



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

RODRIGO COELHO MOYA GOMES

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: INVESTIGAÇÃO SOBRE O USO DA
ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E DOS CONSÓRCIOS INTERFEDERADOS NA
SOLUÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

CURITIBA

2024

RODRIGO COELHO MOYA GOMES

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: INVESTIGAÇÃO SOBRE O USO DA
ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E DOS CONSÓRCIOS INTERFEDERADOS NA
SOLUÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre em Direito do
Estado, pelo Programa de Pós-Graduação em
Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da
Universidade Federal do Paraná – UFPR.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Kanayama

CURITIBA

2024

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Gomes, Rodrigo Coelho Moya

Administração tributária municipal: investigação sobre o uso da arbitragem tributária e dos consórcios interfederados na solução do critério espacial da hipótese de incidência do ISS / Rodrigo Coelho Moya Gomes. – Curitiba, 2024.

1 recurso on-line : PDF.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito.

Orientador: Rodrigo Kanayama.

1. Direito tributário. 2. Arbitragem (Direito administrativo). 3. Incidência tributária – Brasil. 4. Consórcios. I. Kanayama, Rodrigo. II. Título. III. Universidade Federal do Paraná.

Bibliotecária: Eglem Maria Veronese Fujimoto – CRB-9/1217

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM DIREITO

No dia nove de agosto de dois mil e vinte e quatro às 09:30 horas, na sala de Defesas - 317 - 3º andar, PPGD UFPR - Prédio Histórico da UFPR - Praça Santos Andrade, 50, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação do mestrando **RODRIGO COELHO MOYA GOMES**, intitulada: **ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: INVESTIGAÇÃO SOBRE O USO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E DOS CONSÓRCIOS INTERFEDERADOS NA SOLUÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS**, sob orientação do Prof. Dr. RODRIGO LUÍS KANAYAMA. A Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: RODRIGO LUÍS KANAYAMA (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ), BETINA TREIGER GRUPENMACHER (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela APROVAÇÃO. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestre está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós-Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, RODRIGO LUÍS KANAYAMA, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

CURITIBA, 09 de Agosto de 2024.

Assinatura Eletrônica

15/08/2024 14:56:37.0

RODRIGO LUÍS KANAYAMA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

18/08/2024 22:04:56.0

FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI

Avaliador Externo (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

15/08/2024 15:33:24.0

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **RODRIGO COELHO MOYA GOMES** intitulada: **ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL: INVESTIGAÇÃO SOBRE O USO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E DOS CONSÓRCIOS INTERFEDERADOS NA SOLUÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS**, sob orientação do Prof. Dr. RODRIGO LUÍS KANAYAMA, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 09 de Agosto de 2024.

Assinatura Eletrônica

15/08/2024 14:56:37.0

RODRIGO LUÍS KANAYAMA

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

18/08/2024 22:04:56.0

FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI

Avaliador Externo (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

15/08/2024 15:33:24.0

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo apoio incondicional.

Ao meu filho, João Gabriel, pelo amor e pela lealdade inabaláveis.

Ao Prof Dr. Rodrigo Luís Kanayama, pelo confiança depositada.

RESUMO

A presente dissertação de mestrado tem por objetivo investigar, a partir de um problema concreto de aplicação da lei tributária, se alguns mecanismos jurídicos já existentes (Arbitragem Tributária e Consórcios Interfederados) poderiam aprimorar a atividade desenvolvida pelas Administrações Tributárias Municipais do país. O problema resultante da aplicação da legislação tributária envolve o Imposto Sobre Serviços (ISS), especialmente no que concerne à identificação do estabelecimento prestador, da sua natureza jurídica e de como a jurisprudência define critérios objetivos para sua identificação, podendo ser um ponto de partida para a adoção dos mecanismos sugeridos. É preciso esclarecer, todavia, a evolução da Jurisprudência a respeito da matéria, pois primeiro correlacionou o tributo ao local de execução da prestação para depois aderir ao conteúdo do comando legal nacional que remete ao local do estabelecimento prestador. Essa circunstância, atrelada ao fato de que os Municípios possuem a prerrogativa de calibrar as alíquotas do tributo, gerou competição entre os entes federados pelo recolhimento do ISS, acarretando um estado de litigiosidade entre Municípios e contribuintes, parcialmente solucionado com a pacificação do entendimento jurisprudencial e que oportunizou campo para adoção da Arbitragem nesse contexto. Na sequência, a dissertação debruçou-se sobre os entraves jurídicos que podem obstaculizar a adoção tanto da Arbitragem Tributária como dos Consórcios Interfederados, cabendo enfatizar, relativamente ao primeiro, que não se enxerga a natureza (indisponível) do crédito tributário como obstáculo a impedir seu uso, na medida em que expressa um negócio jurídico de natureza processual. Ainda, a partir da experiência portuguesa, entende-se que a sua implementação no campo tributário demandaria o uso de providências que foram adotadas em Portugal, em especial que a Arbitragem ocorresse no âmbito de instituições especializadas no assunto, que contassem com um procedimento de seleção dos árbitros que garantisse a imparcialidade e a especialização dos julgadores. Nesse sentido, também investigou-se a possibilidade de transformação dos atuais órgãos administrativos de julgamento tributário em Cortes Arbitrais, conquanto adotassem parâmetros claros e rigorosos para a seleção dos árbitros. Relativamente ao segundo, Consórcios Interfederados, entende-se que o obstáculo jurídico para sua implementação é de menor amplitude, residindo especificamente na forma de seleção e no regime jurídico das autoridades responsáveis pela realização dos lançamentos tributários.

Palavras-chave: 1. DIREITO TRIBUTÁRIO; 2. ARBITRAGEM (DIREITO ADMINISTRATIVO); 3. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA; 4. CONSÓRCIOS.

ABSTRACT

This master's thesis aims to investigate, based on a concrete problem of applying tax law, whether some existing legal mechanisms (Tax Arbitration and Interfederated Consortia) could improve the activity carried out by the country's Municipal Tax Administrations. The problem resulting from the application of tax legislation involves the Service Tax (ISS), especially with regard to the identification of the providing establishment, its legal nature and how jurisprudence defines objective criteria for its identification, which can be a starting point for the adoption of the suggested mechanisms. It is necessary, however, to clarify the evolution of Jurisprudence regarding the matter, as it first correlated the tax with the place of performance of the service and then adhered to the content of the national legal command that refers to the location of the providing establishment. This circumstance, linked to the fact that the Municipalities have the prerogative to calibrate the tax rates, generated competition between the federated entities for the collection of the ISS, leading to a state of litigation between Municipalities and taxpayers, partially resolved with the pacification of the jurisprudential understanding and which provided the opportunity for the adoption of Arbitration in this context. Subsequently, the dissertation focused on the legal obstacles that may impede the adoption of both Tax Arbitration and Interfederated Consortia, and it is worth emphasizing, in relation to the first, that the (unavailable) nature of the tax credit is not seen as an obstacle to preventing its use, insofar as it expresses a legal transaction of a procedural nature. Furthermore, based on the Portuguese experience, it is understood that its implementation in the tax field would require the use of measures that were adopted in Portugal, in particular that Arbitration would take place within the scope of institutions specialized in the subject, which would have a selection procedure of the referees that would guarantee the impartiality and specialization of the judges. In this sense, the possibility of transforming the current administrative tax judgment bodies into Arbitration Courts was also investigated, whilst adopting clear and rigorous parameters for the selection of arbitrators. Regarding the second, Interfederated Consortia, it is understood that the legal obstacle to its implementation is of lesser extent, residing specifically in the form of selection and in the legal regime of the authorities responsible for carrying out tax assessments.

Keywords: 1. TAX LAW; 2. ARBITRATION (ADMINISTRATIVE LAW); 3. TAX INCIDENCE; 4. CONSORTIA.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1	11
1.1. CONCEITO E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS).....	11
1.1.A. O critério material da Hipótese de Incidência do ISS	18
1.1.B. O critério espacial da Hipótese de Incidência do ISS	21
1.2. AS SEMENTES DA COMPETIÇÃO ENTRE OS ENTES FEDERADOS.....	29
1.3. OS EFEITOS DA COMPETIÇÃO ENTRE OS ENTES FEDERADOS	34
CAPÍTULO 2	42
2.1. A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA	42
2.1.A. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.....	42
2.1.B. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro	46
2.1.C. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.....	50
2.2. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	53
2.3. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	61
CAPÍTULO 3	66
3.1 A ARBITRAGEM COMO INSTRUMENTO DE SOLUÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL.....	66
3.2. A INSTITUIÇÃO DE CONSÓRCIOS INTERFEDERADOS PARA ARRECADAÇÃO CONJUNTA DO ISS	85
CONCLUSÕES	93
REFERÊNCIAS	95

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem por objetivo estudar e sugerir, a partir de um problema real de aplicação de regras do Direito Tributário, caminhos e alternativas para o aprimoramento da Administração Tributária, com especial enfoque nas Administrações Tributárias dos Municípios, assim como alternativas no que concerne os métodos de solução de conflitos.

Com esse propósito em foco, partiu-se do estudo de uma espécie tributária cuja competência para instituição e arrecadação compete genericamente aos Municípios no Brasil, o Imposto Sobre Serviços (ISS), e buscou-se identificar qual a principal situação de onde derivam conflitos de interesse entre Fisco e Contribuintes, usualmente designados pela famigerada expressão guerra fiscal.

Em um primeiro momento, buscou-se, através de uma análise dogmática das normas jurídicas aplicáveis ao tributo, compreender e esclarecer o melhor sentido possível da regramatriz de incidência tributária, elucidando-se aspectos essenciais para entendimento do problema. Nesse sentido, e tratando de modo inteiramente objetivo o problema, debruçou-se sobre os critérios material e espacial da hipótese de incidência do ISS, pois são eles que interferem diretamente na disputa entre Municípios pela mesma prestação tributária.

O arquétipo constitucional do tributo, associado à circunstância de que existe um compartilhamento horizontal da competência genérica para instituição e arrecadação do ISS, sem olvidar a própria jurisprudência inicial a respeito da matéria, criaram as condições necessárias para que houvesse um conflito no exercício da competência tributária pelos Municípios, revelada em especial no âmbito de calibragem de alíquotas e da definição da base de cálculo por cada Municipalidade do país, gerando um estado de litigiosidade entre Fisco e Contribuintes.

A falta de convergência inicial entre o conteúdo literal da norma jurídica e o entendimento judicial a respeito da matéria permitiu a multiplicação de litígios com o mesmo conteúdo jurídico que, ao invés de serem pacificados pela natural produção de efeitos jurídicos da norma vigente, foram potencializados por Leis Municipais que receberam a censura da Suprema Corte do país por inconstitucionalidade.

Em um segundo momento, buscou-se elucidar de que forma as Cortes de Justiça responsáveis pela aplicação das normas jurídicas relativas ao ISS vem decidindo a matéria em questão, sendo que se chegou à conclusão parcial de que, hodiernamente, o Poder Judiciário

apresenta exegese condizente e coerente com a estrutura da regra-matriz de incidência tributária do ISS, gerando a tendência de pacificação a respeito do assunto.

Por fim, e para aproveitar-se do sinal positivo estabelecido pelo Poder Judiciário, passou-se ao estudo de duas alternativas jurídicas que poderiam aprimorar a execução da atividade desenvolvida pelas Administrações Tributárias Municipais do país, com foco na diminuição de litígios entre Fisco e Contribuinte, quais sejam: i) a instituição de Arbitragem, como método alternativo para solução de conflitos, averiguando-se a possibilidade de sua instituição diante da ordem normativa nacional, assim como atentando-se para modelos de êxito, de tal sorte que a inspiração seja proveniente de uma experiência reproduzível no Brasil; ii) e a instituição de Consórcios Intermunicipais, para gestão consorciada das atividades de fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos municipais.

A despeito da natural necessidade de ambiente político propício para absorção das duas propostas de aprimoramento da Administração Tributária Municipal, entendeu-se que as duas sugestões gozam de viabilidade jurídica, de tal sorte que poderiam ser inseridas na ordem jurídica positiva, muito embora demandassem adaptações e regras gerais, até para que estejam ancoradas em ambiente seguro, a fim de produzir efeitos desejáveis em campo tributário.

CAPÍTULO 1

1.1. CONCEITO E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS).

De início, antes de escrever a respeito do ISS propriamente dito, crê-se ser absolutamente relevante abordar, ainda que de forma rápida, como a doutrina nacional trata a norma jurídica tributária em linhas gerais.

Nesse sentido, começa-se com os ensinamentos de *Geraldo Ataliba*¹, para quem as normas jurídicas são compostas por uma descrição hipotética e por um mandamento, unidos por enlace jurídico, ao qual *Kelsen* deu o nome de imputação. *Ataliba* também se aproveita das lições de *Souto Maior Borges*, quando enfatiza que toda norma jurídica, inclusa a tributária, se decompõe em hipótese de incidência (ou previsão hipotética, suporte fático, fato gerador, *fattispecie, tatbestand*) e uma regra ou preceito (regra de conduta).

*Geraldo Ataliba*² adverte que o Professor *Paulo de Barros Carvalho* possui visão ligeiramente diferente a respeito da estrutura da norma jurídica, enfatizando que para *Paulo de Barros* a sanção na verdade constitui uma nova norma jurídica, até mesmo por que o seu suporte fático é justamente o não cumprimento de um preceito jurídico. Daí *Ataliba*³ enunciar o seguinte exemplo: “Norma A: - hipótese de incidência: vender mercadorias – preceito: pague 15% sobre seu valor. Norma B: - hipótese de incidência: não cumprimento da (sanção) norma A – preceito: pague o imposto devido mais a multa de 100%”. Ou seja, a sanção não compõe a Norma A, mas efetivamente tem a natureza de ser a Norma B, no que é aderido pelo Professor *José Roberto Vieira*⁴ quando discorre sobre a estrutura das normas jurídicas a partir de *Hans Kelsen* e *Carlos Cossio*.

¹ ATALIBA, Geraldo. *Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47)*. In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 39-43 e 47-106.

² ATALIBA, Geraldo. *Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47)*. In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 44-45.

³ ATALIBA, Geraldo. *Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47)*. In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 44-45.

⁴ VIEIRA, José Roberto. A Norma Jurídica, A Norma Jurídica Tributária, A Regra Matriz de Incidência Tributária (itens 3.1, 3.2 e 3.3). In: *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 55-70.

Escorado no magistério de *Misabel Derzi* e de *Lourival Vilanova*, *Ataliba*⁵ rejeita a ideia de que as hipóteses de incidência possam contemplar situação de um tipo legal, à semelhança do que ocorre com o Direito Penal. Prefere *Ataliba* enfatizar que o Direito Tributário se utiliza da hipótese de incidência como *conceito*, abstração que representa idealmente acontecimentos de natureza assemelhada, por reunirem características comuns e que foram eleitas por disposição normativa. Logo, a norma tributária quando elege determinados critérios para caracterizar um determinado objeto conceitua-o, porém com ele não se confunde, na medida em que representa uma abstração do fato em si. Ainda, quando elege alguns critérios para sua conceituação, e despreza outros, acaba por moldar um arquétipo, um protótipo, um modelo, a que se segue o estabelecimento de uma obrigação tributária. Por derivar da própria ciência jurídica, a hipótese de incidência é conceito que não depende dos dados de um sistema jurídico, localizado no espaço e no tempo.

*Ataliba*⁶, igualmente, discorre sobre o caráter uno e indivisível do fato imponible. Com isso ele quer dizer que cada fato imponible tem um aspecto material, temporal, espacial e pessoal que o singulariza e o torna único, distinguindo dos demais fatos imponíveis existentes, ainda que com ele guarde muita semelhança. Assim, e exemplificando, mesmo que em um dia um comerciante venda ao mesmo cliente dois produtos iguais, cada uma dessas vendas irá constituir um fato imponible único, porque a realização fenomênica se prende a cada acontecimento que possa preencher integralmente o arquétipo legal (a hipótese de incidência).

*Ataliba*⁷ assinala que, muito embora o fato imponible seja uno e indivisível, ele pode ser estudado sob diferentes ângulos, diferentes perspectivas. Aproveitando-se da lição de *Paulo de Barros Carvalho*, *Ataliba* traz o exemplo do estudo de uma esfera (que pode ser estudada pela forma, peso, tamanho, etc.) e diz que a hipótese de incidência pode ser analisada sob diversos aspectos, como o aspecto material, espacial, temporal, pessoal. Isso não significa dizer que a hipótese de incidência é composta por tais aspectos, mas sim que esses aspectos são prismas de análise de um só fato, no que é acompanhado por *José Roberto Vieira*⁸. Daí sua crítica com a

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47)*. In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 62-63.

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47)*. In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 73.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47)*. In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 76-77.

⁸ VIEIRA, José Roberto. A Norma Jurídica, A Norma Jurídica Tributária, A Regra Matriz de Incidência Tributária (itens 3.1, 3.2 e 3.3). In: *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 55-70.

utilização do termo elementos, por que seu uso dá a entender que a hipótese de incidência é composta pelos diversos aspectos que são analisados pelo cientista do direito.

Como já dito, o Professor *José Roberto Vieira*⁹ assinala, quando de sua análise do IPI, que segue a Teoria Geral preconizada por *Paulo de Barros*, para quem as normas jurídicas são complexas, onde as normas primárias exprimem a conduta desejada e as normas secundárias registram a sua sanção. Ainda, no que concerne às normas tributárias em sentido estrito (regra-matriz de incidência), *Vieira*¹⁰ enuncia que elas são compostas por uma descrição hipotética (mediante a descrição de um comportamento de pessoas – critério material, subordinada a questões de lugar – critério espacial – e de tempo – critério temporal), a cuja realização se atrela o cumprimento de uma obrigação definida. O consequente é encontrado, na lição do Professor *Vieira*, mediante a identificação dos sujeito ativo e passivo – critério pessoal, bem como pela identificação da prestação pecuniária (através da conjugação da base de cálculo e da alíquota – o que constitui o critério quantitativo).

*Paulo de Barros Carvalho*¹¹ pontua que o critério material não pode ser definido como a descrição objetiva do fato, na medida em que isso corresponderia à própria hipótese de incidência tributária. Ao contrário, enxerga o critério material a partir da retirada dos dados de tempo (critério temporal) e de espaço (critério espacial) que marcam o comportamento de uma pessoa. Ou seja, é através da exclusão destes dados que chega àquilo que constitui o critério material, representado pela descrição de comportamentos humanos, seja um fazer, seja um dar ou mesmo um ser (estado).

O Professor *Vieira*¹² ensina, com base no magistério de *Alfredo Augusto Becker*, que a expressão *fato gerador* não é cientificamente correta, na medida em que designa duas realidades distintas; uma abstrata (a que se dá o nome de hipótese de incidência tributária) e outra concreta (a que se dá o nome de fato jurídico-tributário). A compreensão da hipótese de incidência tributária demanda a análise de vários critérios, dentre os quais se pode iniciar pelo critério material (núcleo do suposto normativo). No caso do critério material, o Professor *Vieira*,

⁹ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas: Curso de Especialização*. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006, p. 157-196.

¹⁰ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas: Curso de Especialização*. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006, p. 173.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 267-268.

¹² VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas: Curso de Especialização*. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006, p. 177.

escorado em *Paulo de Barros*, enfatiza que se trata de um comportamento humano, expresso por um verbo pessoal e transitivo, cujo predicado é incompleto e demanda complemento, abstraindo-se as condições de lugar e tempo.

*Maurício Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan*¹³, igualmente acolhendo a Teoria elaborada por *Paulo de Barros*, esclarecem que esta é a mais apta “*para absorver os conteúdos semânticos dos produtos legislados e facilitando, dessa forma, a compreensão da mensagem deôntica*”. Ainda, observam que acolhem as críticas de *Marçal Justen Filho* e *Sacha Calmon Navarro Coelho*, no sentido de que no prescritor não há critérios, mas efetivamente determinações (*objetiva e subjetiva*). Dizem os professores, à semelhança do que faz *Paulo de Barros Carvalho*, que o critério material se constitui pela descrição de um comportamento futuro humano, dissociado das notas de espaço e de tempo que o marcam. Não pode ser a *descrição objetiva do fato*, como faz *Geraldo Ataliba*, pois isto constituiria em si a própria *hipótese de incidência*. Ainda, asseveram que o comportamento vem descrito por um verbo pessoal, transitivo e com predicação incompleta, daí reclamando um complemento.

*Paulo de Barros Carvalho*¹⁴ ensina que o critério espacial se refere aos dados espaciais onde deve se suceder o fato jurídico tributário, a fim de que os efeitos próprios da norma jurídica sejam irradiados. Por vezes, diz *Paulo*, a norma elegerá um local específico onde o fato deve ocorrer, como é o caso das repartições alfandegárias para a incidência do Imposto de Importação. Em outras situações, a norma delimita uma porção territorial, regiões, etc., onde pode se suceder o evento tributável. É o caso das normas que tratam dos tributos imobiliários (notadamente o IPTU). E por fim, *Paulo de Barros* ensina que o critério espacial pode se confundir com âmbito territorial de validade da norma jurídica, citando como exemplos o IPI e o ICMS. Ou seja, nesse último caso onde quer que ocorra o evento dentro do âmbito territorial de validade da norma jurídica, haverá a produção dos efeitos tributários que lhes são próprios.

No que concerne ao critério temporal, *Paulo de Barros Carvalho*¹⁵ tece pesadas críticas com relação às classificações doutrinárias que segregam as hipóteses de incidência em (a) instantâneas, (b) continuadas e (c) complexivas, asseverando que, a rigor, todos fatos jurídicos

¹³ TREVISAN, Rosaldo e VALLE, Maurício Dalri Timm do. A Hipótese de Incidência do Imposto de Importação. In: VIEIRA, José Roberto (coord.). *Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária*. São Paulo: Almedina, 2023, p. 1-32. No prelo.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 270-272.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 278-282.

tributários se consumam em determinado instante. Daí dizer¹⁶ que o critério temporal representa “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor”, e por isso instantâneas.

*Geraldo Ataliba*¹⁷ trata o aspecto temporal da hipótese de incidência, argumentando que “a mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária). Não é este aspecto, pois, em regra, um fator destacado dos demais que conformam a h.i., mas, tão somente uma implicação da própria configuração geral da h.i.”.

*Geraldo Ataliba*¹⁸, em continuação, adverte que uma parcela da doutrina costuma classificar as hipóteses de incidência em simples e complexa; a primeira retrata as situações onde um fato uno e singelo compõe a hipótese de incidência; a segunda implicaria nas situações onde a hipótese de incidência descreve a conjunção de diversos acontecimentos, reunidos numa só figura, integrada por vários elementos. Na primeira situação, reputa-se ocorrido, consumado, o fato imponible com a materialização da hipótese de incidência; na segunda, apenas quando da ocorrência do último elemento componente da hipótese de incidência é que se pode afirmar que há fato imponible. Exemplo da primeira situação é o ICMS; da segunda o Imposto de Renda.

Ainda, *Ataliba* aponta para outra importante classificação dos fatos imponíveis, quando os divide em instantâneos e periódicos. Instantâneos, como o termo já esclarece, são aqueles fatos que se consumam num instante, num momento preciso. É que pela sua natureza, se pode identificar com precisão quando determinado fato imponible veio a ocorrer. Os periódicos, por sua vez, se referem aos fatos imponíveis que, pela sua própria natureza, não tem qualquer compromisso com o tempo. É o caso dos fatos imponíveis que tratam de situações ou estados (ser proprietário de imóvel, de automóvel, etc.). Muito embora haja um momento inicial, esse estado tende a permanecer, daí que a lei elege um determinado momento para que se repute consumado o fato imponible e se constituam novas obrigações tributárias.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 274-278.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47). In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 94.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47). In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 94-98.

O Professor *Vieira*¹⁹ também ensina que, uma vez concretizado o fato jurídico tributário sucede a consequência prevista na regra-matriz de incidência tributária. Segundo *Becker*²⁰, a incidência é “*imediate, instantânea e infalível*”; porém, o Professor *José Roberto Vieira*²¹, arrimado nos mais recentes ensinamentos de *Paulo de Barros Carvalho*, não automatiza a subsunção do conceito de fato ao conceito da norma, pois que demanda “*o seu relato em linguagem competente, a do lançamento tributário, quando então se irradiam os efeitos jurídicos e aí sim deparamos a obrigação tributária*”. *Vieira* também adverte que, em que pese as posições de *Arnaldo Borges, Souto Maior Borges e Marçal Justen Filho*, as obrigações são necessariamente patrimoniais. Daí que as obrigações tributárias têm por objeto uma prestação de natureza patrimonial; e os deveres instrumentais e formais se constituem de objeto que não é patrimonial.

Para *Mauricio Dalri Timm do Valle e Rosaldo Trevisan*²² a determinação objetiva (ou critério quantitativo), como ensina *Marçal Justen Filho*, “*consiste na imposição de uma conduta, devida pelo sujeito passivo em benefício do ativo*”, que poderá ser uma obrigação cujo objeto consiste em um fazer, um não fazer ou um dar. E complementam com as seguintes palavras: “*E aqui também se encontram os componentes (base de cálculo e alíquota) que, conjugados, permitem a individualização da prestação pecuniária, objeto da relação jurídica tributária, que deverá ser exigida pelo sujeito ativo em face do sujeito passivo*”.

No que concerne o Critério Pessoal, sabe-se que no polo ativo está o sujeito titular do direito à prestação; no polo passivo o sujeito obrigado ao seu adimplemento. *Ataliba*²³ também trata do aspecto pessoal da hipótese de incidência, registrando que o texto de lei normalmente prevê quem será o sujeito ativo e quem será o sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Segundo o Professor *Ataliba*, o Direito Constitucional Positivo Brasileiro tem como característica marcante o fato de ser extremamente minucioso na definição das competências

¹⁹ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas: Curso de Especialização*. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006, p. 185.

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 278, 280 e 281. APUD: VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas: Curso de Especialização*. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006, p. 185.

²¹ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas: Curso de Especialização*. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006, p. 185-186.

²² TREVISAN, Rosaldo e VALLE, Maurício Dalri Timm do. O Consequente Normativo do Imposto de Importação. In: VIEIRA, José Roberto (coord.). *Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária*. São Paulo: Almedina, 2023, p. 1-25. No prelo.

²³ ATALIBA, Geraldo. Noções Introdutórias (Primeira Parte, itens 13 a 16); Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária (Segunda Parte, itens 17 a 47). In: *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 80-83.

tributárias (o que implica, a priori, na definição do sujeito ativo), assim como na definição do *destinatário constitucional tributário* (o que implica na definição do sujeito passivo). Por essa razão, diz ele que devemos ler a doutrina estrangeira com ressalvas quando diz que a *lei* (em sentido estrito) definirá quem será o sujeito conectado com o aspecto material da hipótese de incidência, em virtude da peculiaridade consistente na extensão do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro que já defini o curso de ação da legislação ordinária. Esmiuçando, diz *Ataliba* que no caso dos *impostos* será sujeito passivo aquele que detiver, v.g., a posse de um imóvel, auferir renda, vender uma mercadoria, ou seja, revelar *capacidade contributiva*. Para as taxas e contribuições, por sua vez, será sujeito passivo aquele que de qualquer modo fruir um serviço público posto à sua disposição, ou requerer o exercício do poder de polícia, implicando no princípio da retribuição (para as taxas), ou será sujeito passivo aquele que recebe benefício especial da ação pública ou que implique despesa especial do estado (para as contribuições). Daí ser acertada, v.g., a advertência feita por *Paulo de Barros Carvalho*, e relatada por *Ataliba*, quando diz que a hipótese de incidência somente designa o sujeito ativo; com relação ao sujeito passivo ele apenas define critérios para sua determinação *in concreto*.

Em suma, do texto até aqui redigido pode-se concluir que o esquema da regra matriz de incidência tributária implica a análise de cinco critérios, a saber: (a) critério material (representado pela descrição de um comportamento humano, composto por um verbo pessoal e transitivo, com predicação incompleta e que reclama complemento); (b) critério espacial (representado pelos dados indicados nas normas jurídicas onde deve ocorrer a hipótese de incidência); (c) critério temporal (representado pela indicação do exato instante quando se reputa consumada a hipótese de incidência); (d) critério pessoal (com a indicação do sujeito ativo e dos critérios que permitem a identificação do sujeito passivo); (e) critério quantitativo (com a conjunção da base de cálculo e da alíquota, donde se pode extrair o conteúdo da prestação pecuniária que é devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo).

O Imposto Sobre Serviços (ISS), por sua vez, é um tributo que nasceu, da forma como o conhecemos hoje da Reforma de 1965²⁴ – através da Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de dezembro de 1965, sendo rapidamente regulamentado pelo Código Tributário Nacional²⁵, através dos artigos 71 a 73, e depois disciplinado pelo Decreto-Lei n.º 406/1968²⁶. No curso de

²⁴ Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

²⁵ BRASIL. Lei ordinária n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

²⁶ BRASIL. Decreto-Lei n.º 406 de 31 de dezembro de 1968. *Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer*

sua existência legal, que encerrar-se-á em 2032 em virtude da Emenda Constitucional n.º 132 de 20 de dezembro de 2023, o ISS também recebeu disciplina legal através da Lei Complementar n.º 116/2003²⁷ e suas sucessivas alterações legislativas, assim como da vigente Constituição da República. Trata-se de espécie tributária cuja competência foi atribuída aos Municípios, no âmbito da Federação brasileira.

No que concerne a regra matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), deve-se salientar que para fins dessa dissertação o problema objeto deste texto não demanda revisitação de todos os aspectos que compõe a sua norma tributária. Assim, e por questões de recorte metodológico, a análise voltar-se-á aos critérios material e espacial do ISS, na medida em que eles são relevantes para o deslinde do problema. Dito isso, vamos aos critérios material e espacial do ISS.

1.1.A. O critério material da Hipótese de Incidência do ISS

O Professor *Caron Baptista*²⁸ faz a análise do ISS à luz do enunciado constitucional deste tributo, enfatizando que a palavra serviço pode contemplar uma gama de significados possíveis, técnico e vulgar. Na acepção jurídica, diz que *serviço* será o resultado de um processo de inclusões e exclusões dos significados possíveis, tal como ocorre com a definição de competência tributária que ele atribui a *Souto Maior Borges*.

Assim, *Caron Baptista* ensina que, segundo a moldura constitucional, “prestar serviços” abarca implicitamente a necessidade de que haja uma relação interpessoal, com uma pessoa realizando o serviço e outra tomando-o. Logo, serviços prestados a si próprio não estão contemplados no âmbito de incidência tributária do ISS.

Ensina igualmente que o ISS não recai sobre a utilidade do serviço em si, mas sobre a própria prestação (o comportamento humano de que trata a lei tributária), que representa o verbo pessoal transitivo que compõe o critério material de sua hipótese de incidência. A propósito, leia-se a seguinte passagem de seu magistério²⁹: “*O comportamento do prestador ‘tende’ a propiciar um benefício ou uma utilidade ao tomador. Não se exige que a prestação*

natureza, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

²⁷ BRASIL. Lei Complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003. *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

²⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 251-260, 269-271, 281-288, 295-322, 494-505, 515-534, 559-572, 572-586, 624-634 e 639-648.

²⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 255.

do serviço cause efetivo benefício a terceiro. Muitas vezes, ao contrário, o serviço prestado acarreta efeito diverso daquele desejado por quem o contratou". Aponta que com ele concordam os Professores Aires Fernandino Barreto, Célio de Freitas Batalha, Sacha Calmon, Misabel Derzi e Marco Aurélio Greco.

Contribuem para esse entendimento, diz o autor³⁰, as cláusulas constitucionais que tratam da imunidade recíproca, que ressalvam a possibilidade de tributação de *serviços* explorados economicamente por concessionários públicos (tarifas e preços públicos), bem como a não aplicação da *seletividade*. Ainda, a própria definição da competência tributária dos Estados-Membros, quando ressalva que o ICMS irá incidir sobre serviços de transporte intermunicipal e de comunicações, relegando os demais para o campo de incidência do ISS.

*Caron Baptista*³¹ também ensina que: “[...] o ISS se dirige aos serviços prestados em benefício de terceiro, mediante remuneração, que não sejam objeto de relação jurídica estabelecida pelo conseqüente de norma sancionatória e, ainda, que decorra de manifestação da autonomia da vontade, sobressai, sem maiores dificuldades, um dado de especial importância para o isolamento do critério material: a natureza sinalagmática da prestação do serviço”. Ou seja, pressupõe uma relação contratual entre as partes, seja essa relação de direito privado ou de direito público. Importante assinalar, igualmente, o entendimento de *Caron Baptista*³² no sentido de que se não houver fixação antecipada de preço, e se o tomador de serviços fizer um pagamento por mera liberalidade ao prestador de serviços, essa situação constitui uma doação, razão pela qual não incidiria o ISS. Do mesmo modo, preconiza o entendimento de que o subitem 12.13 da Lista de Serviços padece de inconstitucionalidade por autorizar a incidência de ISS sobre serviços de “*produção, sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos*”, o que no seu entender implicaria a inexistência de qualquer relação contratual.

*Caron Baptista*³³ ensina que a prestação de serviço, como núcleo do critério material, não abrange as situações de não fazer e de dar. Pressupõe, portanto, uma ação comissiva (e não omissiva), cabendo realizar-se uma distinção entre o que seja obrigação de fazer e obrigação de dar. É nesse sentido que se pode concluir, por exemplo, que a tradição de um bem, como é o caso das obrigações de dar, não abrangem o comportamento humano do qual se compõe o critério material da hipótese de incidência do ISS.

³⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 256-259.

³¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 269.

³² BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 270.

³³ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 281.

Raciocínio semelhante é esposado pelo Professor *José Eduardo Soares de Melo*³⁴, para quem a “*materialidade do ISS não se restringe a ‘serviço’, mas a uma prestação de serviço (itálico no original), compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com as diretrizes de direito privado*”.

Ambos os Professores defendem, portanto, que o critério material do ISS contempla apenas as prestações de serviço que são constituídas por uma obrigação de fazer, justamente por que esse é o traço característico que diferencia o ISS do ICMS e do IPI, tributos estes que se notabilizam por tratarem de operações com a circulação de mercadorias e de produtos industrializados, respectivamente, e que se constituem juridicamente de obrigações de dar.

É por esse motivo, inclusive, que o Professor *José Eduardo Soares de Melo*³⁵ defende o posicionamento no sentido de que os bens empregados ou utilizados na consecução de uma obrigação de fazer que constitui uma prestação de serviço sequer deveriam sofrer a incidência do ICMS, na medida em que o traço característico do tributo comunal é um elemento de natureza jurídica (obrigação de fazer) e não econômica.

Concretamente, a Lei Complementar n.º 116/2003 traz uma lista de atividades, cujo texto faz referência aos inúmeros comportamentos humanos que podem constituir uma prestação de serviços de relevo ao ISS. São exemplos de tais atividades o desenvolvimento e a produção de sistemas de informática, serviços de saúde, inclusive aqueles prestados sob a égide de planos de assistência médica e hospitalar, execução de obras de engenharia civil, fornecimento de educação, serviços relacionados a programas e passeios turísticos, intermediação de negócios, vigilância e monitoramento de bens, promoção e realização de espetáculos e eventos de lazer, serviços financeiros, serviços jurídicos, e assim por diante.

Muito embora a técnica legislativa empregada não tenha sido a mais refinada, o operador do direito, ao se deparar com a extensa lista de atividades que compõe o acervo sobre o qual pode incidir o ISS, deve a rigor buscar o comportamento humano a ser executado para identificar o critério material da hipótese de incidência. Seria o mesmo que dizer que o critério material do ISS, no caso de serviços jurídicos (a lei impropriamente remete à “advocacia”, que se refere à profissão), é o conjunto de ações conduzidas pelo advogado na defesa de interesses do seu cliente, através da redação de petições, acompanhamento em atos judiciais (audiências, sustentação oral, etc.) ou então na elaboração de pareceres ou documentos que sejam do

³⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais* / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. – 12. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 391.

³⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais* / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. – 12. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 394.

interesse do tomador do serviço. O mesmo tipo de raciocínio deve ser repetido com a análise dos inúmeros itens e subitens da Lista de Serviços, de modo a se identificar os comportamentos humanos que preenchem o arquétipo constitucional do ISS e que autorizam a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, a permitir a irradiação dos efeitos jurídicos que decorrem das regras tributárias.

Esse modo de raciocinar, e que deriva da própria conceituação do que seja critério material da hipótese de incidência tributária, que foi sucintamente exposto acima, leva aos operadores do direito a focalizar e centralizar sua atenção no comportamento humano que preenche o núcleo da hipótese de incidência do ISS, desprezando fatores concretos que igualmente envolvem a prestação de serviços.

Nesse sentido, a exclusão dos dados de tempo e de espaço que envolvem a própria ação humana vem acompanhada do desprezo de certos fatores objetivos que normalmente acompanham a própria ação humana, tais como instrumentos, ferramentas, bens, etc., que podem ser necessários à materialização da hipótese de incidência. Um exemplo, a entrega de petições judiciais por parte de um advogado demanda, atualmente, o uso de ferramentas (computador, sistemas, etc.) que influenciam na própria execução do serviço e, por corolário, no fato jurídico-tributário, de tal sorte que a adoção da teoria elaborada por *Paulo de Barros*, na operação do direito objetivo em si, merece *granus salis*, como se verá adiante.

1.1.B. O critério espacial da Hipótese de Incidência do ISS

*Marcelo Caron Baptista*³⁶ ensina que o critério espacial da hipótese de incidência do ISS deve ser relacionado com o local onde o serviço foi prestado, onde o comportamento humano foi realizado, onde fez desaparecer o dever jurídico contratual. E estabelece o Professor³⁷ a seguinte conclusão: “*entende-se, então, que ao legislador infraconstitucional é vedado, por força do próprio sistema jurídico, considerar que o fato se deu em local diverso daquele em que sua materialidade foi verificada*”. E, curiosamente, *Caron Baptista* associa o local da consumação da hipótese de incidência do ISS com o lugar onde deva ser cumprida a obrigação contratual, na forma em que prevista pelo contrato celebrado entre as partes, mediante “entrega” da prestação-fim, e não propriamente onde se desenvolveu a atividade. Ou de outro modo, como são entes políticos que estão dotados da mesma envergadura político-

³⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 516-517.

³⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 516.

jurídica, não há como se conceber que um Município possa fazer sua Lei incidir no território do outro, mesmo com a previsão constante do artigo 102 do CTN que trata da extraterritorialidade das leis.

Uma das consequências lógicas da adoção irrestrita da teoria elaborada por *Paulo de Barros* está na circunstância de associar o comportamento humano ao local em que consumada a ação, de tal sorte que o critério espacial somente poderia coincidir com o espaço territorial onde é perfectibilizada a prestação de serviços. Dissociar ação humana, portanto, da dimensão espacial seria o mesmo que cindir a própria materialidade da qual se vale a regra tributária e tornaria a relação jurídica obrigacional respectiva um exemplo de violação da ordem jurídica como um todo.

*Alberto Macedo*³⁸, por outro lado, ensina que a ordem jurídica em muitos momentos se vale de elementos de conexão de um fato jurídico com um determinado ponto de território, de modo que se possam produzir os efeitos jurídicos decorrentes do ordenamento jurídico. Obviamente, diz ele, que os elementos de conexão não atuam para esclarecer situações onde o prestador e o tomador de serviços estão no mesmo território e cuja prestação igualmente tem por lugar esse ambiente; mas, efetivamente, quando temos situações da vida onde as pessoas se localizam em diferentes territórios e a prestação em si (dissociada do conceito jurídico que se lhe atribuirá) acontece ao longo deste percurso.

Nesse sentido, interessante a seguinte passagem do seu magistério³⁹:

[...] nos casos em que um determinado fato social 'prestação de serviço (estamos a falar do evento, ou seja, fato ainda não jurídico) se dá ao longo de mais de um território municipal, o legislador deve se valer de elementos de conexão, ou seja, critérios, presentes no fato social, de fixidez que possibilitem a determinado Município considerar como de sua competência o tributo relativo a este fato.

Ou seja, e em que pese a higidez inicial conceitual de se atrelar a hipótese de incidência ao ambiente (critério espacial) em que é produzido o comportamento humano que preenche o respectivo critério material, o fato é que a execução da prestação de serviços pode ser fracionada em diversas etapas, ambientada em diferentes territórios, colocando em cheque o resultado lógico que decorre do emprego das referidas premissas teóricas. Imaginemos um exemplo para dar maior concretude ao que restou dito: consideremos que uma pessoa contrate um advogado

³⁸ Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

³⁹ Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

para redigir uma petição de recurso e a sustentação oral das respectivas razões. A sede do estabelecimento prestador é a Cidade de Curitiba (PR) e a sede do Tribunal encontra-se em Brasília (DF). Em nosso exemplo, a petição é elaborada na sede do escritório, protocolizada via sistema eletrônico; porém, a sustentação oral das razões recursais sucede presencialmente na sede do Tribunal. Ambas atividades compõem a atividade-fim (exercício da advocacia) e juntas integram a prestação de serviços contratada. Socorrendo-se da teoria elaborada por *Paulo de Barros*, simplesmente pode-se dizer que a prestação de serviços ocorreu em Curitiba (PR), em Brasília (DF) ou então nas duas cidades, sem que se alcance adequadamente um *status* mínimo de segurança jurídica, com a indicação de qual Município compete o tributo incidente sobre o fato em testilha.

Para esses casos, sublinha *Alberto Macedo*⁴⁰, é que servem os elementos de conexão, justamente por que têm a função de servir como critério decisório, de modo a indicar para qual Município deverá ser direcionada a ação de pagamento do tributo.

Grosso modo, os elementos de conexão dividem-se em dois tipos: (a) subjetivos e (b) objetivos. Os subjetivos, ensina *Alberto Macedo*, são aqueles que se referem à pessoa, ao sujeito que pratica o fato jurídico. No caso do ISS, onde a competência está localizada nos Municípios, a naturalidade do sujeito não conferiria operacionalidade e racionalidade ao sistema, posto que o critério em si não é genuíno em si para a solução do problema, na medida em que os Municípios possuem autonomia e não soberania (como os estados nacionais).

Os elementos de conexão objetivos, de outra parte, “*consistem nos objetos ou fatos que apresentam relações com os ordenamentos tributários. Como exemplos, temos o local da celebração do contrato, o local da fonte de produção ou de pagamento da renda, o local da situação dos bens e, especificamente para o ISS, o local do estabelecimento prestador*”⁴¹.

Daí decorre que para *Alberto Macedo* o critério espacial da hipótese de incidência do ISS é o local do estabelecimento prestador, em evidente exemplo de critério de conexão objetiva, ressalvados os casos onde a própria Lei Complementar n.º 116/2003 indica como critério espacial da hipótese de incidência o local da própria execução da prestação de serviço⁴².

⁴⁰ Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

⁴¹ Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

⁴² Nesse sentido, estão as exceções listadas no art. 3º da referida lei, a saber: “*Art. 3º [...]: I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar; II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa; III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa; IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa; V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos*

*José Eduardo Soares de Melo*⁴³ comunga da opinião de que critério espacial é o local onde realizado o comportamento humano de prestar serviços, no entanto, registra opinião da Professora *Misabel Derzi* no sentido de que os estabelecimentos prestadores atrairão a incidência de ISS para os Municípios em que estes estiverem situados. Esclarece *José Eduardo Soares de Melo*, até mesmo com base no artigo 1.142 do Código Civil, que o estabelecimento prestador deverá apresentar os seguintes elementos no intuito de configurar o critério espacial da hipótese de incidência do ISS, a saber: (a) presença de máquinas, pessoal, instrumentos, etc., necessários à execução da prestação de serviço; (b) existência de estrutura administrativa; (c) inscrição nos órgãos previdenciários; (d) intuito de permanecer no local, mediante exteriorização de propaganda em *sites* da internet, contas de água, de luz, de telefone, entre outras. A partir desses elementos se poderá extrair a conclusão de que neste espaço reside uma unidade econômica, com poder de gerência mínima, tal como consta da definição exposta pelo próprio Código Civil.

Meros depósitos de materiais, ou locais que não abriguem os elementos acima indicados, não poderão receber a proteção jurídica dada aos estabelecimentos empresariais,

serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa; VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa; VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa; VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa; IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa; X – (VETADO); XI – (VETADO); XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa; XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa; XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa; XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa; XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa; XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa; XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa; XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa; XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa. XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09. XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09”.

⁴³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais* / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. – 12. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 424-425.

como esclarece o Professor *José Eduardo Soares de Melo*⁴⁴ na forma da jurisprudência que o STF (Supremo Tribunal Federal) tem a respeito da matéria. Aliás, em linha semelhante caminha o STJ (Superior Tribunal de Justiça), em especial após a prolação de decisão emblemática no julgamento do Recurso Especial n.º 1.060.210/SC⁴⁵.

Interessante notar o magistério de *Alberto Macedo*⁴⁶ quando esclarece que, no fundo, as diferentes perspectivas de análise e conclusão a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS reproduzem, a rigor, diferentes fundamentos de validade da própria Carta Constitucional. Em termos mais simples, aqueles que sugerem a fixação do critério espacial no local da efetiva prestação buscam o fundamento de validade do raciocínio em questão no próprio artigo 156, III, da Constituição Federal⁴⁷, advogando pela incidibilidade da hipótese de incidência, de modo que o comportamento ambienta-se em um preciso lugar; os que sugerem a aplicação do critério espacial baseados no instituto do estabelecimento prestador ancoram seu raciocínio jurídico no artigo 146, I e III, *a*, da Carta Magna⁴⁸, posto que seria função de Lei Complementar dar contornos à regra matriz do tributo, assim como solucionar conflitos de competência tributária entre Municípios.

Para efeitos desta dissertação, defende-se que o critério espacial da hipótese de incidência do ISS será o local do estabelecimento prestador, salvo nas hipóteses descritas nos incisos do artigo 3º da Lei Complementar n.º 116/2003, onde tal critério coincidirá com o Município onde efetivamente prestado o serviço. Porém, a adoção deste raciocínio não esgota o tema, e muito menos impede a existência de dúvidas a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS. Isto se deve à discussão acerca da natureza jurídica do estabelecimento prestador.

Alberto Macedo salienta que as hipóteses de estabelecimento prestador configuram situação de presunção absoluta (*juris et de jure*), sobre a qual não se admitiria a possibilidade

⁴⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais* / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. – 12. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 426.

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.060.210/SC. [...]. Potenza Leasing S/A Arrendamento Mercantil *versus* Município de Tubarão-SC. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 05 mar. 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1150872&num_registro=200801101098&data=20130305&formato=PDF> Acessado em: 10 fev. 2023.

⁴⁶ Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

⁴⁷ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

⁴⁸ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]”

de prova em contrário⁴⁹. Pensa-se ligeiramente diferente do citado jurista, para enfatizar que tal critério, a rigor, configura uma hipótese de presunção relativa.

Aqui, como medida de esclarecimento científico, importante trabalhar-se com uma distinção nítida entre presunções e ficções, com suas características e limitações para uso no campo do Direito Tributário.

Na lição de *Paulo de Barros Carvalho*⁵⁰ as presunções estão situadas dentro do campo probatório, sendo pertinente citar a seguinte passagem do seu magistério:

As provas são consideradas diretas quando fornecem ao julgador ideia concreta do fato a ser provado; são indiretas quando se referem a outro acontecimento, que não propriamente aquele objetivado pela prova, mas que com ele se relacionam, chegando-se ao conhecimento do fato a provar mediante raciocínio dedutivo, que toma por base o evento conhecido.

Deste modo, pode-se dizer que a presunção representa o processo lógico a partir do qual se infere a existência de um evento provável/possível através da ocorrência de -outro que com ele se relaciona e cuja existência é certa. Segundo a Professora *Maria Rita Ferragut*⁵¹, o termo presunção pode ser lido sob três perspectivas, a saber: (a) como proposição prescritiva; (b) como relação; e (c) como fato. Na primeira hipótese, se pode afirmar que presunção é uma norma jurídica de natureza probatória, onde a existência de um fato (comprovado diretamente e por isso denominado fato indiciário) implica a existência de outro (fato indiciado e juridicamente provado). Na segunda hipótese, presunção retrata a relação que se estabelece entre o operador do direito e o fato indiciário, de modo que aquele se baseia na existência de uma presunção para concluir pela existência e certeza do fato indiciário. Na última hipótese,

⁴⁹ Veja-se a seguinte passagem do seu magistério: “*Notemos que a definição do local do estabelecimento prestador como sendo aquele em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário trata-se de uma presunção absoluta. Não se enquadra como hipótese de ficção jurídica porque a correspondente norma jurídica não desconsidera a realidade objetiva, o domínio dos fatos, o mundo real, ao ignorar situações que efetivamente ocorrem. Isto porque, no mundo dos fatos, muitas vezes, o serviço é prestado mesmo no estabelecimento prestador, e não fora dele. O fato de o legislador complementar, em ato decisório, no processo legislativo, estipular que sempre será considerado como ocorrido o fato jurídico tributário do ISS no local do estabelecimento prestador, independentemente de prova em contrário, consubstancia sim uma presunção absoluta, na medida em que a norma jurídica in casu confere certeza jurídica a algo que no mundo dos fatos é apenas provável*”. In: Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34. São Paulo: Dialética, p. 104-116, jul. 1998, p. 109. APUD: DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. pp. 197-199.

⁵¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 112-113. APUD: DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. pp. 197-199.

presunção representa o conseqüente da proposição normativa, relatando a ocorrência de um evento de concretização provável, mas que pode ser rechaçada por prova em sentido contrário.

*Leticia Tourinho Dantas*⁵² ensina, por sua vez, que as presunções podem ser classificadas da seguinte maneira: (a) simples ou *hominis*; (b) legais. As primeiras, “*caracterizam-se como normas individuais e concretas, que revelam um raciocínio lógico desenvolvido pelo aplicador da norma: a partir da existência de um fato concreto (indícios), ele forma sua convicção, declarando a existência de fato indiretamente conhecido*”.

Já as presunções legais subdividem-se em presunções relativas (*juris tantum*) e em presunções absolutas (*juris et de jure*). Tal como ocorre com as presunções simples, existe uma correlação entre um fato conhecido e provado com outro cuja existência é provável, porém não sabida. Esse vínculo, no entanto, para as presunções legais não decorre de raciocínio lógico do operador do direito, mas efetivamente de prescrição normativa. De todo modo, a diferença entre as duas espécies de presunções legais reside na circunstância de que nas presunções relativas o contribuinte contra quem é aplicada a presunção pode valer-se de outras provas para desfazê-la. Ou seja, admite-se prova em contrário. Já para o caso das presunções absolutas, não se admite tal possibilidade.

*Leticia Tourinho Dantas*⁵³ esclarece que “*as presunções legais [...] existem para sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, contribuindo para disciplinar o procedimento de construção de fatos jurídicos e propiciando maior efetivação do direito*”.

Por fim, as ficções em nada se relacionam com as presunções, na medida em que a ligação do fato conhecido com o evento fictício não é inferida através de um raciocínio lógico ou de uma previsão legal, mas, a rigor, tem sua própria existência criada a partir de uma elaboração normativa.

Na lição de *Maria Rita Ferragut*⁵⁴ as ficções jurídicas não se destinam “*à criação de obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é*”. Ou seja, não se poderia admitir a existência de fato jurídico tributário criado mediante ficção jurídica.

⁵² DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. pp. 197-199.

⁵³ DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. pp. 197-199.

⁵⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 112-113. APUD: DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. pp. 197-199.

*Leticia Tourinho Dantas*⁵⁵ considera que os dispositivos que tratam do estabelecimento prestador e da definição do local da prestação de serviços constituem, a rigor, hipóteses de ficção jurídica, a partir do momento em que definem o local da concretização do fato jurídico tributário, tendo ele ocorrido naquele ponto do espaço ou não. Em seu entendimento, a Lei Complementar n.º 116/2003 estaria agindo em atendimento ao disposto no artigo 146 da Constituição Federal para solução de conflitos de competência entre os Municípios, e não representaria ataque ao sistema tributário, na medida em que o fato jurídico tributário ocorreu. A regência normativa, em seu entender, teria apenas o efeito de vincular uma dada situação com um determinado ponto do território, com desdobramentos para o critério espacial da hipótese de incidência bem como para a definição do sujeito ativo da obrigação tributária. É acompanhada por *Lucas Favaretto*⁵⁶, que se apoia em boa medida no que fala *Silvia Helena Gomes Piva*.

Todavia, e em que pesem os seus argumentos, não enxerga-se a questão sobre esse ângulo, pois considera-se, como já dito, que o artigo 4º da Lei Complementar n.º 116/2003⁵⁷ é uma presunção legal relativa, atuando, conforme lição de *Paulo de Barros Carvalho* para fins estritamente probatórios⁵⁸.

O raciocínio parte do fato de que a Lei Complementar abriu a possibilidade de que no campo processual seja comprovada a existência de um estabelecimento prestador “de fato”, pois a Lei deu elementos para sua caracterização, permitindo que a configuração do local da prestação pudesse ser realizada de acordo com a verdade material, em evidente aplicação do princípio da primazia da realidade sobre a forma.

Ou dito de outro modo, e considerando o teor do artigo 4º da Lei Complementar n.º 116/2003, que autoriza a comprovação do estabelecimento prestador “de fato”, posto que “*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*”, sempre será possível ao sujeito passivo poder comprovar que o

⁵⁵ DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 200.

⁵⁶ FAVARETTO, Lucas Valente. *ISSQN e o Critério Espacial Para A Determinação Da Incidência Tributária*. *Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional*, Florianópolis (SC), v. 5, n. 1, p. 139–168, 2017. DOI: 10.37497/revistacejur.v5i1.223. Disponível em: <https://revistadocejur.tjsc.jus.br/cejur/article/view/223>. Acesso em: 11 fev. 2023.

⁵⁷ BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acessado em: 07 fev. 2023.

⁵⁸ Nesse sentido, o artigo 3º da Lei Complementar n.º 116/2003 sempre será o critério espacial em si da hipótese de incidência do ISS.

estabelecimento prestador estava em um território distinto daquele a que se refere a autoridade responsável pela constituição do crédito tributário. À possibilidade de comprovação do estabelecimento prestador sucede a conclusão de que a presunção em questão é relativa.

Tudo isso para chegar-se a duas conclusões iniciais, a saber: (a) primeiro, tem-se que o estabelecimento prestador reveste a condição de ser, em geral, o critério espacial da hipótese de incidência do ISS, atuando como elemento de conexão objetiva do fato nas relações intermunicipais; (b) e segundo, a comprovação factual do estabelecimento prestador segue a lógica de uma presunção relativa.

1.2. AS SEMENTES DA COMPETIÇÃO ENTRE OS ENTES FEDERADOS

Uma das maneiras pelas quais pode-se revelar as origens e as causas da competição entre os Municípios pela arrecadação do ISS está na análise das diferentes disciplinas normativas que o tributo comunal recebeu ao longo do tempo.

Como dito anteriormente, o primeiro diploma normativo que tratou do que hoje se denomina ISS foi a Emenda Constitucional n.º 18, de 1º de outubro de 1965⁵⁹ cuja redação no que concerne ao objeto em estudo tinha as seguintes palavras:

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

Em poucos termos, não se pode dizer que a definição da competência tributária, tal como a realizada pela Emenda Constitucional em questão, tenha deixado claro os vários contornos e aspectos da regra matriz e da conseqüente relação obrigacional. Quando muito, pode-se dizer da leitura do dispositivo que é possível identificar o sujeito ativo do tributo (municípios), ter uma noção geral do critério material (o comportamento humano de “prestar serviços”, ressalvados aqueles que possam compor a competência tributária dos demais entes federados) e inferir-se que o critério espacial poderá coincidir com o território de cada município.

Do mesmo modo que a Emenda Constitucional, o Código Tributário Nacional prosseguiu no estabelecimento de balizas legais sucintas para o ISS, consoante se vê da redação então vigente dos artigos 71, 72 e 73 do vetusto Código. Abre aspas:

⁵⁹ BRASIL. Emenda Constitucional n.º 18 de 1º de outubro de 1965. *Reforma do Sistema Tributário*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

Art. 71. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos dêste artigo considera-se serviço:

I - locação de bens móveis;

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III - jogos e diversões públicas;

IV - beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, consêrto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulica ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e emprêsas concessionárias de serviços públicos assim como as respectivas subempreitadas;

VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos.

§ 2º Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3º do art. 53, salvo se a prestação de serviço constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75 % (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade.

Art. 72. A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço, salvo:

I - quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho;

II – Nas operações mistas a que se refere o § 2º do artigo anterior, caso em que o imposto será calculado sobre o valor total da operação, deduzido da parcela que serviu de base ao calculo do imposto sobre circulação de mercadorias, na forma do § 3º do artigo 53.

III – Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil, caso em que o imposto será calculado sobre o preço total da operação deduzido das parcelas correspondentes:

a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador do serviço;

b) do valor das subempreitadas, já tributadas pelo imposto.

Art. 73. Contribuinte do impôsto é o prestador do serviço.

Em sentido semelhante ao que decorria do regime inaugurado pela Emenda Constitucional n.º 18/1965, o CTN também não jogou luzes sobre o problema, relativamente ao critério espacial da hipótese de incidência, na medida em que se ateu a descrever algumas situações que configuravam, à época, o critério material, estabeleceu critérios para identificação da base de cálculo (porém sem estabelecer bandas de alíquotas) e critérios para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ou seja, à míngua de critério objetivo a respeito do lugar onde o fato se considera consumado, sucedia a instabilidade e a insegurança que resulta da falta de uma regra clara a respeito do assunto, especialmente por que a mesma espécie tributária era manejada por inúmeros Municípios do país, sob distintos enfoques.

Na esteira do Código, houve a edição do Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967⁶⁰, que inaugurou na ordem jurídica a exposição de regras acerca do critério espacial da hipótese de incidência do ISS. Em seu artigo 6º encontramos os seguintes comandos:

Art. 6º No caso de empresas que realizem prestação do serviço em mais de um Município, considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do imposto municipal correspondente:

I - O local onde se efetuar a prestação do serviço.

a) no caso de construção civil;

b) quando o serviço for prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa, sediados ou residentes no Município;

II - O local da sede da empresa, nos demais casos.

Pouquíssimo tempo depois adveio o Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968⁶¹, que veio tratar do ISS, no que concerne o critério material e o critério espacial, com os seguintes termos:

Art 8º O imposto, 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, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.

[...]

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.

Percebe-se que dos textos empregados houve uma guinada jurídica por parte do legislador da época, e afirma-se isso por duas circunstâncias: (a) primeiro, adicionou-se uma lista de serviços (ou seja, de comportamentos humanos que estariam sujeitos à incidência do ISS), como forma de certificar o que de direito constituía o critério material da hipótese de

⁶⁰ BRASIL. Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967. *Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares n.ºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei n.º 5.172, de 1966 e suas alterações.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-36-67.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

⁶¹ BRASIL. Decreto-Lei n.º 406 de 31 de dezembro 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: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

incidência; (b) segundo, esboçou-se critérios para eleição de qual território o fato jurídico-tributário se une, e por ricochete, a qual Município pertence o crédito tributário.

*Alberto Macedo*⁶² sustenta que do regime jurídico inicial do ISS, onde não restava qualquer disciplina legal a respeito do critério espacial da hipótese de incidência, normalmente inferia-se a regra de que o tributo fixava-se para o local onde, de fato, ocorria a prestação de serviços, acarretando um problema de conflito horizontal (entre Municípios) a respeito da espécie tributária, especialmente nos casos onde a relação contratual envolve pessoas que estão sediadas/domicílios em Municípios distintos. A consequência prática, decorrente da falta de um critério claro para fixação do espaço onde se considera ocorrido o fato jurídico tributário, poderia ser a pluritributação, a bitributação ou então a não tributação.

Não obstante, percebe-se que a disciplina legal de então houve por bem dissociar, em linhas gerais, duas situações com critérios claros a respeito do espaço onde se concretizava a hipótese de incidência, a saber: (a) em primeiro lugar, as obras de construção civil, até pela facilidade de sua constatação e fiscalização, sempre foram atreladas ao lugar onde edificadas; (b) para as demais hipóteses, no lugar onde posicionados os estabelecimentos prestadores. Para efeitos desta dissertação, interessa em especial a segunda hipótese.

Em vista do interregno entre o Decreto-Lei n.º 406/1968 e a Lei Complementar n.º 116/2003, sem que tenham sucedido transformações significativas nos enunciados normativos, o papel de agente semeador da insegurança e da instabilidade acerca do critério espacial coube as instâncias judiciais responsáveis pela interpretação e pela unificação de entendimento sobre a Legislação Federal.

Nesse sentido, toma-se a liberdade de louvar-se nas razões de decidir do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.060.210/SC⁶³, pois o magistrado menciona que a jurisprudência do STJ, durante a vigência do Decreto-Lei n.º 406/1968, historicamente assentava que o critério espacial da hipótese de incidência do ISS era o local onde o serviço era efetivamente prestado, desprezando o comando que tratava do estabelecimento prestador. Disse Sua Excelência naquela oportunidade:

⁶² Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n.º 1.060.210/SC*. [...]. Potenza Leasing S/A Arrendamento Mercantil *versus* Município de Tubarão-SC. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 05 mar. 2013. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1150872&num_registro=200801101098&data=20130305&formato=PDF> Acessado em: 10 fev. 2023.

[...] tem sido historicamente entendido por esta Corte, mesmo na vigência do DL 406/68, como local de cobrança da exação, o lugar onde o serviço é *efetivamente prestado*, isto é, onde as partes *assumem a obrigação recíproca e estabelecem a relação contratual, exteriorizando a riqueza*, exsurgindo, a partir desse evento jurídico, o fato gerador da obrigação tributária subjacente; dessa forma, o Município onde concretizada a *operação* seria o competente para fazer a sua cobrança.⁶⁴

A cisão entre o conceito doutrinário, do que seja o critério espacial da hipótese de incidência, acentuado e endossado pela própria prática judiciária, e o que estava disposto na Lei nacional de regência do tributo, alimentou posições antagônicas de Municípios, especialmente entre aqueles que são limítrofes.

Por fim, sobreveio a Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003⁶⁵ cujo tratamento do critério espacial recebeu a seguinte disciplina:

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: [...].

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.

Da leitura atenta dos dispositivos, percebe-se que o legislador complementar não se curvou àquilo que o STJ vinha sedimentando no seio de sua jurisprudência a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS; pelo contrário, produziu dispositivos de lei que reforçavam o conceito de estabelecimento prestador, justamente por que sua definição deu condições de averiguar critérios e elementos objetivos de identificação do sobredito instituto, que até então inexistiam em texto de direito positivo.

Em suma, a definição contida no artigo 4º da Lei Complementar n.º 116/2003 deu novo fôlego àqueles que defendiam o estabelecimento prestador como o critério espacial da hipótese de incidência do ISS, virando instrumento de guerra fiscal entre diversos municípios. Isto se deve à circunstância de que os contribuintes de um modo geral podem escolher o lugar onde fixarão o estabelecimento prestador, e tendencialmente escolherão locais onde a carga fiscal é mais suave.

⁶⁴ Itálicos no original.

⁶⁵ BRASIL. Lei Complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003. *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

Um outro ponto que deve ser salientado como semente da competição entre os entes federados está no fato de que as alíquotas praticadas pelos municípios não seguiam e não seguem um padrão de uniformidade, até mesmo em função da autonomia política e jurídica de cada Município do país, podendo variar entre o mínimo de 2% (dois por cento) e o máximo de 5% (cinco por cento), conforme previsão do artigo 88 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias)⁶⁶ e dos artigos 8º e 8º-A da Lei Complementar n.º 116/2003⁶⁷.

Na vida prática das empresas prestadoras de serviços, estas circunstâncias interferem do seguinte modo: quando da elaboração dos atos societários e da regularização das atividades empresariais, existe uma obrigação legal de definição da sua sede (que normalmente coincide com o estabelecimento prestador, muito embora sejam conceitos distintos). Com base nessa decisão privada, as empresas deverão atender a uma série de deveres instrumentais, dentre os quais destacamos a inscrição em Cadastro Fazendário e a obtenção de Alvará de Funcionamento, com vistas à possibilidade de emissão de Notas Fiscais (o que tem efeitos para fins de faturamento), formalizando o estabelecimento prestador.

Acontece que nem sempre esse rito de formalização das atividades empresariais retrata com fidelidade e veracidade a efetiva existência dos estabelecimentos prestadores, na medida em que a indicação destes em muitas oportunidades é feita de forma fraudulenta e com vistas apenas ao recolhimento de ISS em valores mais baixos. Ou seja, da dinâmica decorrente de se ter um tributo cuja competência é repartida entre entes dotados de autonomia (Municípios) implicando diferentes dosagens na definição de alíquotas, associado ao critério espacial da hipótese de incidência, criaram-se condições para que os agentes econômicos buscassem situações onde a tributação fosse mais baixa; contudo, nem sempre realizada de forma lícita.

Nesse ponto, cabe sublinhar, é que produz efeito a distinção retro de que a formalização do estabelecimento prestador constitui apenas uma presunção relativa; pois, do contrário, não sucederia qualquer possibilidade de contraprova a ponto de elidir os estabelecimentos prestadores fictícios e com isso evitar-se a fuga de uma arrecadação tributária própria.

1.3. OS EFEITOS DA COMPETIÇÃO ENTRE OS ENTES FEDERADOS

⁶⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em: 10 mar. 2024.

⁶⁷ BRASIL. Lei Complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003. *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

Já se tornou comum falar sobre os efeitos deletérios que a guerra fiscal causa entre os Municípios do país. *Vera Batista*⁶⁸, por exemplo, e citando estudo comandado por *Bernard Appy*, refere que o custo dessa guerra fratricida gera perdas arrecadatórias da ordem de cem bilhões de reais por ano para o país, apenas com a renúncia fiscal de PIS, Cofins, ICMS, IPI e ISS.

Traduzindo em termos mais simples, a redução de carga tributária por Municípios implica a concretização de perdas arrecadatórias para outros, de modo que o volume de recursos envolvido agrega relevância ao estudo do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, na medida em que soluções jurídicas podem contribuir para amenizar os efeitos prejudiciais da situação.

Uma das questões mais famosas e que ganhou foro judicial, retratando com precisão a situação decorrente da guerra fiscal entre os Municípios, talvez seja o embate travado entre o Município de São Paulo (SP) e os Municípios de Barueri (SP) e Poá (SP)⁶⁹. *Arthur Leite da Cruz Pitman*⁷⁰, em interessante artigo científico a respeito do julgamento das Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF's) n.º 189 e 190, relata uma das estratégias utilizadas por Municípios menores para atrair a fixação de estabelecimentos prestadores e, por ricochete, o recolhimento de ISS para sua localidade.

Ambas ADPF's acima citadas tiveram por pano de fundo, respectivamente, Legislações dos Municípios de Barueri (SP) e de Poá (SP) cujo objeto principal era reduzir o tamanho da base de cálculo e, conseqüentemente, a alíquota real de ISS. Em ambos os casos, a alíquota nominal dos tributos era de 2% (dois por cento); porém, com a indicação de parcelas dedutíveis da base de cálculo, na prática tinha-se um tributo mobiliário nos dois Municípios abaixo do mínimo estabelecido pela Constituição da República e pela Lei Complementar n.º 116/2003.

No caso de Barueri (SP), a Legislação Tributária local permitia, entre outras hipóteses, a dedução de valores recolhidos com tributos federais, valores pagos a título de direitos autorais ao autor de *software*, valores repassados com a remuneração de serviços médicos, de análises clínico-laboratoriais, serviços hospitalares, pagamentos de subempreitadas vinculados a obras

⁶⁸ BATISTA, Vera. Guerra fiscal entre estados e municípios gera perda de R\$ 100 bilhões. *Correio Brasiliense*, 18 jun. 2019. Seção Economia. Disponível em: https://www.correiobrasiliense.com.br/app/noticia/economia/2019/06/18/internas_economia,764053/guerra-fiscal-entre-estados-e-municipios-gera-perda-de-r-100-bilhoes.shtml. Acessado em: 19 mar. 2024.

⁶⁹ STF declara inconstitucional lei municipal que reduz base de cálculo do ISS. *Conjur*, São Paulo, 29 set. 2016. Seção Administrativo; Seção Tributário. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-set-29/inconstitucional-lei-municipal-reduz-base-calculo-iss/>. Acessado em: 19 mar. 2024.

⁷⁰ PITMAN, Arthur Leite da Cruz. **A Guerra Fiscal Municipal e Deduções da Base de Cálculo do ISS: Uma Análise à Luz das ADPFs 189 e 190.** *Revista Direito Tributário Atual* n.º 52. ano 40. p.27-60. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

de construção civil, em caso de serviço por agências de turismo, permitia-se a dedução de despesas com hospedagens, passagens e traslados, o valor do bem arrendado em contratos de arrendamento mercantil e valores com salários e encargos para os casos de fornecimento de mão de obra.

Para Poá (SP), a Ação Constitucional voltava-se à Legislação Tributária local que autorizava a dedução da base de cálculo com valores recolhidos a título de tributos federais. Isto por que neste caso antes do limite mínimo estabelecido pela Constituição da República (através do art. 88 do ADCT), Poá (SP) contava com alíquotas no patamar de 0,25% (zero vírgula vinte e cinco por cento) a 1% (um por cento), o que a tornava extremamente atraente sob o ponto de vista fiscal em comparação com Municípios que praticavam as alíquotas mais elevadas possíveis do ISS, em 5% (cinco por cento).

No julgamento de ambas Ações, prevaleceu o entendimento proferido pelo Ministro Edson Fachin⁷¹⁷², no sentido de que as legislações municipais impugnadas constituíam hipótese de burla aos limites estabelecidos pelo art. 88 do ADCT, assim como por tratar de matéria reservada à edição de Lei Complementar nacional, na forma do art. 146, III, *a*⁷³. No pensamento de Sua Excelência, o fato de a Lei Complementar n.º 116/2003 não discriminar muitas hipóteses de dedução da base de cálculo não implicou a possibilidade de que os Municípios pudessem aclarar tal tema mediante Legislação Local, isto porque a falta de hipóteses de dedução da base de cálculo na Lei Complementar geral deve ser interpretada como “silêncio eloquente”.

Essa curiosa expressão na verdade pode ser traduzida como a intenção do Legislador complementar de somente trazer uma única hipótese de dedução da base de cálculo (que é o caso dos serviços de construção civil onde o prestador poderá deduzir da base de cálculo os valores dos materiais empregados nas obras), enfatizando que nas demais hipóteses a base de cálculo do tributo coincidirá com a própria receita bruta resultante do fato signo presuntivo de riqueza.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 189/SP*. [...]. Distrito Federal *versus* Município de Barueri/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. Redator para o Acórdão: Min. Edson Fachin. Brasília, 03 dez. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754562925>. Acessado em: 19 mar. 2024.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 190/SP*. [...]. Distrito Federal *versus* Município de Poá/SP. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 29 set. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565>. Acessado em: 19 mar. 2024.

⁷³ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]”

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...].”

Porém, a situação onde foi possível enxergar com maior clareza a guerra fiscal entre os Municípios como pano de fundo de discussões jurídicas sucedeu-se no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 1.167.509/SP, da relatoria do Ministro Marco Aurélio⁷⁴, onde fixou-se a seguinte tese para o Tema 1.020. Abre aspas:

É incompatível com a Constituição Federal disposição normativa a prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestador de serviços não estabelecido no território do Município e imposição ao tomador da retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação acessória.

No âmbito deste Recurso discutia-se a constitucionalidade da Legislação Paulistana que tratava da obrigatoriedade de Cadastro de Prestadores de Outros Municípios (corriqueiramente denominado de CPOM), que era exigível nas hipóteses de prestação de serviços intermunicipais onde o critério espacial da hipótese de incidência recaía sobre o local onde fixado o estabelecimento prestador.

Na prática, quando o prestador de serviços cujo estabelecimento estivesse localizado fora do Município de São Paulo (SP) fosse concretizar uma prestação em benefício de uma empresa tomadora localizada na capital paulista, devia proceder a um cadastro perante a Prefeitura de São Paulo (SP), referido anteriormente como CPOM, comprovando assim que seu estabelecimento prestador não estava ficticiamente posicionado em outro território municipal.

Acaso não realizasse o referido cadastro, ou em não demonstrando que seu estabelecimento prestador de fato e de direito estava localizado em outro ponto do território nacional, a Legislação Paulistana imputava ao tomador de serviços a responsabilidade tributária de recolhimento do ISS para o bem da Fazenda Pública de São Paulo (SP), mediante retenção na fonte.

Os dispositivos legais⁷⁵ inquinados na sobredita demanda eram os seguintes:

Art. 9º-A. O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13,

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 1.167.509/SP*. [...]. Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo *versus* Município de São Paulo/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755336200>. Acessado em: 19 mar. 2024.

⁷⁵ SÃO PAULO (SP). Lei n.º 14.042 de 30 de agosto de 2005. *Introduz modificações no art. 9º e acrescenta o art. 9º-A à Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que altera a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS; confere nova redação ao art. 20 da Lei n.º 10.182, de 30 de outubro de 1986*. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-14042-2005.pdf>. Acessado em: 19 mar. 2024.

todos constantes da lista do ‘caput’ do art. 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento.

[...]

§ 2º As pessoas jurídicas estabelecidas no Município de São Paulo, ainda que imunes ou isentas, são responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, devendo reter na fonte o seu valor, quando tomarem ou intermediarem os serviços a que se refere o ‘caput’ deste artigo executados por prestadores de serviços não inscritos em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças e que emitirem nota fiscal autorizada por outro Município.

Esse tipo de Legislação local, a pretexto de combater a evasão fiscal para Municípios que compõem a região metropolitana de diversas metrópoles brasileiras, e por consequência a própria guerra fiscal entre os Municípios, foi copiada por diversas capitais, dentre as quais podemos citar Curitiba (PR)⁷⁶, Porto Alegre (RS)⁷⁷, Rio de Janeiro (RJ)⁷⁸ e Salvador (BA)⁷⁹ entre outras.

Em suma tais Municípios seguiram a mesma fórmula adotada por São Paulo (SP) e buscaram através do referido Cadastro coibir empresas prestadoras de serviços que mantinham estabelecimentos prestadores fictícios em outras cidades, apenas com o objetivo de diminuir a quantia recolhida de ISS.

Muito embora interessante a medida, a Suprema Corte censurou as legislações locais que instituíram o referido Cadastro, através da fixação da tese acima referida, porquanto em seu

⁷⁶ CURITIBA (PR). Lei Complementar n.º 73 de 10 de dezembro 2009. *Institui a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, Dispõe sobre a Geração e Utilização de Créditos Tributários para Tomadores de Serviços e dá outras providências*. Disponível em: <https://mid.curitiba.pr.gov.br/2020/00297893.pdf>. Acessado em: 19 mar. 2024.

⁷⁷ PORTO ALEGRE (RS). Lei Complementar n.º 607 de 29 de dezembro de 2008. [...]. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/p/porto-alegre/lei-complementar/2008/61/607/lei-complementar-n-607-2008-altera-as-leis-complementares-n-7-de-7-de-dezembro-de-1973-que-institui-e-disciplina-os-tributos-de-competencia-do-municipio-113-de-21-de-dezembro-de-1984-que-institui-a-taxa-de-coleta-de-lixo-197-de-21-de-marco-de-1989-que-institui-e-disciplina-o-imposto-sobre-a-transmissao-inter-vivos-por-ato-oneroso-de-bens-imoveis-e-de-direitos-reais-a-eles-relativos-306-de-23-de-dezembro-de-1993-que-institui-hipotese-de-responsabilidade-pelo-pagamento-do-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-534-de-28-dezembro-de-2005-que-institui-o-tart-revoga-o-item-5-da-al-b-e-o-item-3-da-al-e-do-inc-iii-do-art-56-os-incs-i-e-ii-do-art-60-o-art-61-e-o-inc-iii-do-art-82-da-lei-complementar-n-7-de-7-de-dezembro-de-1973-e-alteracoes-posteriores-os-1-e-2-do-inc-i-o-inc-ii-e-os-4-e-5-do-art-16-da-lei-complementar-n-197-de-21-de-marco-de-1989-e-alteracoes-posteriores-e-o-art-13-da-lei-complementar-n-584-de-27-de-dezembro-de-2007-e-da-outras-providencias?q=607>. Acessado em: 19 mar. 2024.

⁷⁸ RIO DE JANEIRO (RJ). Lei n.º 4.452, de 27 de dezembro de 2006. *Acrescenta inciso no art. 14, acrescenta o art. 14-A na Seção IV do Capítulo I do Título III da Lei n.º 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário Municipal), e dá outras providências*. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rj/r/rio-de-janeiro/lei-ordinaria/2006/445/4452/lei-ordinaria-n-4452-2006-acrescenta-inciso-no-art-14-acrescenta-o-art-14-a-na-secao-iv-do-capitulo-i-do-titulo-iii-da-lei-n-691-de-24-de-dezembro-de-1984-codigo-tributario-municipal-e-da-outras-providencias>. Acessado em: 19 mar. 2024.

⁷⁹ SALVADOR (BA). Lei n.º 8.421, de 15 de julho de 2013. *Altera, acrescenta e revoga dispositivos da Lei n.º 7.186, de 27 de dezembro de 2006, que instituiu o Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador, e dá outras providências*. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ba/s/salvador/lei-ordinaria/2013/842/8421/lei-ordinaria-n-8421-2013-altera-acrescenta-e-revoga-dispositivos-da-lei-n-7186-de-27-de-dezembro-de-2006-que-instituiu-o-codigo-tributario-e-de-rendas-do-municipio-de-salvador-e-da-outras-providencias>. Acessado em: 19 mar. 2024.

entendimento tais diplomas normativos violavam a regra-matriz da hipótese de incidência do ISS delineada pela Constituição Federal, coibindo um dos instrumentos criados pelos Municípios para combate da guerra fiscal.

Nas razões de decidir, o então Ministro Marco Aurélio⁸⁰ sustentou o raciocínio de que a Lei Paulistana acabou por incidir em violação de algumas regras constitucionais, a saber: (a) primeiro, tratou de regras cuja materialidade competia à Lei Complementar Nacional definir – resolver conflitos de competência tributária – caso em que o Poder Legislativo da União Federal deve atuar, e não o Poder Legislativo Municipal; (b) segundo, instituiu *discrímen* baseado na origem da prestação de serviços, o que é vedado pelo art. 152 da Carta Magna; (c) terceiro, alterou de forma abusiva o critério pessoal da hipótese de incidência do ISS, pois ao atribuir ao tomador do serviço a obrigação de retenção na fonte do valor do tributo o fez como verdadeiro sujeito encarregado do encargo tributário; (d) quarto, e por último, violou o critério espacial da hipótese de incidência do ISS, pois presumiu que a prestação do serviço ocorreu no território do Município de São Paulo (SP) sem que se tenha configurado um estabelecimento prestador neste espaço.

O pecado conceitual da Lei Paulistana está em atrelar, inexoravelmente, o estabelecimento prestador ao seu território nos casos onde não haja a realização do referido cadastro, pela simples circunstância de que o tomador de serviços tem seu estabelecimento em São Paulo (SP). Ora, desconstituir o estabelecimento prestador fictício cuja base está em outro território municipal não significa, por si só, que o estabelecimento real está em São Paulo (SP), de modo que a regra tal como posta pode implicar em vulneração do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, nos termos traçados pela Constituição Federal e pela Lei Complementar n.º 116/2003.

De todo modo, e não adentrando efetivamente na discussão de acerto (ou desacerto) da r. decisão proferida pelo Supremo, o fato é que esse instrumento normativo não pode servir mais de parâmetro de ação dos Municípios no enfrentamento da evasão fiscal que tem por enredo a guerra fiscal do ISS.

A solução, portanto, deve passar por outros mecanismos.

Ver-se-á, em especial no Capítulo III, que justamente uma das hipóteses ventiladas nesta dissertação para o combate à guerra fiscal entre os Municípios é a Arbitragem Tributária, na

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 1.167.509/SP*. [...]. Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo *versus* Município de São Paulo/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 16 mar. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755336200>. Acessado em: 19 mar. 2024.

justa medida em que possui utilidade para solucionar questões de ordem fática. A identificação do local onde se fixa o estabelecimento prestador, assim como a sua própria configuração material, podem ser analisadas em procedimento submetido a Juízo Arbitral, diante de um conjunto probatório formado pela interação da Fazenda Pública e do Sujeito Passivo, e trabalhariam para o enfrentamento da guerra fiscal.

Se os Municípios não podem dispor de uma legislação envolvendo a realização de cadastros com o intuito de enfrentar o problema, e considerando que a Justiça brasileira se encontra sobrecarregada de demandas, outras alternativas devem ser incentivadas, para que a verdade dos fatos possa prevalecer. A Arbitragem Tributária é medida interessante porquanto voltada a solucionar, com *status* de definitividade, o local onde se prende o fato jurídico-tributário e a quem é devido o crédito dele resultante.

Com a mesma inteligência agiriam os Consórcios Intermunicipais, também melhor esclarecidos por ocasião do Capítulo III, pois acabariam revestindo a função de decidir em sua jurisdição qual o ambiente está fixado o estabelecimento prestador e, por consequência, a quem caberia o produto da incidência tributária.

O objetivo, portanto, é apontar alternativas jurídicas viáveis ao enfrentamento de situações de guerra fiscal, tornando as Administrações Tributárias Municipais mais eficazes na fiscalização e arrecadação dos tributos de sua competência mediante instrumentos que se mostram aptos à solução dos problemas acima referidos, pois teriam por escopo assegurar a validade, a certeza e a liquidez dos créditos tributários.

E uma das razões pelas quais se entende viável a adoção dos instrumentos acima referidos (Arbitragem Tributária e Consórcios Interfederados) está justamente na circunstância de que os Tribunais brasileiros, atualmente, vêm enfrentando o tema com a mesma exegese, qual seja de que a regra geral do critério espacial da hipótese de incidência do ISS determina que o ISS é devido ao Município onde fixado o estabelecimento prestador.

Isso tem especial relevância porque sinaliza, de antemão, um aspecto de segurança que é preciso haver quando novos institutos passam a participar da solução de problemas concretos de aplicação do Direito. Ou dito de outro modo, a receptividade da Arbitragem Tributária e dos Consórcios Interfederados pode ser muito menor caso haja dúvidas de que a sua utilidade efetiva pode ser baixa, já que as partes envolvidas teriam pouco incentivo para lançar mão desses instrumentos enquanto pairam dúvidas acerca de como eles devem se posicionar. Ou ainda, se tanto a Arbitragem Tributária como o Poder Judiciário se ancoram no mesmo

entendimento jurídico, a opção por uma ou outra alternativa irá se basear, presume-se, em critérios como celeridade, economia e efetividade.

Com isso em mente é que o Capítulo II trata da atual jurisprudência dos Tribunais nacionais acerca da regra geral do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, justamente com o objetivo de confirmar uma premissa do trabalho, que milita no sentido de que o entendimento jurisprudencial a respeito da regra é convergente, atestando a existência campo propício para os instrumentos sugeridos no Capítulo III.

CAPÍTULO 2

2.1. A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA

Na busca por soluções e mecanismos jurídicos que possam endereçar (ou amenizar) o problema da guerra fiscal entre os Municípios do país, relevante notar-se o quadro da jurisprudência dos Tribunais de Justiça a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS.

Por questões de recorte metodológico, debruçare-se-á sobre a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), Tribunal de Justiça do Paraná (TJPR) e Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJRJ). A escolha dos referidos tribunais está atrelada à circunstância de que tais estados concentram grande parte da atividade de serviços do país, ambiente no qual se produzem os conflitos tributários em investigação.

Juntos os estados de São Paulo (SP), Rio de Janeiro (RJ) e Paraná (PR) representam quase 45% (quarenta e cinco por cento) das empresas em atividade do país, conforme dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE)⁸¹. O estado de São Paulo (SP) sozinho responde por quase um terço do setor de serviços do Brasil, concentra mais da metade da produção das instituições financeiras, fornece quase metade dos serviços às empresas e tem atividade econômica diversificada⁸², o que sugere um nível elevado de relações de serviços (e consequentemente de possíveis conflitos jurídico-tributários).

Logo, a pesquisa da jurisprudência nestes tribunais estaduais visa apanhar, em boa medida, o entendimento prevalente a respeito da matéria, sem olvidar o fato de que está associada à pesquisa da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), ambos com jurisdição nacional. Nesse sentido, as Cortes Nacionais servem igualmente para revelar se existe algum tipo de desvio no entendimento jurisprudencial acerca da matéria bem como trazer possíveis casos de outros estados da Federação a respeito do assunto.

2.1.A. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo

⁸¹ Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas>. Acessado em: 15 jun. 2024.

⁸² Disponível em: <https://www.investe.sp.gov.br/por-que-sp/economia-diversificada/pib/>. Acessado em: 15 jun. 2024.

Colocando-se como critério de pesquisa a expressão “*iss e critério e espacial*” tem-se no site do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) 6.983 (seis mil, novecentos e oitenta e três) decisões proferidas⁸³ cujo inteiro teor menciona de forma necessária os três vocábulos acima indicados. Uma amostra para ter 95% (noventa e cinco por cento) de grau de confiança e margem de erro de 10% (dez por cento) deve analisar 95 (noventa e cinco) decisões. Todavia, para fins de citação na dissertação, mencionar-se-á as decisões abaixo, apenas, com a finalidade de esclarecimento do posicionamento do Tribunal.

Partindo diretamente para os casos que foram enfrentados pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, traz-se um exemplo de como a Corte Paulista interpretou e aplicou os artigos 3º, *caput*, e 4º da Lei Complementar n.º 116/2003 e por consequência como enxerga o conceito de estabelecimento prestador. Refere-se, especificamente, ao julgamento da Apelação Cível n.º 1055866-45.2022.8.26.0053 pela 18ª Câmara de Direito Público⁸⁴.

Na situação examinada, discutiam-se dois lançamentos tributários efetuados pelo Município de São Paulo (SP) contra uma empresa formalmente estabelecida no Município de Carapicuíba (SP), relativamente ao exercício de 2016. O cerne da discussão e da própria fundamentação dos atos tributários era a premissa adotada pelo Fisco Municipal no sentido de que a empresa autuada simulava a existência de um estabelecimento prestador no Município de Carapicuíba (SP) quando, na realidade, mantinha um estabelecimento prestador em São Paulo (SP).

A convicção alcançada pelo Fisco Municipal Paulistano, e endossada pela Corte de Justiça, fundamentou-se, em especial, na existência das seguintes circunstâncias: (a) havia um contrato celebrado pela apelante com uma empresa de *coworking*, na qual a autuada utilizava o endereço do espaço contratado para fins fiscais junto a Receita Federal do Brasil (RFB) e demais fins comerciais; (b) notas fiscais emitidas pela cessionária do espaço, tendo como

⁸³ Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>. Acessado em: 15 jun. 2024.

⁸⁴ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1055866-45.2022.8.26.0053*. [...]. Apelante: Reos Consultoria em Sustentabilidade e Inovação. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Ricardo Chimenti, 29 fev. 2024. Disponível em: https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=17637665&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_1100ee77556c4b8c91562fa7c6e64398&g-recaptcha-response=03AFcWeA4FOAxRt0NP1vftAiJpk8pAGqnTS1Q8hjU16rEFzZ6iFFzc4de5zY3k2E7VGFt6PYsJaIn6ydVCEjxqAb61OdnqX0h76VnKGTA4WgyymWbuH-lyCKJHwHmswbTJ59FSQiezaAmh0boCVuc87aOoTr2YoFS-CJTAX-powcRhue-M8gZLfyVhFUT89T-L4X-CF91FvpPTYde4eLs6kDII_uNgEGWjzbLBMwWE9CJYFt1nXsFqd45HL7oPeyHH0HQWzYt2wXFKv1ECPvGAPQxBIkpwMvluC85-NrQDzIAcjJo2tynPgJJYO4WLyvFvXGUhM2tkfzA8NdTUZZCFB37AE3ntsG-svii7ns-Sq1W7Qgg5MPHa52_FjgeJkfa_9R6RRXm8FRiDVFpfd-UFetp9javyLDLTLG92gybNP4JaidrPCCrgOnE7vap3STCMyHT0Q2l64xEuLc95yir87UWNDc2ehhnHFG_hglg6G7baAQ9b0otdOTQN4V7QzFZL3kX0LTEXukRRNoRSgfJVLaiQgIkavqz2k4gK8oC8FbKOdwwTefKeHOO_CofWpYAmzXBv10JmnlqGAZOggHEcn-ny3PCVyJt21INpMR6LVbjLml19Dc5j4hp-fGC5oYA_ayX3TFCb33rdm9QrOoPssENsBW3Quiq0rqEmT0-n0u-T3JOnJq1Juo. Acessado em: 20 mar. 2024.

tomadora de serviços a empresa autuada, apontando a utilização do espaço no território de São Paulo (SP) para desenvolvimento das atividades empresariais; (c) e por fim compreendeu que o endereço referenciado em Carapicuíba (SP) revestia a qualidade de estabelecimento fictício por ausência de outros elementos que indicassem a utilização da sede formal indicada no contrato social, tais como comprovantes de despesas com consumo de energia, *internet*, etc. e a falta de indicação como ponto de contato. Aliás, a ausência de correspondências enviadas para esse local de Carapicuíba (SP) reforçou a convicção que esse último endereço não constituía o estabelecimento prestador alegado pela empresa autuada.

Na hipótese apreciada pela Corte Estadual também deve-se sublinhar que havia diferença significativa de alíquotas entre os Municípios envolvidos na discussão, posto que a alíquota praticada pelo Município de Carapicuíba (SP) era de 2% (dois por cento), enquanto São Paulo (SP) exigia sobre a mesma base tributável 5% (cinco por cento), o que implica um tributo 150% (cento e cinquenta por cento) mais elevado. Semelhante análise poderia ter ambiente em Juízo Arbitral, eis que o cerne do caso é a investigação concreta sobre o estabelecimento prestador, com efeitos claros para fins de enfrentamento da guerra fiscal.

Amparando-se em outro caso julgado pela Corte Estadual Paulista percebe-se o mesmo tipo de tirocínio jurídico, consoante se vê do julgado proferido na Apelação Cível n.º 1058443-98.2019.8.26.0053, também da lavra da 18ª Câmara de Direito Público⁸⁵.

O caso envolvia Ação Anulatória de Débito Fiscal movida por empresa prestadora de serviços de consultoria com sede em Santana do Parnaíba (SP) e filial estabelecida no Município de São Paulo (SP), relativamente aos exercícios de 2008 a 2010.

Por sua vez, o Fisco Municipal sustentou, diante dos elementos probatórios coletados durante a fiscalização da empresa, que esta mantinha uma sede em Santana do Parnaíba (SP) desprovida de meios e de condições para a condução da prestação de serviços, situação completamente oposta ao que se encontrava na filial situada em São Paulo (SP).

Do mesmo modo que no caso anteriormente citado, a Corte de Justiça Paulista entendeu que os elementos apontados pelas autuações lograram comprovar a existência de um estabelecimento prestador situado no território do Município de São Paulo (SP)⁸⁶, muito embora

⁸⁵ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1058443-98.2019.8.26.0053*. [...]. Apelante: CJ Consulting & Partners-Consult. e Planejamento de Negócios Ltda.. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Henrique Harris Júnior. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13981672&cdForo=0>. Acessado em: 20 mar. 2024.

⁸⁶ Leia-se a seguinte passagem do voto condutor da r. Decisão Judicial: “É bem verdade que o fato que serviu de alerta para a fiscalização possa ter sido a constatação da suntuosidade da localização e da estrutura da filial (Av. Faria Lima), totalmente incompatível com a localização e falta de estrutura da sede em Santana do Parnaíba para a prestação dos serviços, pois nesta última unidade faltavam condições reais para o efetivo funcionamento,

isso não estivesse exatamente refletido nos atos constitutivos da empresa e na documentação relativa aos recolhimentos do tributo comunal.

Tanto que o magistrado responsável pela análise do caso pontuou na fundamentação do voto⁸⁷:

Dessa forma, não importa se o contribuinte diz que sua sede é em determinado município recolhendo ali o tributo, já que se estiver prestando serviços em outro município, neste deverá recolhê-lo.

Nesse sentido, a jurisprudência: ‘Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, a competência passou a ser o local do estabelecimento prestador do serviço, considerando-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 [...]’.

E, também: ‘A Lei Complementar 116/03 dissociou o termo ‘estabelecimento prestador’ da sede, filial ou agência da empresa contribuinte, sendo necessária, para fins de apuração do destinatário do tributo, a verificação de onde o serviço é efetivamente prestado’.

Portanto, exposta a competência prevista na lei que rege a matéria determinando que o serviço é considerado prestado no local do estabelecimento prestador, vez que irrelevantes as denominações formais utilizadas pelo contribuinte [...].

Em que pesem as imprecisões técnicas constantes do voto, ao misturar o conceito de estabelecimento prestador com o local onde efetivamente é prestado o serviço em cada caso, situação essa que não foi elencada pela Lei Complementar n.º 116/2003 como critério espacial geral (art. 3º, *caput*) da hipótese de incidência do ISS, ainda sim a conclusão alcançada pelo Tribunal Paulista foi adequada no sentido de encarar o acervo probatório existente no caso e, a partir dele, dizer onde estava situado o estabelecimento prestador.

Considerando que chegou à conclusão de que o estabelecimento prestador, efetivo e real, estava em São Paulo (SP), logo a decisão só poderia ser no sentido de que os lançamentos tributários estavam cobertos de fundamento jurídico.

apesar da alegação da autora de que o serviço prestado, de natureza intelectual e pessoal, prescinde da presença física na localidade da filial. No entanto, diferentemente do que alega a recorrente, não foi esse o único fato a ser considerado pela administração pública para afiançar a existência de simulação do estabelecimento prestador. Foi observada grande discrepância entre os valores despendidos para a manutenção desses estabelecimentos (aluguel no valor de R\$ 203,80, no caso da sede, e aproximadamente R\$ 30.000,00, no caso da filial, somando-se as despesas de locação, condomínio etc.). Releva notar que, além do aluguel em Santana do Parnaíba, no valor de R\$ 203,80, e de despesas de energia elétrica do próprio endereço residencial dos sócios, não houve a comprovação de outros tipos de despesas que pudessem comprovar a existência da sede como prestadora. Por outro lado, as despesas encontradas referentes a aluguéis, condomínios, energia elétrica e telefones referem-se à filial paulistana. Nesse contexto, não há justificativas plausíveis para que a filial permanecesse inativa por mais de quatro anos no local, mormente se considerarmos a alegação da autora de que os projetos para a qual fora criada não foram concretizados diante da crise econômica instalada.”

⁸⁷ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1058443-98.2019.8.26.0053*. [...]. Apelante: CJ Consulting & Partners-Consult. e Planejamento de Negócios Ltda.. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Henrique Harris Júnior. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsj/getArquivo.do?cdAcordao=13981672&cdForo=0>. Acessado em: 20 mar. 2024.

Aparentemente a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) está acostumada a lidar com casos dessa natureza – onde há a simulação de estabelecimentos prestadores em cidades ao redor de São Paulo (SP) e efetivas unidades econômicas que prestam serviços na capital do Estado – de tal sorte que a saída encontrada pelos magistrados para aferir o critério espacial da hipótese de incidência do ISS segue a linha preconizada pelo capítulo anterior. Ou seja, o ISS é devido, regra geral, ao Município em que localizado o estabelecimento prestador, onde a documentação apresentada pelo contribuinte a respeito do estabelecimento prestador constitui mera presunção relativa do fato, podendo ser desconstituída por prova em contrário da Fazenda Pública.

Enxerga-se essa tendência pois foi empregado o mesmo raciocínio jurídico no julgamento da Apelação Cível n.º 1000602-09.2023.8.26.0053, da 14ª Câmara de Direito Público⁸⁸, da Apelação Cível n.º 0124908-63.2006.8.26.0053, da 15ª Câmara de Direito Público⁸⁹ e da Apelação Cível n.º 1015022-63.2016.8.26.0053 da 18ª Câmara de Direito Público⁹⁰.

Um aspecto que merece destaque, já nesse ponto de análise, é que as situações envolvendo a configuração do estabelecimento prestador e sua comprovação não se revela demasiado complexa do ponto de vista jurídico, implicando ambiente favorável à adoção da solução arbitral.

2.1.B. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

Passa-se agora à análise dos julgados proferidos pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJRJ) a respeito da matéria.

Colocando-se como critério de pesquisa a expressão “*iss e estabelecimento e prestador*” tem-se no site do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJRJ) 164 (cento e sessenta

⁸⁸ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1000602-09.2023.8.26.0053*. [...]. Apelante: Konimagem Serviços e Soluções Ltda. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Octavio Machado de Barros. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=17299483&cdForo=0>. Acessado em: 21 mar. 2024.

⁸⁹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (15ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 0124908-63.2006.8.26.0053*. [...]. Apelante: Dal Pino Assessoria e Participações Ltda. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Rezende Silveira. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13002715&cdForo=0>. Acessado em: 21 mar. 2024.

⁹⁰ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1015022-63.2016.8.26.0053*. [...]. Apelante: Zmix Promoções e Marketing Digital Ltda. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Roberto Martins de Souza. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=12776607&cdForo=0>. Acessado em: 21 mar. 2024.

e quatro) decisões proferidas⁹¹ cujo inteiro teor menciona de forma necessária os três vocábulos acima indicados. Uma amostra para ter 95% (noventa e cinco por cento) de grau de confiança e margem de erro de 10% (dez por cento) deve analisar 61 (sessenta e uma) decisões. Todavia, para fins de citação na dissertação, mencionar-se-á as decisões abaixo, tal como no subitem anterior, com a finalidade de esclarecimento do posicionamento do Tribunal.

O primeiro caso selecionado em nossa pesquisa trata do julgamento da Apelação Cível n.º 0054510-54.2020.8.19.0002 pela 6ª Câmara de Direito Público⁹². No caso discutiu-se a lavratura de lançamentos efetivados pelo Município de Niterói (RJ) contra uma empresa prestadora dos serviços de hidrojateamento, lavagem e pintura, cujo critério material da hipótese de incidência estão nos subitens 14.01 e 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003. Nessa situação, o critério espacial da hipótese de incidência do ISS é o local do estabelecimento prestador, conforme art. 3º, *caput*, e 4º da sobredita Lei Complementar.

No caso concreto, ficou esclarecido que a empresa prestadora de serviços foi contratada por um estaleiro na cidade de Aracruz (ES) para executar as tarefas indicadas no parágrafo anterior. Também restou incontroverso que houve deslocamento temporário de funcionários do estabelecimento localizado em Niterói (RJ) para a cidade de Aracruz (ES); porém, naquele local foram locados equipamentos para o desempenho da obrigação avençada. Por fim, também deve ser ressaltado que não houve a formalização de um estabelecimento temporário na cidade do tomador de serviços, já que a contratação teve um propósito específico.

Fixadas essas premissas de fato, considerou o Tribunal Fluminense que o critério espacial da hipótese de incidência do ISS no caso concreto estava apontado para o Município de Niterói (RJ), na medida em que era neste território onde se fixava o estabelecimento prestador. De fato, salientou o magistrado relator do Acórdão que o “mero deslocamento de pessoas e materiais” não é suficiente para caracterizar um estabelecimento prestador e, por ricochete, deslocar o critério espacial da hipótese de incidência de Niterói (RJ) para Aracruz (ES). Nesse sentido, vejamos a seguinte passagem de seu voto:

⁹¹ Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/EJURIS/ProcessarConsJuris.aspx?PageSeq=1&Version=1.1.21.2>. Acessado em: 15 jun. 2024.

⁹² RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (6ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 0054510-54.2020.8.19.0002*. [...]. Apelante: J. Costa Locação de Equipamentos Ltda. Apelado: Município de Niterói. Rel. André Ribeiro. Disponível em: <<https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004FF8F1A5B68CB7E198E488E292666E39CC5162658103C>>. Acessado em: 21 mar. 2024.

Logo, se houvesse unidade autônoma, a nota fiscal de prestação de serviços indicaria a respectiva inscrição no CNPJ e o endereço da filial, sucursal etc.

Frise-se que que o mero deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) do seu estabelecimento para as outras municipalidades não caracteriza unidade econômica autônoma. Assim, os documentos de fls. 60-89 apenas comprovam que houve mero deslocamento de mão de obra e aluguel de equipamentos para a prestação dos serviços em Aracruz, sendo que, inclusive, consta o mesmo CNPJ mencionado acima. [...].

Assim, por inexistir unidade autônoma no Município de Aracruz, onde os serviços foram prestados, o ISSQN é devido ao Município de Niterói, motivo pelo qual a sentença deve ser mantida em todos os seus termos.⁹³

Essa passagem do voto é importante para esclarecer especialmente o fato de que o estabelecimento prestador não se configura quando apenas existe o deslocamento de pessoas e de instrumentos/máquinas necessárias para a realização do serviço, sem que haja o ânimo de criar uma unidade econômica autônoma. Aliás, o Areópago Fluminense se ancora nas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito do tema, especialmente na circunstância de que uma unidade econômica requer a presença de poderes decisórios suficientes para a condução da prestação de serviços.

Outro julgado proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJRJ), no âmbito da Apelação Cível n.º 0065593-75.2017.8.19.0001, por intermédio da 4ª Câmara de Direito Público⁹⁴, trouxe uma situação de fato peculiar. No curso dessa demanda ficou esclarecido que uma empresa prestadora de serviços com estabelecimentos prestadores localizados nas cidades de São Paulo (SP) e do Rio de Janeiro (RJ), respectivamente sede e filial, foi contratada para executar uma prestação no Distrito Federal.

Os serviços se desenvolveram no curso dos anos de 2002 a 2004, portanto sob a vigência tanto do Decreto-Lei n.º 406/1968 assim como da Lei Complementar n.º 116/2003, e consistiam em prestações de serviços de informática, submetidos, assim, à regra geral do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, que aponta para o local do estabelecimento prestador.

Durante o curso da demanda judicial ficou caracterizado que os funcionários da empresa que efetivamente executaram a prestação eram oriundos da Filial situada no Rio de Janeiro (RJ),

⁹³ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (6ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 0054510-54.2020.8.19.0002*. [...]. Apelante: J. Costa Locação de Equipamentos Ltda. Apelado: Município de Niterói. Rel. André Ribeiro. Disponível em: <<https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004FF8F1A5B68CB7E198E488E292666E39CC5162658103C>>. Acessado em: 21 mar. 2024.

⁹⁴ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (4ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 0065593-73.2017.8.19.0001*. [...]. Apelante: Accenture do Brasil Ltda. e Município do Rio de Janeiro. Apelado: Accenture do Brasil Ltda. e Município do Rio de Janeiro. Rel. Ricardo Couto de Castro. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000404FD9E946573C9CD557090B020F52E36C51557043E4A>. Acessado em: 22 mar. 2024.

sendo que esta unidade econômica emitiu os competentes documentos fiscais para representação dos serviços prestados.

Tal como nos casos anteriores, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro firmou entendimento de que o ISS era devido ao Município onde localizado o estabelecimento prestador, o que segundo os elementos dos autos significava dizer Município do Rio de Janeiro (RJ). Muito embora a empresa prestadora tenha alegado que o ISS incidente sobre tais prestações tinha sido recolhido aos cofres do Distrito Federal e que sob a égide da Lei Complementar n.º 116/2003 o critério espacial da hipótese de incidência do ISS tinha sido alterado para o local onde se desenvolve a atividade em si, o fato é que o Tribunal Fluminense empregou o mesmo fundamento jurídico para fatos sucedidos na vigência de dois diplomas normativos distintos (Decreto-Lei n.º 406/1968 e Lei Complementar n.º 116/2003).

De toda sorte, é inteiramente possível que situações como a presente pudessem ser enfrentadas pela Arbitragem Tributária, posto que a solução do caso não envolveu precipuamente a discussão de direito, mas efetivamente uma conclusão a respeito dos fatos discutidos.

Entende-se que esse posicionamento é correto na medida em que ambas legislações indicavam o local do estabelecimento prestador como critério espacial da hipótese de incidência do ISS, com a circunstância de que o art. 4º da Lei Complementar n.º 116/2003 apenas teve o condão de esclarecer os elementos que compõem o estabelecimento prestador, algo que faltava ao Decreto-Lei n.º 406/1968.

Em suma, debruçando-se sobre outros julgados proferidos pelo Tribunal Fluminense (Apelação Cível n.º 0183873-63.2021.8.19.0001, por intermédio da 13ª Câmara de Direito Privado⁹⁵, Apelação Cível n.º 0000943-18.2017.8.19.0066, por intermédio da 7ª Câmara Cível⁹⁶, Apelação Cível n.º 0035510-10.2016.8.19.0002, por intermédio da 12ª Câmara Cível, entre outros⁹⁷) percebe-se a tendência de aplicar o mesmo entendimento a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS.

⁹⁵ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (13ª Câmara de Direito Privado). *Apelação Cível n.º 0183873-63.2021.8.19.0001*. [...]. Apelante: Claudemiro Carlos Cupertino Amorim. Apelado: Município do Rio de Janeiro. Rel. Teresa de Andrade. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000454F6098AF00F55C932AD6E7A528A11EFC514484D0A57>. Acessado em: 22 mar. 2024.

⁹⁶ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (7ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0000943-18.2017.8.19.0066*. [...]. Apelante: Companhia Siderúrgica Nacional. Apelado: Município de Volta Redonda (RJ). Rel. André L. M. Marques. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004AE0284FAA2D5A69C27FCCB4EBF4770D8C5132A4A1310>. Acessado em: 22 mar. 2024.

⁹⁷ RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (12ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0035510-10.2016.8.19.0002*. [...]. Apelante: Dianósticos da América S.A. Apelado: Município de Niterói (RJ).

2.1.C. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná

Encerrando-se a análise sobre a jurisprudência dos Tribunais de Justiça a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS chega-se aos julgados do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR).

Colocando-se como critério de pesquisa a expressão “*iss e critério e espacial*” tem-se no site do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR) 164 (cento e sessenta e quatro) decisões proferidas cujo inteiro teor menciona de forma necessária os três vocábulos acima indicados. Uma amostra para ter 95% (noventa e cinco por cento) de grau de confiança e margem de erro de 10% (dez por cento) deve analisar 61 (sessenta e uma) decisões. Todavia, para fins de citação na dissertação, mencionar-se-á as decisões abaixo, tal como nos subitens anteriores, com a finalidade de esclarecimento do posicionamento do Tribunal.

Nesse sentido, traz-se, como primeira decisão, o julgamento proferido no âmbito da Apelação Cível n.º 0000720-59.2021.8.16.0179, pela 3ª Câmara Cível⁹⁸. Nesta situação houve a interposição de Recurso por parte do Município de Curitiba (PR) visando a reforma da sentença proferida pelo Juízo de 1ª (primeira) instância, na qual se declarava a nulidade de dois lançamentos de ISS sobre prestações de serviços executadas em Unidades de Saúde localizadas em Piraquara (PR) e em São José dos Pinhais (PR), realizadas nos exercícios de 2015 e 2016. Em ambas as situações a empresa deslocava seus funcionários para as Unidades de Saúde fora de Curitiba (PR), muito embora o estabelecimento prestador estivesse localizado nesta última cidade.

A conclusão alcançada pelo Tribunal Estadual foi no sentido de que, em função da natureza do serviço prestado (atividade médica ambulatorial, restrita a consultas e com recursos para a realização de procedimentos cirúrgicos e exames complementares), o critério espacial da hipótese de incidência do ISS segue a regra geral do art. 3º, *caput*, e 4º da Lei Complementar n.º 116/2003.

Rel. Jaime Dias Pinheiro Filho. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00043595EE3BA7DE711D62A81D4CF3CCB3F2C50F513F4662>. Acessado em: 22 mar. 2024.

⁹⁸ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (3ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0000720-59.2021.8.16.0179*. [...]. Apelante: Município de Curitiba. Apelado: Med-Call Médicos Associados para Ação em Saúde Ltda. Rel. Ricardo Augusto Reis de Macedo. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000025175871/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0000720-59.2021.8.16.0179>. Acessado em: 27 mar. 2024.

Leia-se a seguinte passagem do voto condutor da decisão colegiada⁹⁹:

Os contratos de movs. 1.8 a 1.11/origem, firmados com as Prefeituras dos Municípios de Piraquara e de São José dos Pinhais estabelecem que os serviços médicos de responsabilidade da autora seriam prestados nos nosocômios municipais, unidades do SUS ou em outros locais designados pela administração pública vinculados à área de saúde, por quantitativo de profissionais contratados e provisionados pela empresa apelada.

Com efeito, a presença de profissionais no local é necessária para viabilizar a execução dos serviços e não configura, por si só, a existência de estabelecimento prestador dentro do conceito previsto no artigo 4º da Lei Complementar nº 116/03; é necessária a comprovação de que houve, de fato, a instalação de unidade econômica ou profissional onde se realiza desenvolvimento de negócio suficiente para caracterizar um estabelecimento prestador de serviços além do mero deslocamento ou admissão de profissionais para o cumprimento do contrato.

Nesse sentido, as alegações apresentadas pela autora em sua inicial e demais provas angariadas aos autos não se prestam a comprovar a existência de estabelecimento desta em nenhum dos municípios tomadores do serviço, ao tempo da contratação.

A conclusão do julgado foi no sentido de reformar a decisão de 1ª (primeira) instância, revertendo a anulação dos lançamentos tributários e mantendo íntegros os créditos tributários constituídos pela Fazenda Pública do Município de Curitiba (PR).

O segundo caso analisado da Jurisprudência firmada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJPR) trata de decisão proferida no âmbito do Agravo Interno Cível n.º 0057535-60.2023.8.16.0000, por intermédio do Órgão Especial¹⁰⁰.

Na situação em exame discutia-se qual o Município apto a ser sujeito ativo da relação jurídico-tributária de ISS decorrente da prestação de serviços de arrendamento mercantil, conduzido por instituição financeira. A agravante asseverava que o tributo, por força da regra geral relativa ao critério espacial da hipótese de incidência, era devido ao Município de São Paulo (SP), enquanto o Agravado sustentava a existência de relação jurídico-tributária para si, isto é, Cianorte (PR).

Na hipótese, restou concluído que o tributo comunal era devido ao Município de Cianorte (PR) na medida em que nesta cidade encontrava-se o estabelecimento prestador, em virtude da existência de unidade econômica com poderes decisórios suficientes à concessão do arrendamento mercantil, tal como preceitua o art. 4º da Lei Complementar n.º 116/2003.

⁹⁹ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (3ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0000720-59.2021.8.16.0179*. [...]. Apelante: Município de Curitiba. Apelado: Med-Call Médicos Associados para Ação em Saúde Ltda. Rel. Ricardo Augusto Reis de Macedo. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000025175871/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0000720-59.2021.8.16.0179>. Acessado em: 27 mar. 2024.

¹⁰⁰ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (Órgão Especial). *Agravo Interno Cível n.º 0057535-60.2023.8.16.0000*. [...]. Agravante: Banco Volkswagen S.A. Agravado: Município de Cianorte. Rel. Joeci Machado Camargo. Disponível em: [https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000023683381/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0057535-60.2023.8.16.0000%20\[0009932-25.2022.8.16.0000/3\]](https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000023683381/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0057535-60.2023.8.16.0000%20[0009932-25.2022.8.16.0000/3]). Acessado em: 27 mar. 2024.

A referida decisão é curiosa, não por seguir o entendimento sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça a respeito da matéria, mas no sentido de que foi capaz, através da prova colhida nos autos, chegar a uma conclusão fática que o senso comum não revelaria.

É interessante, neste sentido, a seguinte passagem do voto¹⁰¹:

No caso dos autos, o órgão fracionário julgador entendeu que os fatos geradores ocorreram sob a vigência da LC 116/03 e que o Município de Cianorte, possuindo poderes decisórios e apresentando a ‘unidade econômico e profissional’ exigida pelo art. 4º da referida lei complementar, possui legitimidade ativa para cobrar o tributo. Logo, tendo em vista que a decisão proferida pela 1ª Seção Cível está em consonância com a orientação emanada do Superior Tribunal de Justiça, não há porque acatar a pretensão recursal.

O achado deste julgado é justamente o fato de que considerou, através das provas produzidas, que o estabelecimento prestador está localizado no Município de menor envergadura, destacando a existência de um estabelecimento autônomo com poderes decisórios suficientes para a prestação do serviço de arrendamento mercantil, em linha com o entendimento de que o instituto do estabelecimento prestador configura uma presunção relativa.

Da jurisprudência do Tribunal de Justiça do Paraná (TJPR) também restou colhido o julgado proferido pela 1ª Câmara Cível, na Apelação Cível/Remessa Necessária n.º 0019962-88.2018.8.16.0185¹⁰².

Neste julgado discutia-se qual o sujeito ativo da relação jurídico tributária decorrente da prestação de serviços de reparação e manutenção de equipamentos eletrônicos, cuja qualificação encontra-se no subitem 14.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003. Do mesmo modo que nas demais decisões, o critério espacial da hipótese de incidência do ISS nesses casos resta fixado para o local onde está localizado o estabelecimento prestador, desprezando-se as exceções do art. 3º da Lei Complementar n.º 116/2003.

Pois bem. O ponto nodal deste caso é que a empresa prestadora de serviços possuía diversas filiais espalhadas pelo país, sendo que boa parte dos serviços eram prestados de forma remota, a partir de estabelecimentos situados nas cidades do Rio de Janeiro (RJ), São Paulo (SP) e Barueri (SP).

¹⁰¹ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (Órgão Especial). *Agravo Interno Cível n.º 0057535-60.2023.8.16.0000*. [...]. Agravante: Banco Volkswagen S.A. Agravado: Município de Cianorte. Rel. Joeci Machado Camargo. Disponível em: [https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000023683381/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0057535-60.2023.8.16.0000%20\[0009932-25.2022.8.16.0000/3\]](https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000023683381/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0057535-60.2023.8.16.0000%20[0009932-25.2022.8.16.0000/3]). Acessado em: 27 mar. 2024.

¹⁰² PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (1ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0019962-88.2018.8.16.0185*. [...]. Apelante: Município de Curitiba. Apelado: Orange Business Services Brasil Ltda. Rel. Vicente Del Prete Misurelli. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000021141131/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0019962-88.2018.8.16.0185>. Acessado em: 03 abr. 2024.

Ainda, restou identificado pelos órgãos julgadores que a filial de Curitiba (PR) não contava com recursos humanos, apenas 1 (um) funcionário em parte do período discutido, e nem poderes decisórios suficientes para configurar a existência de um estabelecimento prestador, razão pela qual o tributo comunal não era devido ao Município de Curitiba (PR).

Todavia, a parte interessante do julgado reside na circunstância de que, quando eram necessários serviços de manutenção presencial com deslocamento para o tomador sediado em Curitiba (PR), a empresa prestadora de serviços se valeu de empresas subcontratadas, cujos estabelecimentos eram de Porto Alegre (RS) e São Paulo (SP).

Isso permite a conclusão de que é possível, segundo o entendimento do Tribunal Estadual (TJPR), comprovar-se a inexistência de um estabelecimento prestador em dada localidade mediante a comprovação de que o serviço foi executado e prestado por terceiros, oriundos de outras localidades.

Tal como dito em relação aos Tribunais de Justiça de São Paulo (TJSP) e do Rio de Janeiro (RJ), o Tribunal de Justiça do Paraná (TJPR) alinha-se claramente ao entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se vê dos julgados proferidos na Apelação Cível n.º 0008681-72.2013.8.16.0004 da lavra da 2ª Câmara Cível¹⁰³, na Apelação Cível n.º 0032564-90.2019.8.0019 da lavra da 1ª Câmara Cível¹⁰⁴, entre outros.

2.2. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Colocando-se como critério de pesquisa a expressão “*iss e estabelecimento e prestador*” tem-se no site do Superior Tribunal de Justiça (STJ) 175 (cento e setenta e cinco) decisões proferidas¹⁰⁵ cujo inteiro teor menciona de forma necessária os três vocábulos acima indicados.

¹⁰³ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0008681-72.2013.8.16.0004*. [...]. Apelante: CMV Eventos Ltda. Apelado: Município de Curitiba. Rel. Rogério Luis Nielsen Kanayama. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000015783951/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0008681-72.2013.8.16.0004>. Acessado em: 03 abr. 2024.

¹⁰⁴ PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (1ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0032564-90.2019.8.16.0019*. [...]. Apelante: Município de Curitiba. Apelado: Rocha Santos e Portilho Sociedade de Advogados. Rel. Lauri Caetano da Silva. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000025708071/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0004537-11.2020.8.16.0004>. Acessado em: 03 abr. 2024.

¹⁰⁵ Os termos de pesquisa foram alterados, pois o indexador utilizado pelo STJ é distinto dos demais tribunais. Caso se adotasse o indexador “iss e critério e espacial” teríamos apenas um acórdão disponível para análise. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?pesquisaAmigavel=+%3Cb%3Eiss+e+estabelecimento+e+prestador%3C%2Fb%3E&b=ACOR&tp=T&numDocsPagina=10&i=1&O=&ref=&processo=&ementa=¬a=&filtroPorNota=&orgao=&relator=&uf=&classe=&juizo=&data=&dtpb=&dtde=&operador=e&thesaurus=JURIDICO&=true&livre=iss+e+estabelecimento+e+prestador>. Acessado em: 15 jun. 2024.

Uma amostra para ter 95% (noventa e cinco por cento) de grau de confiança e margem de erro de 10% (dez por cento) deve analisar 63 (sessenta e três) decisões. Todavia, para fins de menção na dissertação, mencionar-se-á as decisões abaixo, tal como nos subitens anteriores, com a finalidade de esclarecimento do posicionamento do Tribunal.

Da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) inicia-se com o julgamento mais relevante a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, qual seja o Recurso Especial n.º 1.060.210/SC, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho¹⁰⁶.

Como já dito ao longo dessa dissertação, o referido julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) representou uma verdadeira guinada no entendimento judicial a respeito do que seja critério espacial da hipótese de incidência do ISS, razão pela qual deve-se salientar o efetivo pano de fundo que abarcava o caso para entender-se os motivos e as razões que conduziram a esse entendimento.

Na hipótese enfrentava-se o dilema de definir o sujeito ativo titular do ISS (através da identificação do critério espacial) para os serviços de arrendamento mercantil efetuados por instituições financeiras, cuja tipificação legal constava do item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/1968. Sabe-se, a partir da leitura do voto condutor da decisão, que o arrendamento mercantil acabou se tornando modalidade contratual muito comum na venda de veículos automotivos no país, contando com etapas executadas em diferentes Municípios. Nesse sentido, cumpre assinalar que o arrendamento mercantil implica no recebimento de propostas de negociação, coleta de documentos, análise de crédito, elaboração de contrato, aprovação do “financiamento”, liberação do valor e aquisição do bem através da operação financeira.

Para o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho o núcleo da operação de arrendamento mercantil é, efetivamente, “*a análise do crédito e (...) a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado*” de tal sorte que é no local onde se desenvolvem tais etapas que se pode falar em estabelecimento prestador, para fins do serviço de arrendamento mercantil.

Um outro ponto relevante de seu raciocínio está na circunstância de que as instituições financeiras normalmente centralizam tais etapas em poucas unidades de suas empresas (sedes), enquanto que atos materiais mais simples (como a coleta de documentos, captação de clientela

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n.º 1.060.210/SC*. [...]. Recorrente: Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801101098&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acessado em: 03 abr. 2024.

e assinatura de contratos) normalmente são executadas por todo o país. Nos estabelecimentos onde se perfectibilizam o núcleo da operação diz-se que lá estão poderes decisórios para a execução da prestação de serviços, um dos atributos que passaram a ser aferidos para concluir-se pela existência de um estabelecimento prestador.

Nesse sentido, é lapidar a seguinte passagem do voto¹⁰⁷:

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.

De forma pertinente *Alberto Macedo*¹⁰⁸ alerta para a existência de uma certa confusão conceitual na redação do voto condutor do julgado, especialmente por que nos casos de *leasing financeiro* (arrendamento mercantil) a prestação é conduzida na *sede* das instituições financeiras, na medida em que por disposição do art. 2º da Resolução Bacen n.º 2.309/1996 há necessidade de existência de um departamento técnico estruturado para a condução da atividade e que seja diretamente supervisionado por um dos diretores da Instituição em questão. Nessa hipótese, a sede é que se confunde com o estabelecimento prestador da pessoa jurídica; porém, isso nem sempre é extensível às demais situações de prestação de serviços cujo critério espacial da hipótese de incidência continua residindo no lugar do estabelecimento prestador.

Por sua vez, o fundamento legal para que o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho chegasse à conclusão acima indicada era o então revogado art. 12 do Decreto-Lei n.º 406/1968, que segregava o critério espacial da hipótese de incidência do ISS em duas hipóteses: (a) para os serviços de construção civil e de exploração de rodovias, considerava-se o local da execução do serviço como aquele apto a atrair o exercício da competência tributária municipal; (b) para todos os demais casos, como é a situação do arrendamento mercantil, considerava-se o local do estabelecimento prestador como critério a atrair o exercício da competência tributária municipal. E na falta do estabelecimento prestador, o próprio domicílio do prestador. Porém, a decisão não parou por aí.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n.º 1.060.210/SC*. [...]. Recorrente: Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801101098&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acessado em: 03 abr. 2024.

¹⁰⁸ Macedo, Alberto. ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

Disse-se isso pois, por estar a demanda sob a vigência do Decreto-Lei n.º 406/1968, a princípio não se poderia falar em fundamentação do que seja o estabelecimento prestador nos moldes no disposto no art. 4º da Lei Complementar n.º 116/2003. No entanto, ainda sim o referido dispositivo foi mencionado ao final das razões de decidir do Ministro Relator, justamente para enfatizar que o conceito de estabelecimento prestador, sob a égide da Lei Complementar n.º 116/2003, é relativamente mais amplo do que aquele que se tinha na vigência do Decreto-Lei n.º 406/1968, conforme se vê da seguinte passagem do voto¹⁰⁹:

Assim, após a vigência da LC 116/2003, em alguns casos, é que se poderá afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador do serviço no Município onde a prestação do serviço é perfectibilizada, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo.

O Ministro Relator o fez para enfatizar que a configuração do estabelecimento prestador, já na égide da Lei Complementar n.º 116/2003, pode ser conduzida de forma mais próxima da realidade e das provas existentes, sem tanta referência ao estabelecimento prestador formalizado ou então às sedes das pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Tanto que pontuou o seguinte:

Observe-se que nem mesmo a LC 116/2003, que sucedeu o DL 406/68, prestigiou em sua integralidade o entendimento externado pelo STJ, de modo que não reputa como competente para a arrecadação do tributo, em todos os casos, o Município em que efetivamente prestado o serviço.
[...] A LC 116/2003 adotou um sistema misto, considerando o imposto devido no local do estabelecimento prestador, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador e, para outras hipóteses definidas o local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário (art. 3º).

Isso serve para sublinhar, efetivamente, que a guinada jurisprudencial se referiu aos períodos de vigência tanto do Decreto-Lei n.º 406/1968 assim como da Lei Complementar n.º 116/2003.

Oportuno neste sentido sublinhar-se o voto-vista proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques, quando frisa que o entendimento da Corte, durante a vigência do Decreto-Lei n.º 406/1968, alocava o critério espacial da hipótese de incidência do ISS no local da

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n.º 1.060.210/SC*. [...]. Recorrente: Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801101098&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acessado em: 03 abr. 2024.

execução do serviço propriamente dito, sendo irrelevante para esse fim o estabelecimento prestador.

De uma maneira bastante interessante, o Ministro Mauro Campbell Marques relata que a origem do entendimento endossado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito da matéria originou-se no julgamento do RESP n.º 41.867/RS, cujo relator foi o então Ministro Demócrito Reinaldo. Em resumo, o entendimento então formado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) atinha-se à circunstância de que, por desdobramento do princípio da territorialidade, os Municípios somente poderiam cobrar e arrecadar tributos cujos fatos “geradores” tivessem leito em seus respectivos territórios. Assim, e embora a dicção do Decreto-Lei n.º 406/1968, no seu art. 12, falasse claramente em local do estabelecimento prestador, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) simplesmente ignorava o texto legal e ancorava suas decisões no princípio da territorialidade.

Ainda, o Ministro Mauro Campbell Marques deu outra contribuição valiosa sobre a evolução do entendimento jurisprudencial a respeito do assunto quando pontuou que o primeiro precedente a tratar o estabelecimento prestador como critério espacial do ISS foi o julgamento proferido no RESP n.º 1.117.121/SP, de relatoria da Ministra Eliana Calmon. Nesse julgado, basicamente decidiu-se que a partir da vigência da Lei Complementar n.º 116/2003 o critério espacial passava a ser o estabelecimento prestador, muito embora mantivesse o equívoco quanto a exegese a respeito do Decreto-Lei n.º 406/1968. Nesse sentido, leia-se passagem do voto-vista proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques¹¹⁰:

Por outro lado, em relação à competência para se efetuar a cobrança do tributo, ressalto que no julgamento do REsp 1.117.121/SP (1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 29.10.2009 — recurso submetido ao regime previsto no art. 543-C do CPC) consignou-se que: ‘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).’

É elogiável que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tenha proferido o entendimento colhido no RESP n.º 1.060.210/SC, justamente por que deu maior amplitude àquilo que a própria dicção legal trazia, reverenciando o princípio da legalidade.

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n.º 1.060.210/SC*. [...]. Recorrente: Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801101098&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acessado em: 03 abr. 2024.

Sobre esse aspecto, é relevante citar que uma boa parte da fundamentação adotada pelo Ministro Relator baseou-se em robusta doutrina subscrita por *Humberto Ávila*, na medida em que este jurista proferiu parecer a respeito do caso, sustentando a necessidade de observância do critério estabelecido em lei complementar¹¹¹.

O resumo do raciocínio é que o método de interpretação teleológica, a pretexto de alcançar a finalidade da regra, não pode abandonar o preceito que resulta do texto empregado na norma, sob pena do Judiciário convolar-se em evidente legislador positivo, o que não é aceito em nosso sistema jurídico.

Além disso, é necessário enfatizar-se que a fixação do estabelecimento prestador como critério espacial do ISS teve por escopo garantir maior segurança ao sujeito passivo, em detrimento do princípio geral da territorialidade. Daí a conclusão de que o julgado representa alteração do entendimento jurisprudencial em benefício dos contribuintes de um modo geral.

O segundo caso que trazemos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é o julgado proferido no âmbito do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.429.549/SP, da relatoria do Ministro Paulo Sérgio Domingues¹¹². Posterior ao julgamento do RESP n.º 1.060.210/SC, a celeuma do Agravo era identificar se o precedente do Recurso Especial tinha por escopo apenas os casos de *leasing* financeiro (arrendamento mercantil) ou

¹¹¹ No voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho constou: “*Não é o momento para avaliar criticamente essa posição do Superior Tribunal de Justiça, pois ela é irrelevante para o caso em pauta, como será demonstrado. Dois breves comentários são, porém, necessários. Um: o Poder Judiciário não pode interpretar as leis além do seu sentido literal possível. As hipóteses de extensão teleológica (a hipótese da norma é considerada muito restrita em relação a sua finalidade) e de restrição teleológica (a hipótese da norma é considerada muito ampla em relação a sua finalidade) são condicionadas a um rigoroso processo de justificação, fundamentação e comprovação. Além disso, elas não podem implicar o abandono da hipótese da regra. Ao contrário, elas interpretam-na com base na finalidade e respeitando os princípios fundamentais do setor ao qual pertence a regra objeto de interpretação. Interpretação teleológica de regra que abandona a sua hipótese transforma a regra num princípio. Assim procedendo, o intérprete toma o lugar do legislador. (...). Ele simplesmente superou uma regra legal geral com base em suposições individuais. Mais ainda: superou a regra sem recorrer ao seu fundamento, já que a finalidade da regra definidora do local do estabelecimento prestador é a garantia da segurança para o sujeito passivo e, não, o combate às fraudes que só a fiscalização pode guerrear. Dois: problemas concernentes à aplicação individual das regras legais não podem levar à generalização do seu sentido geral, especialmente quando o descumprimento das leis obedece a procedimentos administrativos específicos. Não foi, porém, isso que fez o Tribunal. Ele simplesmente modificou a regra para todos em razão de simulações eventualmente feitas por alguns. Se há simulações de sede, que sejam elas desconsideradas conforme o procedimento legalmente estabelecido.*” In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n.º 1.060.210/SC*. [...]. Recorrente: Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil. Recorrido: Município de Tubarão. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200801101098&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acessado em: 03 abr. 2024.

¹¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.429.549/SP*. [...]. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Mil Tec Tecnologia da Informação Eireli. Rel. Paulo Sérgio Domingues. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900094334&dt_publicacao=20/06/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

então se abrangia todas as prestações de serviço, cujo critério espacial da hipótese de incidência era fixado para o local do estabelecimento prestador.

Exsurgiu do julgado a premissa de que o critério em questão (estabelecimento prestador), e a própria inteligência do julgado no RESP n.º 1.060.210/SC, são extensíveis a todas prestações de serviços que se ancoram na mesma regra, não se restringindo às situações de arrendamento mercantil e alcançando, como no caso, as prestações de serviços de informática, análise e desenvolvimento de sistemas, programação e processamento de dados, assessoria, consultoria e suporte técnico em informática.

Decisões com absoluta similitude também foram proferidas no Agravo Interno no Recurso Especial n.º 2.024.069/SP, de relatoria do Ministro Francisco Falcão¹¹³, no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.427.985/SP, de relatoria do Ministro Humberto Martins¹¹⁴, no Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 1.897.476/SP, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves¹¹⁵, no Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.986.058/SP, de relatoria do Ministro Francisco Falcão¹¹⁶, entre tantas que seguem as mesmas premissas.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) em suas decisões, por força do Enunciado 7 de sua Súmula de Jurisprudência¹¹⁷, não incursiona no acervo probatório, o que implica um campo diminuto para lições a respeito de como se configura o estabelecimento prestador e, por ricochete, o critério espacial da hipótese de incidência do ISS.

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Interno no Recurso Especial n.º 2.024.069/SP*. [...]. Agravante: Revex Brasil Ltda. Agravado: Município de São José dos Campos. Rel. Francisco Falcão. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202202740011&dt_publicacao=24/03/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.427.985/SP*. [...]. Agravante: Tarpon Gestora de Recursos S.A. Agravado: Município de São Paulo. Rel. Humberto Martins. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900070932&dt_publicacao=30/03/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 1.897.476/SP*. [...]. Agravante: M Square Investimento Ltda. Agravado: Município de São Paulo. Rel. Benedito Gonçalves. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002101242&dt_publicacao=31/05/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.986.058/SP*. [...]. Agravante: Jalles Machado S.A. Agravado: Município de Pradópolis. Rel. Francisco Falcão. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202200433954&dt_publicacao=19/08/2022. Acessado em: 05 abr. 2024.

¹¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 7. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Corte Especial de 28/06/1990. DJ de 03/07/1990, p.6.478. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2005_1_capSumula7.pdf. Acessado em: 05 abr. 2024.

De todo modo, da leitura dos julgados referidos anteriormente pode-se, v.g., extrair a conclusão de que serviços de gestão e administração de fundos de investimento, cujo capital esteja aplicado no exterior, tem seu estabelecimento prestador fixado no Brasil, pois o núcleo da operação prestada é justamente a apuração dos valores (lucro ou prejuízo) que resultam das aplicações financeiras e das ordens de compra e venda conduzidas no exterior. Em uma palavra, e muito embora seja possível identificar algum tipo de resultado a ser efetivado no exterior, ainda sim o Superior Tribunal de Justiça (STJ) acentuou que o resultado final da prestação aqui se produz, pois é aqui que se liquidam os resultados da gestão e administração dos fundos de investimento¹¹⁸.

Outra situação interessante que pode ser trazida da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça (STJ) é o julgamento proferido no Recurso Especial n.º 1.439.753/PE, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves¹¹⁹.

Nesse caso discutiu-se onde restava caracterizado o estabelecimento prestador na hipótese de serviços de análises clínicas, enquadrado no subitem 04.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, em situações onde a coleta do material biológico é feita em Município distinto daquele onde efetivamente será efetivada a análise. Na situação em exame, a coleta do material biológico ocorria em Jaboatão dos Guararapes (PE) e a análise propriamente dita acontecia em Recife (PE).

Restou decidido que o estabelecimento prestador ficava caracterizado para a unidade localizada na cidade de Jaboatão dos Guararapes (PE), na medida em que nesse local acontecia o atendimento do paciente, a coleta do material biológico e a entrega do laudo técnico que condensava o resultado do exame clínico.

O curioso em relação à situação em testilha é que o subitem 04.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, que descreve o comportamento humano do qual se extrai a incidência do tributo comunal, remete textualmente à “*análise clínica*”, de modo que seria natural o entendimento no sentido de que é no laboratório onde se configura o estabelecimento prestador, posto que lá é onde a “atividade” é executada.

¹¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.427.985/SP*. [...]. Agravante: Tarpon Gestora de Recursos S.A. Agravado: Município de São Paulo. Rel. Humberto Martins. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900070932&dt_publicacao=30/03/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

¹¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n.º 1.43.753/PE*. [...]. Recorrente: Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda. Recorrido: Município de Jaboatão do Guararapes. Rel. para o Acórdão Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=41643675&num_registro=201200908572&data=20141212&tipo=5&formato=PDF. Acessado em: 08 abr. 2024

Todavia, prevaleceu a fundamentação esposada pelo Ministro Benedito Gonçalves, que assim se manifestou a respeito do assunto¹²⁰:

O caso dos autos é absolutamente diferente. A empresa contribuinte, a despeito de manter seu laboratório na cidade do Recife/PE, estabeleceu unidade econômica e profissional no Município de Jaboatão dos Guararapes/PE com escopo de disponibilizar os seus serviços de análises clínicas para as pessoas daquela localidade. Digo que esse tipo de estabelecimento constituiu unidade econômica porque é lá onde usualmente contrata-se o serviço, providencia-se o pagamento e encerra-se a avença, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor. Também revela-se como unidade profissional, uma vez que nesse lugar dá-se a coleta do material biológico, os qual exige conhecimento técnico para a extração, o acondicionamento e o transporte até o laboratório. Por fim, consoante já assentado pelo eminente relator, também é nessa unidade que se perfectibiliza o serviço contratado, com a entrega do laudo técnico solicitado pelo consumidor. Também na esteira do entendimento adotado pelo relator, registro que não é possível decompor o serviço e o valor a ser tributado. No caso, por meio da unidade de Jaboatão dos Guararapes a empresa contribuinte disponibiliza ao consumidor o serviço de análises clínicas e não apenas a coleta de material biológico. Nessa esteira, importa salientar que o cumprimento da obrigação de fazer assumida pelo prestador ocorre com a entrega do respectivo laudo, a qual, via de regra, acontece no local onde ele o serviço foi contratado.

De todo modo, uma discussão secundária que sucedeu neste mesmo caso seria a possibilidade de cisão da hipótese de incidência, para que parte do tributo fosse recolhido perante o Município onde a coleta do material biológico e a entrega do laudo é feita e parte do tributo fosse recolhido ao Município onde a análise é conduzida. Nesse ponto, e de forma acertada, a decisão não autorizou que fossem contabilizados em separado os atos de coleta do material biológico e de análise clínica pois, e se ancorando nas lições de *Geraldo Ataliba*, “*cada fato imponible é um todo uno e incidível*”¹²¹ de modo que ambos os atos compõem o comportamento material que acarreta o pagamento do tributo. E ainda, valendo-se do Enunciado 166 da Súmula de sua jurisprudência dominante, não haveria que se falar em fato jurídico-tributário diante do mero deslocamento do material biológico entre estabelecimentos do prestador de serviços.

2.3. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

¹²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n.º 1.43.753/PE*. [...]. Recorrente: Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda. Recorrido: Município de Jaboatão do Guararapes. Rel. para o Acórdão Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=41643675&num_registro=201200908572&data=20141212&tipo=5&formato=PDF. Acessado em: 08 abr. 2024

¹²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n.º 1.43.753/PE*. [...]. Recorrente: Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda. Recorrido: Município de Jaboatão do Guararapes. Rel. para o Acórdão Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=41643675&num_registro=201200908572&data=20141212&tipo=5&formato=PDF. Acessado em: 08 abr. 2024

Ultimando esse capítulo, chega-se ao estudo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito do que seja o critério espacial da hipótese de incidência do ISS e do que seja estabelecimento prestador.

A pesquisa de jurisprudência no *site* do Supremo Tribunal Federal (STF) com o mesmo critério adotado nos demais Tribunais resultou em apenas 9 (nove) julgados; logo o horizonte de análise não é largo. De início, traz-se ao estudo a manifestação proferida no Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário n.º 790.283/DF¹²².

Na situação em questão discutiu-se se julgado proferido por Tribunal local que mal aplicou ou não observou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito do que é o critério espacial da hipótese de incidência do ISS desafiaria Recurso Extraordinário. Como o Extraordinário foi inadmitido na origem, a discussão acabou tendo por ambiente o Agravo de Instrumento, cujo propósito era permitir o regular trâmite do Recurso interposto.

Na prática, o entendimento do colegiado foi no sentido de que o caso não induzia Repercussão Geral, de tal sorte que o Supremo Tribunal Federal recusou manifestar-se a respeito do tema, na medida em que a alegada violação de normas constitucionais, se existente, seria meramente reflexa (violação do princípio da legalidade). Lapidar é a seguinte passagem da manifestação do Ministro Gilmar Mendes¹²³:

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

Esse entendimento é replicado nos julgamentos proferidos no Agravo de Instrumento n.º 746.549/RJ, de relatoria do Ministro Edson Fachin¹²⁴, no Agravo em Recurso Extraordinário

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário n.º 790.283/DF*. [...]. Agravante: Scua Segurança da Informação S.A. Agravado: Distrito Federal. Rel. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614051>. Acessado em: 08 abr. 2024.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário n.º 790.283/DF*. [...]. Agravante: Scua Segurança da Informação S.A. Agravado: Distrito Federal. Rel. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614051>. Acessado em: 08 abr. 2024.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Agravo de Instrumento n.º 746.549/RJ*. [...]. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Multiservice Engenharia Ltda. Rel. Edson Fachin. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur340757/false>. Acesso em: 08 abr. 2024.

n.º 855.448/RS¹²⁵, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, no Agravo de Instrumento n.º 644.929/MG¹²⁶, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa e, no Agravo de Instrumento n.º 633.434/RJ¹²⁷, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

Existem dois julgados bem antigos da jurisprudência do Supremo Tribunal (STF) que datam da década de 80 (oitenta). Em que pesem se referirem a uma ordem constitucional revogada (pois sob a égide da Constituição Federal de 1967), ainda sim se referiam ao Decreto-Lei n.º 406/1968, cujo texto normativo reproduzia regra semelhante a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS.

O primeiro julgado se refere ao Recurso Extraordinário n.º 91.941/BA¹²⁸, de relatoria do Ministro Carlos Thompson Flores, onde o entendimento da Corte foi no sentido de que o critério espacial da hipótese de incidência do ISS era o local onde situado o estabelecimento prestador, sendo irrelevante em qual Município estava sediada a empresa. Na situação discutia-se a qual Município competia a cobrança e a arrecadação de ISS sobre serviços de divulgação de propaganda em Listas Telefônicas, cuja impressão ocorria na sede da empresa (Rio de Janeiro/RJ) e distribuição no local do estabelecimento prestador (Salvador/BA), prevalecendo o exercício da competência tributária para a capital baiana, em atenção ao contido no art. 12, alínea “a”, do Decreto-Lei n.º 406/1968.

Semelhante decisão sucedeu-se no Recurso Extraordinário n.º 115.359/SP¹²⁹, de relatoria do Ministro Moreira Alves. Este é um caso interessante na medida em que restou fixado o entendimento de que o ISS não era devido ao Município de São Paulo (SP) posto que a prova colhida nos autos apontava a existência de dois estabelecimentos sediados nas cidades de Nova York, nos Estados Unidos da América, e Berlim, na extinta República Democrática da Alemanha.

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Agravo em Recurso Extraordinário n.º 855.448/RS*. [...]. Agravante: Município de Venância Aires. Agravado: Toyota leasing do Brasil S.A. Arrendamento Mercantil. Rel. Roberto Barroso. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur339850/false>. Acesso em: 08 abr. 2024.

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *Agravo de Instrumento n.º 644.929/MG*. [...]. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: HJR – Recursos Humanos Ltda. Rel. Joaquim Barbosa. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur190184/false>. Acesso em: 08 abr. 2024.

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *Agravo de Instrumento n.º 633.434/RJ*. [...]. Agravante: Município de Rio de Janeiro. Agravado: Socidraga Dragagem e Engenharia Ltda. Rel. Joaquim Barbosa. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur212579/false>. Acesso em: 08 abr. 2024.

¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinário n.º 91.941/BA*. [...]. Recorrente: Prefeitura Municipal de Salvador. Recorrido: Editora de Guias Ltb S.A. Rel. Carlos Thompson Flores. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185530>. Acesso em: 08 abr. 2024.

¹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinário n.º 115.359/SP*. [...]. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Port Trading S.A. Rel. Moreira Alves. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=205551>. Acessado em: 09 abr. 2024.

A empresa recorrida logrou comprovar que agentes/representantes seus, situados no exterior, com autonomia decisória, realizavam a prestação de serviços, sem que o estabelecimento prestador localizado na cidade de São Paulo (SP) interferisse ou tivesse participação na condução da obrigação de fazer.

É salutar pontuar que o Ministro Moreira Alves inclusive fez essa distinção, sendo que diante da conclusão fática alcançada pelo Tribunal local, não haveria que se falar em violação ao então vigente art. 12, alínea “a”, do Decreto-Lei n.º 406/1968, posto que a prova apontava para independência executória dos escritórios de Nova York e Berlim.

Os últimos dois casos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito do que seja critério espacial da hipótese de incidência do ISS são os julgados proferidos no Recurso Extraordinário n.º 1.167.509/SP¹³⁰, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que tratamos no tópico I.2., e na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.835/DF¹³¹, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes.

A ADI n.º 5.835/DF na verdade tinha por escopo, inicialmente, analisar a alegação de inconstitucionalidade de vários dispositivos da Lei Complementar n.º 157/2016, que promoveu alterações nos incisos XXIII, XXIV e XXV e nos parágrafos 3º, 4º e 6º do art. 3ª da Lei Complementar n.º 116/2003. Em virtude da superveniência da Lei Complementar n.º 175/2020, que promoveu alterações nestes mesmos dispositivos (além de incluir vários parágrafos no art. 3º), a ação acabou prosseguindo também em relação a este diploma normativo.

De todo modo, a sobredita legislação questionada tinha por objeto incluir exceções à regra geral do critério espacial da hipótese de incidência do ISS (que remete ao local do estabelecimento prestador), fazendo com que o sujeito ativo do tributo recaísse sobre os Municípios onde localizados o domicílio do tomador de serviços, não compondo o tema desta dissertação.

Dito isso, o que se vê da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito do que seja o estabelecimento prestador e, por ricochete, do critério espacial geral da hipótese de incidência do ISS é que seu entendimento está alinhado àquilo que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem decidindo sobre a matéria.

¹³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Recurso Extraordinário n.º 1.167.509/SP*. [...]. Recorrente: Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo. Recorrido: Município de São Paulo. Rel. Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755336200>. Acessado em: 09 abr. 2024.

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.835/DF*. [...]. Requerente: Confederação Nacional do Sistema Financeiro – Consif e outros. Rel. Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=769402168>. Acessado em: 09 abr. 2024.

Passada em revista a análise da jurisprudência, entende-se que uma das premissas desta dissertação se confirma, no que concerne especialmente o entendimento jurisprudencial sobre a regra geral do critério espacial da hipótese de incidência do ISS. Tanto os Tribunais Estaduais assim como as Cortes de Superposição (STJ e STF) têm afirmado que o estabelecimento prestador é o critério decisivo para definição do critério espacial e, conseqüentemente, do sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

Além disso, entende-se relevante a análise dos casos concretos julgados pelos Tribunais, pois a partir deles também foram elaborados apontamentos a respeito de como se configura um estabelecimento prestador e quais seus elementos constitutivos (presença de recursos humanos, instrumentos e do relevante poder decisório), servindo de guia para os operadores do direito de como a norma jurídica opera.

Posicionadas essas premissas, e levando-se em consideração o entendimento de que a regra do estabelecimento prestador opera segundo a lógica de uma presunção relativa, surge oportunidade clara para que a Arbitragem Tributária e os Consórcios Interfederados possam ser implementados como instrumentos de enfrentamento da guerra fiscal entre municípios.

É nesse sentido trabalha a redação do Capítulo III, a seguir.

CAPÍTULO 3

3.1 A ARBITRAGEM COMO INSTRUMENTO DE SOLUÇÃO DO CRITÉRIO ESPACIAL

Não é segredo para todo aquele que se volta à pesquisa do campo tributário que o Brasil enfrenta uma grave situação de litigância fiscal. Dados provenientes de estudo organizado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) demonstram que o maior gargalo na execução da atividade jurisdicional encontra-se no campo tributário. A rigor, os juízos que tratam exclusivamente de matéria fiscal contam, em média, com os maiores estoques de processos pendentes de entrega da prestação jurisdicional assim como revelam as maiores taxas de congestionamento judiciária (87% em média)¹³².

Do mesmo modo, pode-se afirmar com base no mesmo estudo que as ações judiciais cujo assunto envolva matéria fiscal encontram-se entre os assuntos mais discutidos no Poder Judiciário, somente sendo superado pelas ações de natureza trabalhista.

A primeira ideia que vem à mente quando se fala de novos métodos de solução de litígios no campo tributário é que o Poder Judiciário encontra-se congestionado por um número muito elevado de Execuções Fiscais e não demonstra qualquer sinal de que esse retrato atual irá se alterar, a menos que outros meios estejam disponíveis àqueles que se encontram inseridos em lides de natureza fiscal.¹³³

O panorama, portanto, de resolver as demandas entregues ao Poder Judiciário passa muito pela procura de novas alternativas de solução de conflitos, dentre as quais uma é a arbitragem no campo tributário.

A arbitragem, segundo definição de *Ada Pellegrini Grinover*¹³⁴, “*consiste em submeter a decisão de determinada questão a um terceiro imparcial que não o estado-juiz, sendo que as partes se vinculam à decisão assim proferida*”. Diferentemente do que ocorre com a Jurisdição, que também é meio heterocompositivo de solução de litígios, a arbitragem surge, em regra geral, de uma convenção particular onde as partes decidem submeter a resolução de um conflito a um terceiro imparcial, inversamente do que ocorre com a Jurisdição, cuja aptidão para solução

¹³² Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acessado em: 05 jun. 2024.

¹³³ A Resolução n.º 125/2010, do Conselho Nacional de Justiça, inclusive aponta para essa direção ao tratar do sistema multiportas.

¹³⁴ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Arbitragem e prestação de serviços públicos*. Revista de Direito Administrativo, n. 233, p. 377-385, 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v233.2003.45459>. Acesso em: 05 jun. 2024.

de litígios advém da lei em sentido geral, sendo irrelevante por assim dizer a vontade das partes envolvidas, no que concerne ao julgador do caso.

Muito embora hodiernamente seja tratada como método inovador e bastante eficaz para solução de diversas espécies de conflitos jurídicos, a arbitragem precede o próprio Estado como instituição de Direito Público, assim como as atividades legislativas e judiciárias por aquele assumidas¹³⁵. De todo modo, o produto da arbitragem, que é a Sentença Arbitral, equivale à sentença judicial, conforme prescreve o art. 31 da Lei n.º 9.307/96¹³⁶, podendo inclusive constituir título executivo.

Deste modo, a existência de várias Câmaras Arbitrais e de Árbitros aptos ao julgamento de lides tributárias, por inferência lógica, poderia auxiliar o Poder Judiciário na resolução desse enorme contingente de demandas tributárias, reduzindo o volume de processos que hoje congestionam o nosso Poder Judiciário. E experiência exitosa com esse viés já existe, como é o caso de Portugal¹³⁷.

Porém, a sua adoção como método alternativo de solução de conflitos não é tão direta e simples como pode parecer à primeira vista e nem pode gerar a falsa percepção de que sua adoção implicará, como relação de causa e efeito, a supressão do estado de macrolitigância do país.

Houve um tempo em que no seio da doutrina de Direito Administrativo e de Direito Arbitral discutiu-se se a arbitragem poderia ser método de solução de conflitos quando uma das partes envolvidas é o Estado-Administração, em virtude da adoção, no Direito Administrativo, dos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, que não se encontram submetidos à possibilidade de composição e de disposição.

Historicamente, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo de Instrumento n.º 52.181/RS¹³⁸ da lavra do Ministro Bilac Pinto, já havia admitido que litígios envolvendo a Administração Pública poderiam ser submetidos à arbitragem. Curiosamente, neste caso discutiu-se a validade do montante de indenização cabível ao Espólio Lage que fora fixado através de Laudo Arbitral, cuja constituição foi realizada mediante compromisso celebrado pela

¹³⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Arbitragem e prestação de serviços públicos*. Revista de Direito Administrativo, n. 233, p. 377-385, 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v233.2003.45459>. Acesso em: 05 jun. 2024.

¹³⁶ BRASIL. Lei n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996. *Dispõe sobre a arbitragem*. Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acessado: 05 jun. 2024.

¹³⁷ *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Agravo de Instrumento n.º 52.181/RS*. [...]. Agravante: União Federal. Agravado: Espólio de Renaud Lage e outros. Relator Min. Bilac Pinto. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22084>. Acessado em: 06 jun. 2024.

União Federal e por representantes do Espólio, em razão da incorporação ao patrimônio nacional, durante o curso da segunda guerra mundial, dos bens e direitos das empresas que compunham a “Organização Lage”. Os árbitros responsáveis pela elaboração do Laudo Arbitral foram escolhidos segundo o seguinte esquema: um a escolha da União Federal, o segundo a escolha do Espólio e o terceiro escolhido dentre Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF), na ativa ou aposentados. A decisão proferida pelo Juízo Arbitral seria definitiva e irrecurável e, como dito, trataria do montante de indenização a ser pago ao Espólio por conta da incorporação ao patrimônio público da empresa referida, decisão esta que foi protegida pelo Supremo após o ajuizamento de demanda pela União Federal questionando o montante então fixado.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹³⁹, de igual modo, pontifica que empresas públicas e sociedades de economia mista podem celebrar compromisso arbitral, antes mesmo de haver disposição legal específica a respeito do assunto¹⁴⁰, mas asseverando que somente é possível para solução de casos que envolvem direitos patrimoniais disponíveis. Referida decisão foi proferida antes de alteração promovida na Lei n.º 9.307/97, que acrescentou os §§ 1º e 2º ao artigo 1º, em que se esclareceu que a Administração Pública poderia submeter a solução de litígios e disputas à arbitragem, conquanto envolvessem direitos patrimoniais disponíveis.

No mesmo sentido, o Código de Processo Civil promulgado em 2015 ao enfatizar o princípio da inafastabilidade de jurisdição não deixa de frisar a validade da arbitragem como meio consensual de solução de conflitos e nem deixa de incentivar a adoção dos demais mecanismos para resolução não judicial de litígios¹⁴¹.

¹³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). *Recurso Especial n.º 612.439/RS*. [...]. Recorrente: AES Uruguaiana Empreendimentos Ltda. Recorrido: Companhia Estadual de Energia Elétrica CEEE. Relator Min. João Otávio de Noronha. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200302124603&dt_publicacao=14/09/2006. Acessado em: 06 jun. 2024.

¹⁴⁰ Vide art. 12, parágrafo único da Lei n.º 13.303/2016: “Art. 12. [...] Parágrafo único. A sociedade de economia mista poderá solucionar, mediante arbitragem, as divergências entre acionistas e a sociedade, ou entre acionistas controladores e acionistas minoritários, nos termos previstos em seu estatuto social.” In: BRASIL. Lei n.º 13.303, de 30 de junho de 2016. *Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/113303.htm. Acessado em: 06 jun. 2024.

¹⁴¹ “Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. § 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.” In: BRASIL. Lei n.º 13.105 de 16 de março de 2015. *Institui o Código de Processo Civil*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13105compilada.htm. Acessado em: 06 jun. 2024.

*Humberto Dalla Bernardina de Pinho et. al*¹⁴² ensinam que, ao invés da plena disponibilidade de direitos que vige no Direito Privado, e daí a consequência jurídica de que os litígios deles decorrentes poderão ser submetidos à arbitragem, no Direito Público “os administradores públicos não ostentam a condição de titulares dos direitos materiais em jogo, mas sim a de representantes do povo, não possuindo, portanto, os mesmos poderes de disposição dos particulares em relação aos bens que integram seu patrimônio”.

Por isso que *Humberto Dalla Bernardina de Pinho et. al*¹⁴³ advertem que a partir dessa compreensão surgem correntes administrativistas diametralmente opostas a respeito da possibilidade de submissão à arbitragem de litígios envolvendo a Administração Pública, havendo tanto autores que defendem a inconstitucionalidade de tal medida em casos envolvendo entes públicos assim como existem autores que defendem a aplicabilidade da arbitragem de forma irrestrita.

Por outro lado, *Humberto Dalla Bernardina de Pinho et. al*¹⁴⁴ sublinham que a clássica distinção entre interesse público primário e interesse secundário também trabalhava para censurar o uso da arbitragem na solução de litígios em casos envolvendo a Administração Pública. Porém, a partir do momento em que se compreende que o agir da Fazenda Pública é, em última análise, criar campo para a concretização de interesses coletivos, sociais e individuais indisponíveis, resta superada a classificação então referida, sobrando, portanto, a conclusão de sua utilidade também no campo do Direito Administrativo, ao menos no que se refere a este aspecto.

Outra importante lição de tais autores está no apontamento de que há plena aplicabilidade do art. 1º, § 1º, da Lei n.º 9.307/97 especialmente quando a Administração Pública, despida de suas prerrogativas jurídicas de império, celebra diversos negócios jurídicos e age como se fosse um particular, por que aí se revela com clareza o conceito de “*direitos patrimoniais disponíveis*”.

¹⁴² DE PINHO, Humberto Dalla Bernardina; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS PARA O DIREITO BRASILEIRO. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, 21(3). Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/54204>. Acessado em: 06 jun. 2024.

¹⁴³ DE PINHO, Humberto Dalla Bernardina; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS PARA O DIREITO BRASILEIRO. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, 21(3). Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/54204>. Acessado em: 06 jun. 2024.

¹⁴⁴ DE PINHO, Humberto Dalla Bernardina; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS PARA O DIREITO BRASILEIRO. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, 21(3). Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/54204>. Acessado em: 06 jun. 2024.

Se esse é o critério crucial para averiguar-se a aplicabilidade da arbitragem, logo o seu uso no campo tributário depende, essencialmente, em saber se o crédito tributário é disponível ou não. *Humberto Dalla Bernardina de Pinho et. al*¹⁴⁵ defendem que, sim, os créditos tributários são disponíveis, e o fazem a partir das seguintes ponderações: i) em primeiro lugar, a Medida Provisória n.º 899/2019¹⁴⁶, que regulamenta o art. 171 do CTN¹⁴⁷, cria uma espécie de REFIS permanente e chega à ordem jurídica com *status* de lei geral de transação tributária; ii) em segundo lugar, a edição da Portaria n.º 11.956/2019 pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)¹⁴⁸ que, ao trazer regras sobre as formas de transação, definiu inclusive a hipótese de que o sujeito passivo possa apresentar proposta individual para fins de acordo, conquanto não inclua débitos vedados (como àqueles relativos ao FGTS, Simples Nacional e Multas Penais), não supere o importe de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões reais) e não promova a redução do montante principal.

E concluem os referidos autores¹⁵⁰:

Note-se que aqui se está a tratar de algo diverso e consideravelmente mais drástico, já que a transação, por essência, pressupõe concessões mútuas sobre o próprio direito material, o que não se verifica com a arbitragem.

Resta patente, portanto, que, se se pode haver disposição de parte do próprio crédito tributário, não faria o menor sentido não se admitir a resolução de litígios a ele relativos pela via da arbitragem.

¹⁴⁵ DE PINHO, Humberto Dalla Bernardina; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS PARA O DIREITO BRASILEIRO. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, 21(3). Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/54204>. Acessado em: 06 jun. 2024.

¹⁴⁶ BRASIL. Medida Provisória n.º 899, de 16 de outubro de 2019. *Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm. Acessado em: 07 jun. 2024.

¹⁴⁷ Vide art. 171 do CTN: “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.” In: BRASIL. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1972. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acessado em: 07 jun. 2024.

¹⁴⁸ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria n.º 11.956, de 27 de novembro de 2019. *Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=105215&visao=original>. Acessado em: 07 jun. 2024.

¹⁴⁹ Frisando que a Portaria atualmente em vigor é n.º 6.757/2022. In: PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria n.º 6.757 de 29 de julho 2022. *Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=125274&visao=anotado>. Acessado em: 07 jun. 2024.

¹⁵⁰ DE PINHO, Humberto Dalla Bernardina; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS PARA O DIREITO BRASILEIRO. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, 21(3). Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/54204>. Acessado em: 06 jun. 2024.

Muito embora não escrito no artigo científico, os autores possivelmente se ancoram na redação contida no art. 113, § 1º, do CTN¹⁵¹ que assim dispõe: “*A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*”. Leitura rápida do dispositivo dá a entender que tanto o valor do principal como dos acessórios compõe o crédito tributário. E se há possibilidade de transação mesmo que da parte acessória, como se vê da Medida Provisória e da Portaria aludidas, então o crédito tributário constitui direito patrimonial disponível.

*Andréa Mascitto*¹⁵² refere que parcela da doutrina entende ser possível a arbitragem em matéria tributária na medida em que a Sentença Arbitral, por ser equiparada à Sentença Judicial¹⁵³, teria a prerrogativa de produzir os mesmos efeitos desta última, dentre os quais está, na forma do art. 156, inciso X, do CTN¹⁵⁴, a de extinguir o crédito tributário.

*Marcelo Barbi*¹⁵⁵, de forma mais radical, assevera que a Convenção de Arbitragem em nada se confunde com um ato de disposição do direito material em disputa, mas constitui, a rigor, um negócio jurídico processual, que consiste, basicamente, em escolher um método de solução de litígio que não a Jurisdição.

*Rita Dias Nolasco e Osvaldo Antonio de Lima*¹⁵⁶ advogam opinião ligeiramente distinta, asseverando que o principal obstáculo para a aplicação da arbitragem no Brasil é o fato do patrimônio público ser indisponível, isso por que o interesse público primário (que envolve a competência tributária, v.g.) é inarbitrável.

¹⁵¹ BRASIL. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1972. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acessado em: 07 jun. 2024.

¹⁵² MASCITTO, Andréa. **REQUISITOS INSTITUCIONAIS PARA A ARBITRAGEM ENTRE FISCOS E CONTRIBUINTES NO BRASIL: NECESSIDADE DE NORMA GERAL**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 139-147.

¹⁵³ Vide art. 31 da Lei n.º 9.307/96: “*Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo*”. In: BRASIL. Lei n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996. *Dispõe sobre a arbitragem*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acessado em: 10 jun. 2024.

¹⁵⁴ BRASIL. Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1972. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acessado em: 07 jun. 2024.

¹⁵⁵ BARBI, Marcelo. **ARBITRAGEM NO BRASIL: POR QUE NÃO?**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 313-326.

¹⁵⁶ NOLASCO, Rita Dias; DE LIMA, Osvaldo Antonio. **ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA E OS DESAFIOS PARA SUA IMPLANTAÇÃO NO BRASIL**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 167-183.

Porém, consideram que, em havendo disposição legal, a Fazenda Pública poderia abrir mão de créditos tributários, multas, etc., como são os casos de remissão, isenção e anistia. Nestas hipóteses, e conforme o interesse público, estaria franqueada a via da arbitragem na seara tributária.

Independentemente disso, sugerem uma via que não incluiria a discussão do crédito tributário em si, mas que seria útil no campo tributário, como se vê da seguinte passagem:

Entendemos que a utilização da arbitragem tributária deve ser relacionada a matéria fática, com a necessidade de expressa previsão legal dos limites e condições, devendo ser utilizada para sanar dúvidas fundadas a respeito de questões de legalidade, a respeito da interpretação e aplicação da legislação tributária, que requeiram conhecimentos técnicos e especializados para sua compreensão, desde que não resulte em inconstitucionalidade. [...]

Assim, a arbitragem seria de grande utilidade nos casos em que existe dúvida do contribuinte a respeito dos critérios de tributação, de classificação fiscal, envolvendo questões complexas de interpretação, casos em que seria necessário ir além da mera consulta tributária, para realmente abrir a possibilidade de contraditório entre as partes envolvidas, com ampla possibilidade de produção de provas técnicas, sendo a decisão proferida, por árbitro especializado na matéria, a respeito da interpretação e aplicação das normas tributárias.¹⁵⁷

*Priscila Faricelli de Mendonça*¹⁵⁸, em semelhante sentido, ensina:

Como já tive a oportunidade de escrever, as disputas tributárias envolvem muito frequentemente complexas questões técnicas. Perícias são comuns não apenas nas ações judiciais, mas também nos processos administrativos que muitas vezes baixam dos tribunais de segunda instância para diligências nas delegacias regionais tributárias. Laudos contábeis ou análises de engenharia são muito frequentemente decisivos na solução de disputas tributárias.

Eis campo bastante fértil para ser levado à arbitragem tributária. E o julgamento de aspectos fáticos nas disputas tributárias por arbitragem, desde que haja devida previsão legal, não violaria a estrita legalidade tributária nem tampouco a isonomia.

A considerar o âmbito desta dissertação, percebe-se uma clara oportunidade de uso da arbitragem para definição do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, especialmente quando a discussão envolve a identificação do estabelecimento prestador e o lugar de sua configuração. O objeto da decisão, em resumo, consistiria apenas em saber se o ISS (Imposto Sobre Serviços) é devido ao Município A ou ao Município B, prestando reverência à

¹⁵⁷ NOLASCO, Rita Dias; DE LIMA, Osvaldo Antonio. **ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA E OS DESAFIOS PARA SUA IMPLANTAÇÃO NO BRASIL**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 173-174.

¹⁵⁸ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **QUESTÕES TRIBUTÁRIAS ARBITRÁVEIS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 241.

jurisprudência consolidada do STJ e do STF sobre a matéria, e nunca discutir a própria existência do crédito tributário em si.

Nessa hipótese, os litígios onde se discutem a configuração do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, e não a própria materialidade tributária, poderiam ser solucionados mediante Sentença Arbitral, sem a necessidade de intervenção do sobrecarregado Poder Judiciário, com ganhos evidentes tanto para a Fazenda Pública assim como para os próprios contribuintes, especialmente no que concerne à celeridade.

Em muitos casos onde se discute o critério espacial da hipótese de incidência do ISS o sujeito passivo se vê inserido na circunstância de recolher o tributo para um Município e sofrer o lançamento e a exigência de outro, o que por si só acarreta consequências econômicas prejudiciais aos prestadores de serviços.

Os Municípios, de sua parte, também se apropriariam de benefícios claros da solução arbitral na medida em que teriam certeza de que o crédito tributário, amparado por Sentença Arbitral, não seria objeto de disputa por outra unidade federativa do país, advindo maior probabilidade de extinção do crédito mediante recolhimento por parte do sujeito passivo.

*Andréa Mascitto*¹⁵⁹ enxerga, por outro lado, obstáculos para a adoção da arbitragem no campo tributário, em virtude das seguintes circunstâncias a saber: i) os agentes públicos, desprovidos de diploma legal, correm o risco de caracterização de responsabilidade funcional, prática de ato qualificado como renúncia fiscal e violação da Lei de Responsabilidade Fiscal, não interrupção de prazos decadencial e prescricional, assim como não há apontamentos claros a respeito da participação de terceiros no próprio procedimento arbitral; ii) aos contribuintes, interessa a existência de diploma legal que, expressamente, diga que Sentença Arbitral extingue crédito tributário, que trate da suspensão dos prazos decadencial e/ou prescricional, assim como estabeleça prazos claros para repetição de tributos recolhidos de forma indevida.

Não menos relevante, é necessário esclarecer-se os procedimentos que devem ser adotados, as matérias que poderiam ser objeto de decisão, as garantias processuais que deverão ser observadas, alçada de valores, assim como vedações para utilização de arbitragem *ad hoc* e arbitragem por equidade no campo do Direito Tributário, além de, obviamente, prever a regulamentação de como se daria o compromisso arbitral.

¹⁵⁹ MASCITTO, Andréa. **REQUISITOS INSTITUCIONAIS PARA A ARBITRAGEM ENTRE FISCOS E CONTRIBUINTES NO BRASIL: NECESSIDADE DE NORMA GERAL.** In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 139-147.

*Betina Treiger Gruppenmacher*¹⁶⁰ também comunga do entendimento de que a arbitragem pode ser realizada no campo tributário, usando como argumento a circunstância de que o Código Tributário Nacional, no seu art. 171, autoriza a transação para resolver disputas com relação a litígios de ordem fiscal e que alcancem a extinção do crédito tributário. Assim, seria aplicável o art. 3º da Lei n.º 13.140/2015, que remete à mediação no caso de direitos indisponíveis, mas que admitem transação, sendo necessário no seu entender, todavia, a prévia existência de Lei.

A este propósito, é importante registrar que o art. 146 da Constituição Federal determina que lei complementar irá dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária assim como sobre obrigação, lançamento e crédito tributário, devendo ser o veículo normativo a expedir normas gerais a respeito de arbitragem no campo tributário, até mesmo para atender as preocupações colocadas por *Andréa Mascitto*.

Nesse aspecto, é interessante anotar como se deu a inclusão da arbitragem no Direito Tributário Português para colher direções e apontamentos de como se poderia introduzir a medida no Direito Brasileiro.

*Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira*¹⁶¹ esclarecem que muitos foram os debates a respeito da viabilidade e até da constitucionalidade para a adoção da arbitragem no campo tributário português. Assim como sucede na doutrina brasileira de Direito Tributário, os autores contrários à adoção da arbitragem referiam que os créditos fiscais não eram disponíveis, de tal sorte que a submissão de um litígio a um Tribunal Arbitral implicaria, por si, a disposição sobre o próprio direito material.

Contudo, e como bem pontuado pelos autores portugueses, o fato de árbitros, decidindo a causa conforme o direito vigente, não põe em causa a natureza indisponível dos créditos tributários, na medida em que a existência ou não de créditos tributários decorre da produção de efeitos que são próprios da lei. Ou dito em outros termos, a Administração Pública não atua com base no interesse primário de que o tributo seja devido, antes busca a atuação da lei, e a partir dela é que o tributo pode ser existente, válido e exigível ou não. Até mesmo por que:

¹⁶⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **ARBITRAGEM E TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 199.

¹⁶¹ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL: ORIGENS E RESULTADOS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 28-47.

A decisão arbitral tem caráter jurisdicional, traduzindo a aplicação do Direito constituído por um terceiro imparcial. A tarefa do árbitro é, assim, funcionalmente idêntica à do juiz no âmbito do processo tributário – aplicação do direito aos factos. Com efeito, a arbitragem não interfere no exercício do poder estatal de efetuar a cobrança do tributo já apurado pela fiscalização, por meio do lançamento, limitando-se, em Portugal, à apreciação da legalidade do ato de liquidação desse tributo, com caráter jurisdicional.¹⁶²

Nesse sentido, consegue-se apurar, pelo menos, duas cautelas adotadas pela Assembleia Nacional Portuguesa a respeito do assunto, a saber: i) primeiro, a Arbitragem no campo fiscal não poderá socorrer-se da equidade, e deverá sempre pautar-se pelo Direito Tributário Positivo; ii) segundo, não compete à arbitragem solucionar questões derivadas da fase executiva dos créditos tributários, limitando-se a examinar se o lançamento foi conduzido de acordo com a legislação vigente ou não.

Ainda, é preciso sublinhar que em Portugal não foi admitida a arbitragem *ad hoc*, isto é, a constituição de órgãos arbitrais com a finalidade de julgar apenas um único caso, exigindo-se em contrapartida que a solução arbitral fosse produzida no âmbito de instituição especializada.

*Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira*¹⁶³ esclarecem que os Tribunais Arbitrais Tributários portugueses funcionam junto ao CAAD, sigla que denomina o Centro de Arbitragem Administrativa e é uma instituição que precede, inclusive, a própria autorização para solução arbitral no Direito Tributário Português.

Essa instituição, que possui uma natureza *sui generis* de associação privada mas com participação de agentes (e) do estado, possui um Conselho Deontológico que é o órgão responsável pela seleção de árbitros que reúnam as seguintes características: i) formação profissional e acadêmica, condizente com a complexidade dos casos submetidos; ii) experiência a respeito dos assuntos discutidos; iii) garantia de imparcialidade dos árbitros, na medida em que são diversas as entidades que participam da formação da Associação por intermédio da Assembleia Geral, inclusive o próprio Estado Português.

¹⁶² VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL: ORIGENS E RESULTADOS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 31-32.

¹⁶³ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL: ORIGENS E RESULTADOS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 28-47.

A esse respeito esclarece *Francisco Nicolau Domingos*¹⁶⁴ que dentre os requisitos gerais para compor a lista de árbitros do CAAD os candidatos devem ser juristas com pelo menos 10 (dez) anos de comprovada experiência profissional, assim entendido o exercício de funções públicas na magistratura, na advocacia, de consultoria e jurisconsultoria, docência no Ensino Superior ou a serviço da administração fiscal.

Francisco Nicolau Domingos sublinha que as exigências para ingressar na lista de árbitros do CAAD são superiores às exigidas para o exercício de funções de julgamento nos tribunais administrativos e fiscais, de tal sorte que os árbitros devem, além de possuir licenciatura em Direito, apresentar o grau de Mestre¹⁶⁵ ou Doutor¹⁶⁶ em Direito em determinados casos. Também, em virtude da complexidade da matéria tributária, podem figurar na lista de árbitros licenciados em Economia e Administração de Empresas, a quem o autor português denomina de licenciados em *gestão*.

O Conselho Deontológico, visando a imparcialidade, a qualidade, a transparência e a celeridade, tem a seguinte composição: i) um Presidente, nomeado pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF), entre juízes jubilados que tenham exercido função nos tribunais superior administrativos e fiscais; ii) um Diretor do CAAD; iii) e um vogal nomeado pela Assembleia Geral.

A circunstância de que a Presidência do Conselho Deontológico fique a cargo de um juiz aposentado implica, ainda que de forma tênue, a existência de um certo controle do Poder Judiciário sobre os árbitros que exercerão as atividades de julgamento perante o CAAD. Compete, ainda, ao Conselho Deontológico aprovar um código de conduta a ser observado pelos árbitros, a publicação no site da instituição de todas as normativas aplicáveis em matéria de arbitragem administrativa e tributária em vigor, as decisões arbitrais proferidas, as estatísticas de processos recebidos e de decisões proferidas, assim como pronunciar-se sobre a lista de árbitros aptos ao julgamento das causas ali submetidas.

A preocupação pela adoção de um sistema de arbitragem institucionalizado teve por intuito, também, a circunstância de que os Tribunais Arbitrais Tributários em Portugal

¹⁶⁴ DOMINGOS, Francisco Nicolau. **ESTRUTURA DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CAAD): FUNCIONAMENTO, ESCOLHA DOS ÁRBITROS E LIMITES INSTITUCIONAIS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 66-69.

¹⁶⁵ Grau mínimo exigido do árbitro-presidente para os conflitos cujo valor seja igual ou superior à € 500.000,00 (quinhentos mil euros).

¹⁶⁶ Grau mínimo exigido do árbitro-presidente para os conflitos cujo valor seja igual ou superior à € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

pudessem, aos olhos do Direito da União Europeia, serem considerados como “órgãos jurisdicionais”.

*Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira*¹⁶⁷ apontam que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) vem desde a década de 60 estabelecendo elementos e critérios diante dos quais se pode afirmar que um órgão reveste natureza jurisdicional, a saber: i) ter sua origem em diploma normativo; ii) caráter permanente; iii) respeitar o princípio do contraditório; iv) caráter obrigatório da jurisdição; e v) aplicação de regras de Direito. Somaram-se a esses critérios, já na década de 90, os requisitos da vi) independência, vii) da territorialidade e viii) do caráter jurisdicional da decisão proferida.

Aqui cumpre sublinhar que, embora cada tribunal arbitral tributário seja diferente no que concerne a composição que analisa cada caso, o fato de haver uma lista com árbitros indicada pelo Conselho Deontológico, haver uma regulamentação para seleção de árbitros, um Código Deontológico, competindo ao CAAD a execução de atividades administrativas, de gestão e secretariado, confere ao todo o elemento de continuidade, constituindo, portanto, o sistema de arbitragem tributário português uma peça importante no sistema de resolução jurisdicional de conflitos em matéria fiscal.

Deixando de lado as peculiaridades do sistema de arbitragem tributária em Portugal, relativos às interações que possui com o Direito Comunitário da União Europeia, *Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira*¹⁶⁸ ressaltam que a experiência até então havida é de que o sistema proporcionou um avanço significativo na tutela de direitos dos contribuintes em matéria fiscal, entregando maior celeridade e segurança nas relações travadas entre Fisco e contribuintes. Tanto isso é verdade, que sublinham a existência de proposta de governo de entregar a solução de processos tributários pendentes com mais de 2 (dois) anos à solução arbitral.

Outro dado relevante é que a arbitragem tributária em Portugal constitui, a rigor, um direito potestativo do sujeito passivo¹⁶⁹, de modo que este pode escolher entre a impugnação

¹⁶⁷ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL: ORIGENS E RESULTADOS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 28-47.

¹⁶⁸ VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL: ORIGENS E RESULTADOS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 28-47.

¹⁶⁹ PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Arbitragem tributária em Portugal: subsídios para criação da arbitragem tributária no Brasil*. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/download-pdf/571/23397>. Acessado em: 12 jun. 2024.

judicial do ato de liquidação do tributo ou, se este for o seu desejo, socorrer-se da via arbitral para solução do conflito.

Tânia Carvalhais Pereira adverte que a arbitragem tributária em Portugal está limitada em razão do valor discutido a conflitos de até € 10.000.000,00 (dez milhões de euros) e não envolve todos os tributos exigidos em Portugal, podendo ser utilizada apenas em relação aos tributos administrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, como ensina *Francisco Nicolau Domingos*¹⁷⁰.

A sua implementação, nestes moldes, já impediu um acréscimo de 20% (vinte por cento) do acervo que iria sobrecarregar as estantes dos Tribunais Administrativos e Fiscais portugueses.

De toda sorte, é válido observar que o modelo de arbitragem tributária instituído em Portugal mais se assemelha, no que concerne aos meios de seleção de árbitros, procedimentos e estrutura de gestão, à organização dos Juízos estatais do que propriamente de Tribunais Arbitrais clássicos, o que no entender de *Tânia Carvalhais Pereira*¹⁷¹ contribui para a confiabilidade, a segurança e a legitimidade das decisões proferidas pelos Tribunais Arbitrais Tributários portugueses, podendo tornar-se um ponto de partida para sua introdução no Brasil.

*Luís Eduardo Schoueri*¹⁷², em interessante artigo a respeito do tema, comenta a possibilidade de introdução da arbitragem tributária no âmbito dos órgãos administrativos de julgamento tributário, com especial enfoque no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), atrelado ao Ministério da Fazenda da União Federal.

Em resumo, sua sugestão seria permitir que o contribuinte, ao interpor Recurso das decisões proferidas pelas Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ), pudesse escolher firmar compromisso arbitral, renunciando à via judicial, de tal sorte que a decisão a ser proferida constituísse uma Sentença Arbitral. Para operacionalizar essa alteração de curso procedimental, o sujeito passivo, ao firmar compromisso arbitral, também deveria eleger um árbitro para constituir o colegiado responsável pela arbitragem, assim como competiria à Fazenda eleger o

¹⁷⁰ DOMINGOS, Francisco Nicolau. **ESTRUTURA DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CAAD): FUNCIONAMENTO, ESCOLHA DOS ÁRBITROS E LIMITES INSTITUCIONAIS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 69.

¹⁷¹ PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Arbitragem tributária em Portugal: subsídios para criação da arbitragem tributária no Brasil*. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/download-pdf/571/23397>. Acessado em: 12 jun. 2024.

¹⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. **ENSAIO PARA UMA ARBITRAGEM NO BRASIL**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 379-389.

segundo árbitro, e juntos ambos escolheriam um terceiro que seria responsável por presidir os trabalhos.

Schoueri se aproveita nessa sugestão da circunstância de que todos os conselheiros que compõem o CARF são designados para mandato por ato do Ministro da Fazenda/Economia, independentemente se são indicados pela Receita Federal do Brasil (RFB) ou pelas entidades representativas dos contribuintes. Portanto, a lista dos árbitros elegíveis pelas partes viria, a rigor, da própria composição do Conselho, devendo haver, de algum modo, a possibilidade de que as partes pudessem rejeitar um determinado árbitro em virtude da falta de imparcialidade para conduzir o procedimento arbitral. Realizada a composição do colegiado, seria oferecida uma última oportunidade ao sujeito passivo para que pudesse desistir da arbitragem tributária, sendo que a continuidade do procedimento, mediante a confirmação do sujeito passivo, daria evidente legitimidade à via escolhida.

Por fim, passar-se-ia à arbitragem, sendo que a decisão proferida revestiria a natureza de Sentença Arbitral, já com o compromisso de que ambas as partes deixassem de aforar uma demanda perante o Poder Judiciário a respeito da questão.

*Schoueri*¹⁷³ ainda aponta para uma característica deveras interessante de sua sugestão:

Nos termos anteriormente propostos, não vejo diferença na natureza jurídica do laudo arbitral, se comparada à da decisão das turmas julgadoras do CARF. Num e noutro caso, o que se terá é uma decisão, por órgão administrativo, que mantém, reforma ou anula um lançamento. Se este órgão administrativo (o CARF) decide por meio de órgãos paritários (turmas, câmaras, seções) ou por câmaras arbitrais, é decisão do legislador. Novamente, em ambos os casos, o que se tem, sempre, é uma decisão do órgão administrativo apontado pelo legislador como competente para o procedimento de revisão. A diferença é o caráter definitivo do laudo arbitral, [...].

Em resumo, a sugestão de *Luís Eduardo Schoueri* é inserir a via arbitral no campo do processo administrativo fiscal, tornando o CARF (ou qualquer outro órgão administrativo de composição paritária e que seja responsável pelo julgamento de matérias tributárias, o que inclui Conselhos Municipais de Contribuintes) um centro de arbitragem, com a vantagem de que a decisão não poderá ser objeto de impugnação judicial pelo Fisco e pelo sujeito passivo.

*Aurélio Pitanga Seixas Filho*¹⁷⁴, por sua vez, advoga pela existência de arbitragem no Direito Tributário justamente a partir da existência de diversos órgãos administrativos, com

¹⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **ENSAIO PARA UMA ARBITRAGEM NO BRASIL**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 38.

¹⁷⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **ARBITRAGEM EM DIREITO TRIBUTÁRIO**. In: *Revista da EMERJ*, v. 11, nº 43, 2008. pp. 217-232. Disponível em:

composição paritária ou com composição heterogênea, cujo escopo seja decidir conflitos sobre a aplicação da legislação tributária. O seu raciocínio parte da premissa de que o cumprimento da função de fiscalização tributária não constitui uma potestade ou interesse do agente incumbido da referida missão, e não guarda semelhança com a faculdade de agir, intrínseca aos particulares. Antes, há uma série de requisitos e condições para exercício de um poder(-dever) tributário, e a função da autoridade fiscal é agir segundo e conforme estas condições.

Daí, e apoiado em *Posadas-Belgrano*¹⁷⁵, *Aurélio Pitanga Seixas Filho* deduz que:

O contencioso fiscal não tem por objeto proteger os direitos subjetivos do contribuinte. Não há um conflito de direito subjetivo entre Fisco e Contribuinte. As questões versam sobre as condições do exercício do Poder Fiscal; ao juiz corresponde pronunciar-se acerca de se o ato administrativo que obriga a um particular a pagar um imposto há de ser aplicado conforme a lei; é dizer corresponde apreciar o funcionamento do Poder Fiscal, o qual, sendo privilegiado está, sem embargo, submetido à legalidade, porém à legalidade fiscal, é dizer, à lei de imposto qual determina objetivamente o estatuto do contribuinte.

Isto por que a função estatal de arrecadação tributária guarda identidade com o próprio interesse dos cidadãos de verem cumprida e observada a ordem jurídica, cuja expressão prática também se vê na função de exigir o pagamento de tributos. Logo, não caberia a censura de parcela da doutrina que enxerga incoerência lógica em atribuir funções decisórias no contencioso administrativo fiscal à autoridade que é responsável por liquidar o tributo em discussão, pois a missão do julgador é de exercer o controle de legalidade do ato praticado por subordinado hierárquico.

Não por outra razão *Aurélio Pitanga Seixas Filho*¹⁷⁶ arremata nos seguintes termos:

Denominar um superior hierárquico de juiz administrativo, em um contencioso fiscal que tem a função natural de controlar a legalidade do ato administrativo praticado por uma autoridade subordinada, acaba levando à confusão doutrinária de considerar a autoridade fiscal como juiz e parte ao mesmo tempo.

https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acessado em: 13 jun. 2024.

¹⁷⁵ POSADAS-BELGRANO, G.A. **EM DERECHO TRIBUTÁRIO**. Montevideu: Editora Medina, 1959. pp. 468-469. *Apud*: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **ARBITRAGEM EM DIREITO TRIBUTÁRIO**. In: *Revista da EMERJ*, v. 11, nº 43, 2008. pp. 217-232. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acessado em: 13 jun. 2024.

¹⁷⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **ARBITRAGEM EM DIREITO TRIBUTÁRIO**. In: *Revista da EMERJ*, v. 11, nº 43, 2008. pp. 217-232. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acessado em: 13 jun. 2024.

Daí a conclusão de *Aurélio Pitanga Seixas Filho*, em linha com a sugestão de *Luís Eduardo Schoueri*, de que a participação de tais autoridades num colegiado responsável pela prolação de uma Sentença Arbitral não implicaria na vulneração da imparcialidade que se exige dos árbitros. E *Aurélio Pitanga Seixas Filho* dá inúmeros exemplos de como a lógica inerente à arbitragem incidu no campo tributário, a saber: i) participação de “empregados fiscais e negociantes de conceituado mérito” para realizar inspeção pericial e arbitrar o valor de bens sujeitos ao imposto de importação, na então República Velha; ii) formação de colegiados em Portugal e na Itália para dirimir conflitos entre Fisco e contribuintes, em questões alfandegárias; iii) o Conselho de Política Aduaneira, que tinha entre outras funções, a de alterar as alíquotas dentre os limites mínimo e máximo previstos em lei, estabelecer pauta de valor mínimo quando houver dificuldade para apurar o seu valor tributável, cuja composição demandava sujeitos oriundos tanto do corpo funcional da Administração Pública como de entidades representativas da sociedade; iv) na Alemanha, a 1ª instância judicial para impugnação de atos de exigência tributária, é composta por um órgão decisório denominado Senado, formado por 3 (três) magistrados de carreira e 2 (dois) juízes honorários, cidadãos sem conhecimentos jurídicos e que decidem segundo o senso comum; v) o próprio Conselho de Estado, durante o Regime Imperial no Brasil, resolvia, com o aval do Imperador, em última instância as controvérsias administrativas.

Estas experiências sugerem inclusive a própria criação da paridade nos órgãos administrativos de julgamento tributário, conforme se infere da lição de *Aurélio Pitanga Seixas Filho*, e constitui a necessidade de que os órgãos julgadores sejam compostos, em igual número, de julgadores oriundos tanto dos quadros técnicos do Fisco assim como de profissionais de entidades representativas dos contribuintes.

Por esse motivo é que *Aurélio Pitanga Seixas Filho*¹⁷⁷ defende, em igual sentido ao que fora defendido por *Luís Eduardo Schoueri*, a possibilidade de que os órgãos administrativos de julgamento tributário possam revestir a qualidade de Tribunais Arbitrais, porém mediante a concessão de efeitos de coisa julgada às decisões proferidas por estas instituições.

Por consequência, é lapidar a seguinte passagem de seu magistério:

Considerando, então, a existência antiga e a aceitação geral dos Conselhos de Contribuintes, cujo sistema paritário é um modelo similar à arbitragem, bastaria então, a legislação conceder o efeito

¹⁷⁷ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **ARBITRAGEM EM DIREITO TRIBUTÁRIO**. In: *Revista da EMERJ*, v. 11, nº 43, 2008. pp. 217-232. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acessado em: 13 jun. 2024.

de coisa julgada a essas decisões, significando, assim, que o recurso dirigido aos mencionados colegiados administrativos teria o mesmo efeito da cláusula compromissória. Ficaria, desta maneira, o contribuinte frente a um verdadeiro Contencioso Administrativo, porém, não obrigatório, podendo escolher o sistema de decisão que considere mais adequado para qualificar o fato gerador (exame pericial), e competente para interpretar a legislação tributária.¹⁷⁸

No entanto, a mera alteração dos efeitos da decisão proferida pelos órgãos administrativos de julgamento tributário, ou da formação dos colegiados, como propôs *Schoueri*, não nos parece que seja capaz de alterar, por si só, a realidade que enfrenta o CARF.

*Brenno Grillo*¹⁷⁹, em reportagem de 2016, relata uma série de problemas com o funcionamento do CARF, e que poderiam ser replicados para os demais órgãos administrativos de julgamento tributário, de estados e municípios, sendo evidentes obstáculos para a implementação da arbitragem tributária no país nos moldes anteriormente propostos, a menos que se descarte o desiderato da celeridade e da decisão em tempo expedito. O jornalista destaca os seguintes problemas enfrentados pelo órgão em questão: i) morosidade na análise dos Recursos apresentados – tempo médio segundo a notícia varia de 5 (cinco) a 10 (dez) anos de espera; ii) processo de escolha dos julgadores que resulta na tendência de que estes profiram votos inclinados a favorecer os responsáveis pela sua nomeação, o que interfere na sensação de imparcialidade necessária à implementação da arbitragem; iii) falta de metas e controle sobre o desempenho dos julgadores; iv) estrutura de pessoal inadequada para gestão do acervo de processos do órgão.

*Brenno Grillo*¹⁸⁰, inclusive, registra que o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC) da União Federal, que realizou procedimento de fiscalização sobre o órgão, enxerga problemas no modelo de escolha dos conselheiros julgadores pois é capaz de gerar um potencial conflito de interesse, sugerindo que o processo de seleção dos conselheiros julgadores ocorra mediante concurso público, como já acontece com o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, que seleciona julgadores exclusivamente para o desempenho dessa função. Em resumo, as dificuldades vividas pelo CARF não seriam resolvidas pela simples

¹⁷⁸ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **ARBITRAGEM EM DIREITO TRIBUTÁRIO**. *Revista da EMERJ*, v. 11, nº 43, 2008. pp. 217-232. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acessado em: 13 jun. 2024.

¹⁷⁹ CONSULTOR JURÍDICO, São Paulo, 14 de junho de 2016. Tributário. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jun-14/carf-demora-entre-10-anos-julgar-aco-es-relatorio/>. Acessado em: 14 jun. 2024.

¹⁸⁰ CONSULTOR JURÍDICO, São Paulo, 14 de junho de 2016. Tributário. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jun-14/carf-demora-entre-10-anos-julgar-aco-es-relatorio/>. Acessado em: 14 jun. 2024.

alteração da natureza de seus pronunciamentos jurídicos, e uma implementação da arbitragem tributária requer atenção às principais virtudes dos sistemas arbitrais já em funcionamento no mundo.

Nesse sentido, é curial a observação feita por *Gustavo Brechbühler*¹⁸¹ no sentido de que a forma de seleção dos árbitros responsáveis pelo julgamento dos conflitos tributários é responsável por dar segurança jurídica e conferir credibilidade e legitimidade às Sentenças Arbitrais. Senão vejamos:

Todavia, a previsão do Conselho Deontológico, órgão responsável pela nomeação dos árbitros, nos casos submetidos à jurisdição do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa, como também à própria seleção e aprovação dos árbitros, para fazerem parte do seu rol institucional, ao nosso sentir, conferiu o ponto de partida que faltava, pelo elo da confiança e seriedade que esse novo tribunal, de fato, por ser novo, carecia, ante a desconfiança natural ao que é desconhecido. Tanto assim que a taxa de desistências e migrações à arbitragem tributária no seu primeiro ano de existência não se mostrou animadora.

Esmiuçando esse ponto, *Eduardo de Albuquerque Parente*¹⁸² observa a lucidez e o pragmatismo que orientaram a adoção da arbitragem tributária em Portugal, através das seguintes palavras:

A mera confecção de lista exclusiva por uma câmara é um tema polêmico em decorrência da limitação à autonomia das partes e dificuldade em estabelecer critérios objetivos que justifiquem a seleção de árbitros para todo e qualquer caso. O governo português não só determina a existência de lista como ainda demanda formação acadêmica específica e experiência profissional mínima – além de apontar no n. 1 uma série de critérios absolutamente subjetivos. A lógica da medida: para que seja possível delegar a ente privado atividade jurisdicional de forma justificável e para garantir maior uniformidade nas decisões, aumenta-se a quantia de critérios objetivos, além de se estabelecerem válvulas de escape na forma de critérios subjetivos. Assim é possível justificar o bloqueio de uma nomeação caso um profissional preencha os requisitos, mas de alguma forma seja ainda indesejável – mas jamais será possível justificar a nomeação de um profissional que não os preencha.

De tudo que se lê, percebe-se a vital importância que o processo de seleção e escolha dos árbitros assume para a garantia de legitimidade e segurança jurídica que as decisões proferidas pelos Tribunais Arbitrais Tributários necessitam ter, especialmente quando se deseja que esse método de solução de conflitos tenha utilidade e aderência por parte dos contribuintes.

¹⁸¹ BRECHBÜHLER, Gustavo. **ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: EXPRESSÃO MÁXIMA DO PRINCÍPIO DA PRATICIDADE**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 149, pp. 145-154, abr. 2022. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/474/213>. Acessado em: 14 jun. 2024.

¹⁸² PARENTE, Eduardo de Albuquerque. **SERIA A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA UMA ALTERNATIVA PARA “DESAFOGAR” O JUDICIÁRIO?**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 230.

*Priscila Faricelli de Mendonça*¹⁸³ em análise sobre o tempo médio de duração dos procedimentos arbitrais nos centros institucionalizados que funcionam no Brasil revela números mais animadores *vis a vis* com os órgãos administrativos de julgamento tributário, mas que estão distantes da celeridade existente em Portugal. Em certas instituições o procedimento dura quase 30 (trinta) meses, mas na média o tempo de duração do procedimento é de 2 (dois) anos, o que de modo algum se aproxima da duração média em Portugal, que é de 4 (quatro) meses.

Ainda que não seja medida que pudesse causar impacto decisivo na solução do contexto de macrolitigância tributária do país, que envolve em peso Execuções Fiscais, a arbitragem tributária corresponderia sim a uma evolução do sistema de resolução de conflitos entre Fisco e Contribuintes, conquanto fosse institucionalizada e normatizada de modo semelhante ao que fora feito em Portugal. De sugestão *lege ferenda*, poderiam órgãos administrativos de julgamentos tributários federal, estaduais e municipais receber o funcionamento de Tribunais Arbitrais Tributários, atendo-se à gestão dos processos que perante eles corresse. Junto a eles, poderiam funcionar uma Câmara de Seleção de Árbitros, com a participação de magistrados aposentados e com critérios mínimos de especialização e experiência, aos moldes do que ocorre com o Conselho Deontológico do CAAD, garantindo-se a imparcialidade e a transparência dos julgadores.

Também poderiam ser aproveitadas as sugestões dos Professores *Luís Eduardo Schoueri* e *Aurélio Pitanga Seixas Filho*, no sentido de que o compromisso arbitral pudesse ser firmado no curso do Processo Administrativo Fiscal, sempre à opção do contribuinte/sujeito passivo, como meio de tornar útil e atrativa a própria atividade administrativa de controle de legalidade dos atos de lançamento e contribuindo para desafogar o Poder Judiciário, hoje claramente sobrecarregado.

Não menos importante, seria conveniente que a instituição da arbitragem tributária estivesse em um primeiro momento adstrita a casos de natureza fática, a um valor máximo, entre outras limitações, para que sua implementação fosse gradual, de tal sorte que fosse possível implementar ajustes para melhorar o instituto ao longo de sua existência na ordem jurídica brasileira.

¹⁸³ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **QUESTÕES TRIBUTÁRIAS ARBITRÁVEIS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 237-246.

No que concerne o objeto de estudo da presente dissertação, a aferição do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, mediante identificação do estabelecimento prestador, se mostra como substrato apto a ser enfrentado por Tribunais Arbitrais Tributários, podendo constituir uma alternativa de solução de litígios para inúmeros contribuintes e como ponto de partida para experimentação dessa alternativa dentro do sistema de resolução de conflitos.

O fato de se ter uma jurisprudência consolidada a respeito do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, como visto no capítulo II, implicaria que o campo da arbitragem tributária nesses casos se resumisse a identificar a existência de fato jurídico-tributário bem como em qual espaço se configurou o estabelecimento prestador, com risco baixo de que as decisões arbitrais fossem contrárias ao entendimento judicial a respeito do assunto.

3.2. A INSTITUIÇÃO DE CONSÓRCIOS INTERFEDERADOS PARA ARRECADAÇÃO CONJUNTA DO ISS

Sob a perspectiva de norma positiva vigente no país sobre o tema, a Lei Federal n.º 11.107/2005¹⁸⁴, ao regulamentar o art. 241 da Constituição da República, permitiu que Municípios, Estados, Distrito Federal e União Federal possam compor consórcios públicos, cujo objeto seja a realização de algum objetivo em comum. Tratando-se de um instituto jurídico estruturante e, assim, de alta relevância para o Estado brasileiro no âmbito da realização de suas atribuições sociais constitucionais, e na esteira do que dispõe o art. 199, *caput*, do Código Tributário Nacional¹⁸⁵, as administrações tributárias da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios devem prestar-se mútua assistência para fiscalização de seus tributos respectivos, de modo que se percebe uma orientação geral para que a atividade de gestão fiscal seja exercida de modo conjunto e coordenado.

*Flávio de Azambuja Berti*¹⁸⁶ em alentado estudo sobre as contas públicas do país revela um quadro desolador a respeito das administrações tributárias municipais, afirmando, *v.g.*, que mais de 50% (cinquenta por cento) dos Municípios do Estado do Paraná não possuem um só agente responsável pela fiscalização e pelo lançamento de créditos tributários decorrentes da competência tributária própria de tais entidades federativas. *Berti* também ensina, amparado em

¹⁸⁴ BRASIL. Lei ordinária n.º 11.107, de 6 de abril de 2005. *Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111107.htm. Acessado em: 15 jun. 2024.

¹⁸⁵ BRASIL. Lei ordinária n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

¹⁸⁶ BERTI, Flávio de Azambuja. *Reforma Tributária Estruturante e Crise Fiscal No Brasil: Análise dos Principais Aspectos*. Belo Horizonte: Dialética, 2021. pp. 120-122.

dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que nos Municípios com até 5.000 (cinco mil) habitantes a maior fonte de Receitas Públicas são oriundas de Imposto de Renda Retido na Fonte de seus próprios servidores; para os Municípios com até 10.000 (dez mil) habitantes a maior fonte constitui-se da cota-parte dos Municípios relativo ao ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias, Serviços de Transporte Intermunicipal e Telecomunicações) de competência estadual, o que sugere um quadro de inexistência de aproveitamento da competência tributária própria por um número expressivo de Municípios brasileiros. Situação semelhante acomete as Procuradorias Municipais, responsáveis pela cobrança da Dívida Ativa dos Municípios, posto que mais 30% (trinta por cento) deles não possuem órgãos de representação judicial, e naqueles que possuem parcela relevante da cobrança da Dívida Ativa é perdida por falta de impulsionamento dos processos de execução judicial, mediante reconhecimento de prescrição intercorrente.

Não por outra razão, que tramita perante o Senado da República a Proposta de Emenda à Constituição n.º 188/2019 que visa incluir o art. 115 ao ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), cujo texto prevê a extinção de Municípios de até 5.000 (cinco mil) habitantes que não possuam sustentabilidade financeira, a ser aferida mediante a seguinte fórmula: os Municípios deverão comprovar que os Impostos descritos no art. 156 da Constituição Federal, e que se referem à competência própria (portanto ISS, IPTU e ITBI), devem alcançar o mínimo de 10% (dez por cento) da sua Receita total, sob pena de serem incorporados por Municípios limítrofes que tenham o melhor índice de sustentabilidade financeira.

Em que pese a intenção de melhor organizar o Estado no âmbito das administrações locais, a Proposta, acredita-se, não ataca obstáculos existentes ao bom desempenho das funções administrativas, relativos ao lançamento e à cobrança de tributos (bem assim às demais funções administrativas de competência dos Municípios), por que não implica necessariamente a existência de quadros capazes de promover o adequado exercício da competência tributária própria.

*Fabrizio Ricardo de Limas Tomio*¹⁸⁷ esclarece neste sentido que a criação de Municípios no Brasil ganhou impulso após a promulgação da Constituição da República de 1988, porém não como efeito da democratização, mas sim por consequência de duas circunstâncias principais, a saber: a) primeiro, estímulos fiscais (obtenção de Receitas entregues por outras

¹⁸⁷ TOMIO, Fabrizio Ricardo de Limas. **Autonomia municipal e criação de governos locais**: a peculiaridade institucional brasileira. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, v. 42, 2005. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/download/5178/3894>. Acessado em: 27 set. 2024.

unidades federativas); b) segundo, legislações estaduais que disciplinaram o procedimento de criação de novas unidades federativas. *Tomio* ensina, igualmente, que a criação de Municípios no país sucedeu-se em áreas não urbanizadas e pouco povoadas, diferentemente do que ocorre em outros países, onde o fenômeno está associado à expansão de grandes centros urbanos.

Fabrizio Ricardo de Limas Tomio também pontua que no Brasil os Municípios são entidades federativas que compõem o Estado, regulamentadas de formas simétricas pela Constituição Federal, não levando em consideração questões de racionalidade administrativa e de autonomia local no desenho das funções e atribuições acometidas a cada um dos Municípios, igualando Metrôpoles com milhões de habitantes a Cidades que tem pouco mais de algumas centenas de habitantes. Sob o prisma jurídico, os dois Municípios gozam das mesmas competências tributárias, estão submetidos às mesmas obrigações de desempenho de serviços públicos e desfrutam do mesmo *status* institucional, muito embora enfrentem realidades completamente diferentes.

Partindo-se da premissa de que não se pode reverter a criação de Municípios cujo quadro administrativo é inexistente ou ineficiente através apenas do agrupamento de Municípios de pequeno porte, e de que não há espaço político para a alteração do *design* institucional pois implicaria alterar a realidade jurídica e institucional dos mais de 5.500 (cinco mil e quinhentos) Municípios do país, então a correção do funcionamento das estruturas administrativas passa por outra abordagem. Como ensina *Paul Pierson*¹⁸⁸, *path dependence* nada mais é do que a situação onde a tomada de uma decisão passada gera um conjunto de consequências e efeitos, cuja reversão no presente se mostra extremamente custoso. Para dizer-se o mínimo, Municípios pequenos (como são os que tem até 10.000 habitantes) normalmente apresentam uma situação econômica dependente da administração municipal local (servidores da Prefeitura e da Câmara Municipal respectiva), de tal sorte que a extinção de tais entes federados e/ou sua incorporação em outros Municípios não resolve integralmente o problema macro, que está situado na falta de quadros para desempenho das funções administrativas de fiscalização e arrecadação tributários.

Paul Pierson esclarece que esse processo se retroalimenta na medida em que o tempo passa, e as estruturas municipais já existentes passam a reforçar e a blindar sua própria existência, muito embora estas estruturas reproduzam a ineficiência que justamente fundamentam pedidos para uma reforma da organização do estado. Daí pensar-se nos consórcios interfederados.

¹⁸⁸ PIERSON, Paul. **Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics**. In: *American Political Science Review*, June, 2000. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/pdf/2586011.pdf>. Acessado em: 27 set. 2024.

Projetando as diretrizes que se percebem subjacentes à permissão geral da Lei Federal n.º 11.107/2005 em direção ao quadro administrativo municipal da realidade brasileira, ter-se-ia a possibilidade de que consórcios intermunicipais sirvam de valiosos instrumentos para: i) instituição e concretização de eficientes serviços de gestão fiscal a bem dos municípios brasileiros; ii) superação de notórios desafios em temas como déficit de estruturas administrativas adequadas para competente e eficiente exercício da competência tributária¹⁸⁹; iii) cumprimento, minimamente conforme os ditames da Constituição de 1988, das obrigações decorrentes do aumento qualitativo de atribuições administrativas conferidas aos Municípios; iv) ganhos de escala, padronização de procedimentos e de obrigações tributárias acessórias, compartilhamento de informações e gestão eficiente da fiscalização, permitindo um maior dinamismo tanto da atividade econômica quanto das atribuições da administração pública.

Do mesmo modo, também posicionada nessa linha de raciocínio a materialização de consórcios intermunicipais para prestação de serviços de administração tributária, contando ou não com o auxílio dos Estados, Distrito Federal e União Federal, poderiam contribuir para solucionar as disputas entre Municípios sobre o ISS resultante de uma única prestação de serviços, quando houvesse dúvida em qual local se configurou o estabelecimento prestador, impedindo que duas municipalidades realizassem a exigência do tributo sobre uma mesma base impositiva, conquanto ambos tivessem a sua gestão tributária atribuída ao mesmo consórcio interfederado.

Ademais, identificou-se na ideia de autogoverno uma das premissas de destaque da sugestão¹⁹⁰, que se referem basicamente a ideia de que as entidades políticas locais devam ser dotadas de poderes de autoadministração e democracia substantiva. Nesta perspectiva, notou-se como traço marcante a característica de que a constituição de consórcios interfederados para prestação de serviços de administração tributária não subtrai das populações por eles diretamente abrangidas a possibilidade de participação na respectiva gestão para o necessário controle de sua funcionalidade.

Tendo-se em vista que a proximidade entre poder e populações a ele submetidas, com mecanismos de participação, tal como se observa nas previsões da Lei Federal n.º 11.107/2015, geram um maior *pedigree* democrático, a criação de tais consórcios também pode representar

¹⁸⁹ AFONSO, José Roberto r.; ARAÚJO, Érika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. *IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente*. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/iptu-no-brasil-um-diagnostico-abrangente>. Acessado em: 03 set. 2021.

¹⁹⁰ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política I*; trad. Carmen C, Varriale et ai.; coord. trad. João Ferreira; rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cacaís. - Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1ª ed., 1998. pp. 81-88. Destaca-se ainda: CORRALO, G. Município: autonomia na federação brasileira. Curitiba: Juruá, 2006.

alternativa coerente a uma simples absorção de competências tributárias municipais como decorreu, por exemplo, da aprovação do texto da Emenda à Constituição n.º 132, de 20 de dezembro de 2023¹⁹¹, que, redundou na transferência de decisões político-administrativas que antes eram tomadas em âmbito local para o nacional (no que concerne o novo IBS – Imposto Sobre Bens e Serviços).

A criação dos consórcios interfederados não retiraria e sequer interferiria no exercício da competência atribuída aos legislativos locais, isto é, dos municípios partícipes dos consórcios, na medida em que suas constituições significariam, apenas e tão somente, a transferência da atividade de gestão/fiscalização tributária. Permaneceriam, assim, hígidas as competências legislativas para definição de alíquotas, entre outras matérias, mas que poderiam ser adotadas em conjunto, até mesmo como meio de prevenção à guerra fiscal.

Até mesmo por que, e como ensina *Roque Antonio Carrazza*¹⁹², a competência tributária tem os seguintes contornos:

Por aí se vê que, num primeiro momento, a competência tributária traduz-se numa autorização constitucional para criar *in abstracto* prestações pecuniárias compulsórias. E exercitada *in concreto* num segundo momento, ou seja, quando a pessoa política que a detém expede a lei que aponta os precitados elementos essenciais do tributo.

Sublinhamos que, neste passo, estamos a aludir à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa, e não à sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. Conforme já consignamos, o exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que flui da Constituição. Em suma, criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.

Dito em termos mais simples o exercício da competência tributária delimitada pela Constituição Federal se traduz com a expedição de atos normativos que criam as hipóteses de incidência tributária, com todos os critérios que constituem a regra-matriz de incidência; já a tarefa de fiscalização e arrecadação fazendária constitui basicamente o comportamento de obediência ao texto legal, como impõe o art. 142 do CTN.

De modo semelhante, pensa *Paulo de Barros Carvalho*¹⁹³ na medida em que toma a expressão competência tributária como a aptidão dada ao Poder Legislativo para expedir normas amplas a respeito de espécies tributárias. E prossegue o professor, enfatizando que a

¹⁹¹ BRASIL. Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023. *Altera o Sistema Tributário Nacional*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm#art4. Acessado em: 15 jun. 2024

¹⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. – 34ª ed., rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Juspodium/Malheiros Editores, 2023. pp. 455.

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. – 18ª ed., rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 228-230.

competência tributária é indelegável, mas não a capacidade tributária ativa, como se vê da seguinte passagem:

[...] princípio da in delegabilidade da competência tributária, que arrolamos entre as diretrizes implícitas e que é uma projeção daquele postulado genérico do art. 2º da Constituição, aplicável, por isso, a todo o campo da atividade legislativa. A esse regime jurídico não está submetida a capacidade tributária ativa. É perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível.

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal (STF) já teve a oportunidade de se manifestar a respeito dessa distinção no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 133.645/PR, cuja relatoria competiu, à época, ao então Ministro Carlos Velloso¹⁹⁴.

No caso discutiu-se a validade de cobrança de uma taxa, decorrente da prestação de serviço público específico e divisível, cuja competência tributária cabia à União Federal. Esta, por sua vez, celebrou Convênio/Delegação da capacidade tributária ativa ao Estado do Paraná, que se desincumbiu da missão através de uma empresa pública, criada com a finalidade de fiscalizar e arrecadar essa espécie tributária. No julgamento proferido pela Suprema Corte entendeu-se como lícita a exação vindicada, inclusive frisando-se a distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa.

Note-se que a hipótese apreciada pela Corte Suprema é ainda mais ampla do que a sugestão de criação de consórcios intermunicipais para gestão da função fazendária de arrecadação tributária, por que implica em destinar o produto da arrecadação a uma outra pessoa, o que de modo algum constituiria o objeto do consórcio. O consórcio, segundo se vê, entregaria o produto da arrecadação ao ente titular do direito subjetivo ao crédito tributário e só ficaria responsável pela execução dos atos materiais de lançamento, arrecadação e cobrança extrajudicial. Hipótese clássica de aplicação do aforismo “quem pode o mais, pode o menos”.

De forma semelhante a esse esquema funciona a arrecadação tributária no próprio Regime Tributário Especial do Simples Nacional, onde as Administrações Tributárias da União Federal, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios compartilham a fiscalização das empresas submetidas ao aludido Regime, sendo que o recolhimentos dos Impostos e Tributos incidentes é feita de forma centralizada, sendo o montante entregue a cada ente federado,

¹⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 133.645/PR*. [...]. Agravante: BRASWEY S/A Indústria e Comércio. Agravado: Empresa Paranaense de Classificação de Produtos – CLASPAR. Relator Min. Carlos Velloso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=274447>. Acessado em: 15 jun. 2024.

segundo a titularidade dos direitos subjetivos ao crédito tributário, como determina o art. 146, inciso III, alínea *d*, e § 1º da Constituição da República¹⁹⁵.

De concreto, o consórcio interfederado que viesse a ser constituído para realização das tarefas de administração tributária dos participantes deveria seguir os passos descritos na Lei n.º 11.107/2005, dentre os quais destaca-se: i) assinatura de Protocolo de Intenções pelos entes interessados; ii) a definição da finalidade, prazo de duração e sede do consórcio; iii) indicação da área de atuação do consórcio; iv) identificação dos participantes; v) indicação se o consórcio irá revestir a natureza de associação pública ou pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos; vi) critérios para que o consórcio represente os entes participantes; vii) regras de funcionamento da Assembleia Geral do consórcio; viii) regras de eleição e mandato do representante legal do consórcio, que deverá ser o chefe do poder executivo de um dos participantes; ix) regras a respeito dos quadros de funcionários, cabendo inclusive a cessão de servidores dos entes consorciados; x) edição de lei por cada um dos participantes, ratificando o protocolo de intenções e criando o consórcio público interfederado propriamente dito.

A maior adaptação de que demanda um consórcio intermunicipal para sua existência no campo tributário está naquilo que dispõe o inciso XXII do art. 37 da Constituição Federal¹⁹⁶, no sentido de que os servidores das administrações tributárias devem ser titulares de cargo público com atribuição específica de lançamento tributário, considerados como de carreira de estado e sem os quais a autonomia financeira e administrativa de tais entidades federativas poderia estar ameaçada.

Isso se deve, também, à circunstância de que o art. 6º, § 2º, da Lei n.º 11.107/2005 prevê que os servidores/colaboradores do consórcio interfederado terão sua relação de trabalho regida segundo as normas do Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, mais conhecida por CLT (Consolidação das Leis do Trabalho).

Evidentemente, pela circunstância de que as autoridades responsáveis pelo lançamento tributário devem gozar de estabilidade para promover suas atividades sem correr o risco de interferência política e com isenção técnica, o fato do consórcio interfederado estar exclusivamente submetido ao regime trabalhista cabível às empresas privadas torna

¹⁹⁵ BRASIL. [CONSTITUIÇÃO (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acessado em: 15 jun. 2024.

¹⁹⁶ Nesse sentido, reza a Carta Magna: “Art. 37. [...] XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

incompatível que este faça a contratação dos responsáveis pelo lançamento, podendo contratar pessoal apenas para atividades acessórias no contexto da fiscalização tributária.

Assim, competiria aos Municípios envolvidos promover a seleção de autoridades fazendárias, mediante concurso público, e depois cedê-las para exercício das funções de arrecadação e fiscalização tributária perante o consórcio.

De todo modo, o que se nota como maior empecilho para a constituição dessa figura jurídica é a inexistência de vontade política dos mandatários políticos, na medida em que consiste em abrir mão de uma prerrogativa de controle e supervisão diretas sobre uma atividade de cunho essencial ao funcionamento do estado, mesmo que o resultado disso pudesse ser o aumento das receitas arrecadas.

CONCLUSÕES

Olhando em retrospectiva o conteúdo da dissertação, pode-se chegar a algumas conclusões a respeito dos assuntos abordados: i) primeiro, a análise da hipótese de incidência de tributária, no que concerne a regra-matriz do ISS, sugere que o critério espacial geral do tributo está vinculado ao estabelecimento prestador, na forma definida pelo art. 4º da Lei Complementar n.º 116/2003; ii) segundo, que o estabelecimento prestador é conceito vinculado ao ambiente e ao conjunto de pessoas e instrumentos necessários à execução da atividade, não se confundindo com o conceito de sede exposto pelo Direito Civil; iii) terceiro, a regra do estabelecimento prestador funciona segundo a lógica de presunção relativa, de tal sorte que as informações e documentos fornecidos pelo sujeito passivo constituem prova a respeito da fixação do estabelecimento prestador a um determinado território, podendo ser elidida por prova a ser produzida pela Fazenda Pública; iv) quarto, a jurisprudência dos Tribunais responsáveis pela análise da matéria revelam que o entendimento jurídico esposado nesta dissertação está em linha com o conteúdo das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, podendo servir de parâmetro seguro de ação tanto dos órgãos administrativos de julgamento tributário, assim como pelas próprias autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento tributário; v) quinto, debruçando-se sobre alternativas para o aprimoramento da Administração Tributária Municipal, considera-se plenamente viável a adoção do instituto da arbitragem em matéria tributária, em que pese a menção legal de ser restrita a direitos patrimoniais disponíveis, na medida em que a arbitragem constitui um método de solução de conflitos, um negócio jurídico processual no qual não se abre mão do julgamento por critério normativo (arbitragem de direito), sendo necessária, no entanto, a produção de Lei Complementar Nacional regulamentando como se daria a arbitragem no campo tributário; vi) sexto, entende-se recomendável a adoção de um modelo de arbitragem tributária próximo ao empregado por Portugal, donde optou-se por centros institucionalizados de arbitragem e que estão ancorados em procedimentos de seleção dos árbitros que garantem a imparcialidade, a neutralidade e a segurança dos julgamentos a serem proferidos; vii) sétimo e nesse sentido, os atuais órgãos administrativos de julgamento tributário poderiam ser convertidos em centros institucionalizados de arbitragem, conquanto a seleção de árbitros julgadores sucedesse de modo distinto de seleção dos conselheiros que atualmente compõem tais órgãos (mediante indicação do Poder Executivo); viii) oitavo, entende-se que a arbitragem tributária poderia ser alocada no curso do processo administrativo fiscal, sempre à opção do sujeito passivo, como

meio de facilitação de sua adoção pelos órgãos administrativos de julgamento tributário e de modo a contribuir para o descongestionamento do Poder Judiciário, ainda que não de modo decisivo; ix) nono, no âmbito da arbitragem tributária também se enxerga a plausibilidade de julgamento de questões tributárias restritas a matérias de fato, dentre as quais desponta a própria identificação do critério espacial da hipótese de incidência do ISS (estabelecimento prestador); x) décimo, enxerga-se que a constituição de consórcios interfederados para gestão conjunta das atividades de arrecadação tributária municipal poderia ter efeito positivo na identificação adequada do critério espacial da hipótese de incidência do ISS, porém restrito aos Municípios que fossem partícipes do consórcio; xi) por fim, e a despeito da viabilidade jurídica da instauração dos consórcios interfederados para execução das atividades de arrecadação, lançamento e cobrança de tributos, entende-se necessário algumas adaptações à sua implementação em virtude de restrições contidas na Lei Ordinária n.º 11.107/2005, em especial a necessidade de seleção e cessão de servidores com a atribuição exclusiva de constituição e lançamento tributários.

REFERÊNCIAS

Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

AFONSO, José Roberto r.; ARAÚJO, Érika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. *IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente*. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/iptu-no-brasil-um-diagnostico-abrangente>. Acessado em: 03 set. 2021.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: Do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARBI, Marcelo. **ARBITRAGEM NO BRASIL: POR QUE NÃO?**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 313-326.

BATISTA, Vera. Guerra fiscal entre estados e municípios gera perda de R\$ 100 bilhões. *Correio Brasiliense*, 18 jun. 2019. Seção Economia. Disponível em: https://www.correiobrasiliense.com.br/app/noticia/economia/2019/06/18/internas_economia,764053/guerra-fiscal-entre-estados-e-municipios-gera-perda-de-r-100-bilhoes.shtml. Acessado em: 19 mar. 2024.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Reforma Tributária Estruturante e Crise Fiscal No Brasil: Análise dos Principais Aspectos*. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política I*; trad. Carmen C, Varriale et ai.; coord. trad. João Ferreira; rev. geral João Ferreira e Luis Guerreiro Pinto Cacaís. - Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1ª ed., 1998.

BRASIL. Ato Complementar n.º 36, de 13 de março de 1967. *Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares n.ºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei n.º 5.172, de 1966 e suas alterações.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/acp/acp-36-67.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em: 10 mar. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 406 de 31 de dezembro 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: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 18 de 1º de outubro de 1965. *Reforma do Sistema Tributário.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023. *Altera o Sistema Tributário Nacional.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm#art4. Acessado em: 15 jun. 2024

BRASIL. Lei Complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003. *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

BRASIL. Lei ordinária n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acessado em: 29 fev. 2024.

BRASIL. Lei n.º 9.307, de 23 de setembro de 1996. *Dispõe sobre a arbitragem*. Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm. Acessado: 05 jun. 2024.

BRASIL. Lei ordinária n.º 11.107, de 6 de abril de 2005. *Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111107.htm. Acessado em: 15 jun. 2024.

BRASIL. Lei n.º 13.105 de 16 de março de 2015. *Institui o Código de Processo Civil*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13105compilada.htm. Acessado em: 06 jun. 2024.

BRASIL. Medida Provisória n.º 899, de 16 de outubro de 2019. *Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm. Acessado em: 07 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n.º 1.060.210/SC*. [...]. Potenza Leasing S/A Arrendamento Mercantil versus Município de Tubarão-SC. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 05 mar. 2013. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1150872&num_registro=200801101098&data=20130305&formato=PDF. Acessado em: 10 fev. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.429.549/SP*. [...]. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Mil Tec Tecnologia da Informação Eireli. Rel. Paulo Sérgio Domingues. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900094334&dt_publicacao=20/06/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Interno no Recurso Especial n.º 2.024.069/SP*. [...]. Agravante: Revex Brasil Ltda. Agravado: Município de São José dos Campos. Rel. Francisco Falcão. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202202740011&dt_publicacao=24/03/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.427.985/SP*. [...]. Agravante: Tarpon Gestora de Recursos S.A. Agravado: Município de São Paulo. Rel. Humberto Martins. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900070932&dt_publicacao=30/03/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 1.897.476/SP*. [...]. Agravante: M Square Investimento Ltda. Agravado: Município de São Paulo. Rel. Benedito Gonçalves. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202002101242&dt_publicacao=31/05/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.986.058/SP*. [...]. Agravante: Jalles Machado S.A. Agravado: Município de Pradópolis. Rel. Francisco Falcão. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202200433954&dt_publicacao=19/08/2022. Acessado em: 05 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.427.985/SP*. [...]. Agravante: Tarpon Gestora de Recursos S.A. Agravado: Município de São Paulo. Rel. Humberto Martins. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900070932&dt_publicacao=30/03/2023. Acessado em: 05 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n.º 1.43.753/PE*. [...]. Recorrente: Laboratório de Análises Clínicas Gilson Cidrim S/C Ltda. Recorrido: Município de Jaboatão do Guararapes. Rel. para o Acórdão Benedito Gonçalves. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=41643675&num_registro=201200908572&data=20141212&tipo=5&formato=PDF.

Acessado em: 08 abr. 2024

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). *Recurso Especial n.º 612.439/RS*. [...]. Recorrente: AES Uruguaiana Empreendimentos Ltda. Recorrido: Companhia Estadual de Energia Elétrica CEEE. Relator Min. João Otávio de Noronha. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200302124603&dt_publicacao=14/09/2006. Acessado em: 06 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 7*. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Corte Especial de 28/06/1990. DJ de 03/07/1990, p.6.478. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2005_1_capSumula7.pdf. Acessado em: 05 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário n.º 790.283/DF*. [...]. Agravante: Scua Segurança da Informação S.A. Agravado: Distrito Federal. Rel. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614051>. Acessado em: 08 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Agravo de Instrumento n.º 746.549/RJ*. [...]. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Multiservice Engenharia Ltda. Rel. Edson Fachin. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur340757/false>. Acesso em: 08 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Agravo em Recurso Extraordinário n.º 855.448/RS*. [...]. Agravante: Município de Venâncio Aires. Agravado: Toyota leasing do Brasil S.A. Arrendamento Mercantil. Rel. Roberto Barroso. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur339850/false>. Acesso em: 08 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *Agravo de Instrumento n.º 644.929/MG*. [...]. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: HJR – Recursos Humanos Ltda. Rel. Joaquim Barbosa. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur190184/false>. Acesso em: 08 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *Agravo de Instrumento n.º 633.343/RJ*. [...]. Agravante: Município de Rio de Janeiro. Agravado: Socidraga Dragagem e Engenharia Ltda. Rel. Joaquim Barbosa. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur212579/false>. Acesso em: 08 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinária n.º 91.941/BA*. [...]. Recorrente: Prefeitura Municipal de Salvador. Recorrido: Editora de Guias Ltb S.A. Rel. Carlos Thompson Flores. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185530>. Acesso em: 08 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinário n.º 115.359/SP*. [...]. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Port Trading S.A. Rel. Moreira Alves. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=205551>. Acessado em: 09 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Agravo de Instrumento n.º 52.181/RS*. [...]. Agravante: União Federal. Agravado: Espólio de Renaud Lage e outros. Relator Min. Bilac Pinto. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22084>. Acessado em: 06 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Recurso Extraordinário n.º 1.167.509/SP*. [...]. Recorrente: Sindicato das Empresas de Processamento de Dados e Serviços de Informática do Estado de São Paulo. Recorrido: Município de São Paulo. Rel. Marco Aurélio. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755336200>. Acessado em: 09 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 133.645/PR*. [...]. Agravante: BRASWEY S/A Indústria e Comércio. Agravado: Empresa Paranaense de Classificação de Produtos – CLASPAR. Relator Min. Carlos Velloso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=274447>. Acessado em: 15 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.835/DF*. [...]. Requerente: Confederação Nacional do Sistema Financeiro – Consif e outros. Rel. Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=769402168>. Acessado em: 09 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 189/SP*. [...]. Distrito Federal versus Município de Barueri/SP. Relator: Min. Marco Aurélio. Redator para o Acórdão: Min. Edson Fachin. Brasília, 03 dez. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754562925>. Acessado em: 19 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n.º 190/SP*. [...]. Distrito Federal versus Município de Poá/SP. Relator: Min. Edson Fachin. Brasília, 29 set. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565>. Acessado em: 19 mar. 2024.

BRECHBÜHLER, Gustavo. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: EXPRESSÃO MÁXIMA DO PRINCÍPIO DA PRATICIDADE. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 149, pp. 145-154, abr. 2022. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtp/article/view/474/213>. Acessado em: 14 jun. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 34. São Paulo: Dialética, p. 104-116, jul. 1998, p. 109.
APUD: DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. pp. 197-199.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. – 34ª ed., rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Juspodium/Malheiros Editores, 2023.

CONSULTOR JURÍDICO, São Paulo, 14 de junho de 2016. Tributário. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jun-14/carf-demora-entre-10-anos-julgar-acoes-relatorio/>. Acessado em: 14 jun. 2024.

CORRALO, G. *Município: autonomia na federação brasileira*. Curitiba: Juruá, 2006.

CURITIBA (PR). Lei Complementar n.º 73 de 10 de dezembro 2009. *Institui a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica, Dispõe sobre a Geração e Utilização de Créditos Tributários para Tomadores de Serviços e dá outras providências*. Disponível em: <https://mid.curitiba.pr.gov.br/2020/00297893.pdf>. Acessado em: 19 mar. 2024.

DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. pp. 197-199.

DE PINHO, Humberto Dalla Bernardina; STRÄTZ, Murilo; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: PERSPECTIVAS PARA O DIREITO BRASILEIRO. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, 21(3). Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/54204>. Acessado em: 06 jun. 2024.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. **ESTRUTURA DO CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA (CAAD): FUNCIONAMENTO, ESCOLHA DOS ÁRBITROS E LIMITES INSTITUCIONAIS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 66-69.

FAVARETTO, Lucas Valente. ISSQN e o Critério Espacial Para A Determinação Da Incidência Tributária. *Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional*, Florianópolis (SC), v. 5, n. 1, p. 139–168, 2017. DOI: 10.37497/revistacejur.v5i1.223. Disponível em: <https://revistadocejur.tjsc.jus.br/cejur/article/view/223>. Acesso em: 11 fev. 2023.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 112-113. APUD: DANTAS, Leticia B. Tourinho. *O ISS e a sua incidência na importação de serviços*. 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. pp. 197-199.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Arbitragem e prestação de serviços públicos. *Revista de Direito Administrativo*, n. 233, p. 377-385, 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v233.2003.45459>. Acesso em: 05 jun. 2024.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **ARBITRAGEM E TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MACEDO, Alberto. **ISS e o Caso Potenza Leasing: Questões acerca do Critério Espacial do ISS**. *Revista Direito Tributário Atual*, (29), 7–29. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1765>.

MASCITTO, Andréa. **REQUISITOS INSTITUCIONAIS PARA A ARBITRAGEM ENTRE FISCOS E CONTRIBUINTES NO BRASIL: NECESSIDADE DE NORMA GERAL**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência*

portuguesa / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 139-147.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **QUESTÕES TRIBUTÁRIAS ARBITRÁVEIS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 241.

NOLASCO, Rita Dias; DE LIMA, Osvaldo Antonio. **ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA: A EXPERIÊNCIA PORTUGUESA E OS DESAFIOS PARA SUA IMPLANTAÇÃO NO BRASIL**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 167-183.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais* / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. – 12. Ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (3ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0000720-59.2021.8.16.0179*. [...]. Apelante: Município de Curitiba. Apelado: Med-Call Médicos Associados para Ação em Saúde Ltda. Rel. Ricardo Augusto Reis de Macedo. Disponível em:
<https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000025175871/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0000720-59.2021.8.16.0179>. Acessado em: 27 mar. 2024.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (3ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0000720-59.2021.8.16.0179*. [...]. Apelante: Município de Curitiba. Apelado: Med-Call Médicos Associados para Ação em Saúde Ltda. Rel. Ricardo Augusto Reis de Macedo. Disponível em:
<https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000025175871/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0000720-59.2021.8.16.0179>. Acessado em: 27 mar. 2024.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (Órgão Especial). *Agravo Interno Cível n.º 0057535-60.2023.8.16.0000*. [...]. Agravante: Banco Volkswagen S.A. Agravado: Município de Cianorte. Rel. Joeci Machado Camargo. Disponível em: [https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000023683381/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0057535-60.2023.8.16.0000%20\[0009932-25.2022.8.16.0000/3\]](https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000023683381/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0057535-60.2023.8.16.0000%20[0009932-25.2022.8.16.0000/3]). Acessado em: 27 mar. 2024.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (Órgão Especial). *Agravo Interno Cível n.º 0057535-60.2023.8.16.0000*. [...]. Agravante: Banco Volkswagen S.A. Agravado: Município de Cianorte. Rel. Joeci Machado Camargo. Disponível em: [https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000023683381/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0057535-60.2023.8.16.0000%20\[0009932-25.2022.8.16.0000/3\]](https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000023683381/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0057535-60.2023.8.16.0000%20[0009932-25.2022.8.16.0000/3]). Acessado em: 27 mar. 2024.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (1ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0019962-88.2018.8.16.0185*. [...]. Apelante: Município de Curitiba. Apelado: Orange Business Services Brasil Ltda. Rel. Vicente Del Prete Misurelli. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000021141131/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0019962-88.2018.8.16.0185>. Acessado em: 03 abr. 2024.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0008681-72.2013.8.16.0004*. [...]. Apelante: CMV Eventos Ltda. Apelado: Município de Curitiba. Rel. Rogério Luis Nielsen Kanayama. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000015783951/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0008681-72.2013.8.16.0004>. Acessado em: 03 abr. 2024.

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (1ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0032564-90.2019.8.16.0019*. [...]. Apelante: Município de Curitiba. Apelado: Rocha Santos e Portilho Sociedade de Advogados. Rel. Lauri Caetano da Silva. Disponível em: <https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000025708071/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0004537-11.2020.8.16.0004>. Acessado em: 03 abr. 2024.

PARENTE, Eduardo de Albuquerque. **SERIA A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA UMA ALTERNATIVA PARA “DESAFOGAR” O JUDICIÁRIO?**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa* / [coord.] Tathiane Piscitelli,

Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 230.

PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Arbitragem tributária em Portugal: subsídios para criação da arbitragem tributária no Brasil*. Disponível em: <https://openaccess.blucher.com.br/download-pdf/571/23397>. Acessado em: 12 jun. 2024.

PIERSON, Paul. **Increasing Returns, Path Dependence, and the Study of Politics**. In: *American Political Science Review*, June, 2000. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/pdf/2586011.pdf>. Acessado em: 27 set. 2024.

PITMAN, Arthur Leite da Cruz. **A Guerra Fiscal Municipal e Deduções da Base de Cálculo do ISS: Uma Análise à Luz das ADPFs 189 e 190**. *Revista Direito Tributário Atual* nº 52. ano 40. p.27-60. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

PORTO ALEGRE (RS). Lei Complementar n.º 607 de 29 de dezembro de 2008. [...]. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/p/porto-alegre/lei-complementar/2008/61/607/lei-complementar-n-607-2008-altera-as-leis-complementares-n-7-de-7-de-dezembro-de-1973-que-institui-e-disciplina-os-tributos-de-competencia-do-municipio-113-de-21-de-dezembro-de-1984-que-institui-a-taxa-de-coleta-de-lixo-197-de-21-de-marco-de-1989-que-institui-e-disciplina-o-imposto-sobre-a-transmissao-inter-vivos-por-ato-oneroso-de-bens-imoveis-e-de-direitos-reais-a-eles-relativos-306-de-23-de-dezembro-de-1993-que-institui-hipotese-de-responsabilidade-pelo-pagamento-do-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-534-de-28-dezembro-de-2005-que-institui-o-tart-revoga-o-item-5-da-al-b-e-o-item-3-da-al-e-do-inc-iii-do-art-56-os-incs-i-e-ii-do-art-60-o-art-61-e-o-inc-iii-do-art-82-da-lei-complementar-n-7-de-7-de-dezembro-de-1973-e-alteracoes-posteriores-os-1-e-2-do-inc-i-o-inc-ii-e-os-4-e-5-do-art-16-da-lei-complementar-n-197-de-21-de-marco-de-1989-e-alteracoes-posteriores-e-o-art-13-da-lei-complementar-n-584-de-27-de-dezembro-de-2007-e-da-outras-providencias?q=607>. Acessado em: 19 mar. 2024.

POSADAS-BELGRANO, G.A. **EM DERECHO TRIBUTÁRIO**. Montevideu: Editora Medina, 1959. pp. 468-469. Apud: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **ARBITRAGEM EM DIREITO TRIBUTÁRIO**. *Revista da EMERJ*, v. 11, nº 43, 2008. pp. 217-232. Disponível em:

https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf.

Acessado em: 13 jun. 2024.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria n.º 11.956, de 27 de novembro de 2019. *Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União*.

Disponível

em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=105215&visao=original>. Acessado em: 07 jun. 2024.

RIO DE JANEIRO (RJ). Lei n.º 4.452, de 27 de dezembro de 2006. *Acrescenta inciso no art. 14, acrescenta o art. 14-A na Seção IV do Capítulo I do Título III da Lei n.º 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário Municipal), e dá outras providências*. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rj/r/rio-de-janeiro/lei-ordinaria/2006/445/4452/lei-ordinaria-n-4452-2006-acrescenta-inciso-no-art-14-acrescenta-o-art-14-a-na-secao-iv-do-capitulo-i-do-titulo-iii-da-lei-n-691-de-24-de-dezembro-de-1984-codigo-tributario-municipal-e-da-outras-providencias>. Acessado em: 19 mar. 2024.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (6ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 0054510-54.2020.8.19.0002*. [...]. Apelante: J. Costa Locação de Equipamentos Ltda. Apelado: Município de Niterói. Rel. André Ribeiro. Disponível em: <<https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004FF8F1A5B68CB7E198E488E292666E39CC5162658103C>>. Acessado em: 21 mar. 2024.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (6ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 0054510-54.2020.8.19.0002*. [...]. Apelante: J. Costa Locação de Equipamentos Ltda. Apelado: Município de Niterói. Rel. André Ribeiro. Disponível em: <<https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004FF8F1A5B68CB7E198E488E292666E39CC5162658103C>>. Acessado em: 21 mar. 2024.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (4ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 0065593-73.2017.8.19.0001*. [...]. Apelante: Accenture do Brasil Ltda. e Município do Rio de Janeiro. Apelado: Accenture do Brasil Ltda. e Município do Rio de Janeiro. Rel. Ricardo Couto de Castro. Disponível em:

<https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000404FD9E946573C9CD557090B020F52E36C51557043E4A>. Acessado em: 22 mar. 2024.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (13ª Câmara de Direito Privado). *Apelação Cível n.º 0183873-63.2021.8.19.0001*. [...]. Apelante: Claudemiro Carlos Cupertino Amorim. Apelado: Município do Rio de Janeiro. Rel. Teresa de Andrade. Disponível em:

<https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000454F6098AF00F55C932AD6E7A528A11EFC514484D0A57>. Acessado em: 22 mar. 2024.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (7ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0000943-18.2017.8.19.0066*. [...]. Apelante: Companhia Siderúrgica Nacional. Apelado: Município de Volta Redonda (RJ). Rel. André L. M. Marques. Disponível em:

<https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004AE0284FAA2D5A69C27FCCB4EBF4770D8C5132A4A1310>. Acessado em: 22 mar. 2024.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (12ª Câmara Cível). *Apelação Cível n.º 0035510-10.2016.8.19.0002*. [...]. Apelante: Dianósticos da América S.A. Apelado: Município de Niterói (RJ). Rel. Jaime Dias Pinheiro Filho. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00043595EE3BA7DE711D62A81D4CF3CCB3F2C50F513F4662>. Acessado em: 22 mar. 2024.

SALVADOR (BA). Lei n.º 8.421, de 15 de julho de 2013. *Altera, acrescenta e revoga dispositivos da Lei n.º 7.186, de 27 de dezembro de 2006, que instituiu o Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador, e dá outras providências*. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/ba/s/salvador/lei-ordinaria/2013/842/8421/lei-ordinaria-n-8421-2013-altera-acrescenta-e-revoga-dispositivos-da-lei-n-7186-de-27-de-dezembro-de-2006-que-instituiu-o-codigo-tributario-e-de-rendas-do-municipio-de-salvador-e-da-outras-providencias>. Acessado em: 19 mar. 2024.

SÃO PAULO (SP). Lei n.º 14.042 de 30 de agosto de 2005. *Introduz modificações no art. 9º e acrescenta o art. 9º-A à Lei n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que altera a legislação do*

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS; confere nova redação ao art. 20 da Lei n° 10.182, de 30 de outubro de 1986. Disponível em: <https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-14042-2005.pdf>. Acessado em: 19 mar. 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1058443-98.2019.8.26.0053*. [...]. Apelante: CJ Consulting & Partners-Consult. e Planejamento de Negócios Ltda.. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Henrique Harris Júnior. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13981672&cdForo=0>. Acessado em: 20 mar. 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1055866-45.2022.8.26.0053*. [...]. Apelante: Reos Consultoria em Sustentabilidade e Inovação. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Ricardo Chimenti, 29 fev. 2024. Disponível em: https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=17637665&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_1100ee77556c4b8c91562fa7c6e64398&g-recaptcha-response=03AFcWeA4FOAxRt0NP1vftAiJpk8pAGqnTS1Q8hjU16rEFzZ6iFFzc4de5zY3k2E7VGFt6PYsJaIn6ydVCejxqAb61OdnqX0h76VnKGTA4WgyymWbuH-lyCKJHwHmswbJ59FSQiezaAmh0boCVuc87aOoTr2YoFS-CJTAx-powcRhue-M8gZLfyVhFUT89T-L4X-CF91FvpPTYde4eLs6kDIl_uNgEGWjzbLBMwWE9CJYFt1nXsFqd45HL7oPeyHH0HQWzYt2wXFKv1ECPvGAPQxBIkpwMvluC85-_NrQDzlAcjJo2tynPgJIJYO4WLyvFvXGUhM2tkfzA8NdTUZZCFB37AE3ntsG-svii7ns-Sq1W7Qqg5MPHa52_FjgeJkfA__9R6RRXm8FRiDVFpfd-_UFetp9jayLDTLG92gybNP4JaidrPCCrgOnE7vap3STCMYHT0Q2l64xEuLc95yir87UWNDC2ehhnHFG_hgIg6G7bAQ9b0otdOTQN4V7QzfZL3kX0LTEXukRRNoRSgfJVLaiQgIkavqz2k4gK8oC8FbKodwwTefKeHOOCofWpYAmzXBvI0JmnlqGAZOggHEcny3PCVyJt21INpMR6LVbjLml19Dc5j4hp-fGC5oYA_ayX3TFCb33rdm9QrOoPssENsBW3Quiq0rqEmT0-n0u-T3JOnJq1Juo. Acessado em: 20 mar. 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1058443-98.2019.8.26.0053*. [...]. Apelante: CJ Consulting & Partners-Consult. e Planejamento de Negócios Ltda.. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Henrique Harris Júnior. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13981672&cdForo=0>. Acessado em: 20 mar. 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (14ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1000602-09.2023.8.26.0023*. [...]. Apelante: Konimagem Serviços e Soluções Ltda. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Octavio Machado de Barros. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=17299483&cdForo=0>. Acessado em: 21 mar. 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (15ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 0124908-63.2006.8.26.0053*. [...]. Apelante: Dal Pino Assessoria e Participações Ltda. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Rezende Silveira. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=13002715&cdForo=0>. Acessado em: 21 mar. 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (18ª Câmara de Direito Público). *Apelação Cível n.º 1015022-63.2016.8.26.0053*. [...]. Apelante: Zmix Promoções e Marketing Digital Ltda. Apelado: Município de São Paulo. Rel. Roberto Martins de Souza. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=12776607&cdForo=0>. Acessado em: 21 mar. 2024. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/EJURIS/ProcessarConsJuris.aspx?PageSeq=1&Version=1.1.21.2>. Acessado em: 15 jun. 2024.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **ARBITRAGEM EM DIREITO TRIBUTÁRIO**. In: *Revista da EMERJ*, v. 11, n.º 43, 2008. pp. 217-232. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista43/Revista43_218.pdf. Acessado em: 13 jun. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **ENSAIO PARA UMA ARBITRAGEM NO BRASIL**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça*. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 379-389.

TREVISAN, Rosaldo e VALLE, Maurício Dalri Timm do. **A Hipótese de Incidência do Imposto de Importação**. In: VIEIRA, José Roberto (coord.). *Questões Controversas de Direito Tributário Empresarial à Luz da Teoria da Norma Jurídica de Incidência Tributária*. São Paulo: Almedina, 2023, p. 1-32. No prelo.

TOMIO, Fabricio Ricardo de Limas. **Autonomia municipal e criação de governos locais: a peculiaridade institucional brasileira**. In: *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, v. 42, 2005. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/download/5178/3894>. Acessado em: 27 set. 2024.

VIEIRA, José Roberto. **A Norma Jurídica, A Norma Jurídica Tributária, A Regra Matriz de Incidência Tributária (itens 3.1, 3.2 e 3.3)**. In: *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. **Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas: Curso de Especialização*. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006.

VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. **A IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL: ORIGENS E RESULTADOS**. In: *Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros, e a experiência portuguesa / [coord.] Tathiane Piscitelli, Andréa Mascitto, Priscila Faricelli de Mendonça*. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. pp. 28-47.