**FACULDADES UNIFICADAS DOCTUM DE GUARAPARI**

**CURSO DE DIREITO**

**AMANDA BRITO HASTENREITER GONÇALVES**

**CONFLITO DE COMPETENCIA NO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA E SEUS REFLEXOS PARA OS CONTRIBUINTES**

**GUARAPARI/ES**

**2015**

**AMANDA BRITO HASTENREITER GONÇALVES**

**CONFLITO DE COMPETENCIA NO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA E SEUS REFLEXOS PARA OS CONTRIBUINTES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdades Unificadas Doctum de Guarapari, como requisito parcial à obtenção de nota, orientado pelo Ms. Lécio Machado

**GUARAPARI/ES**

**2015**

**CONFLITO DE COMPETENCIA NO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA E SEUS REFLEXOS PARA OS CONTRIBUINTES**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdades Unificadas Doctum de Guarapari. Como requisito para obtenção do Grau em Bacharel em Direito.

Aprovado em 11 de Dezembro de 2015.

**COMISSÃO EXAMINADORA**

Orientador: Ms.Lécio Machado.

Faculdades Unificadas Doctum de Guarapari.

Prof.

Faculdades Unificadas Doctum de Guarapari

Prof.

Faculdades Unificadas Doctum de Guarapari

**DEDICATÓRIA**

À minha Mãe, por sempre acreditar na minha vitória, e embora as circunstâncias mostrarem o contrário, manteve sua fé.

**AGRADECIMENTOS**

Agradeço à Deus, por me dar saúde e forças para enfrentar as dificuldades durante o curso.

À Faculdade Doctum de Guarapari-ES, por me acolher e fazer com que meu sonho se tornasse real.

Ao meu orientador Ms. Lécio Machado, pela atenção e cuidado dispensados na elaboração deste trabalho.

Aos meus pais, noivo e amigos que fizeram parte dа minha formação е qυе vão continuar presentes еm minha vida.

**RESUMO**

O presente trabalho de conclusão de curso, tem como objetivo, abordar o conflito de competência no Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN e seus reflexos para os contribuintes. Para tanto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema, com o intuito de obter subsídios científicos sobre o contexto pesquisado, e assim, poder identificar os motivos que fazem com que a matéria possua tantas divergências, mesmo com a vigência da Lei complementar que versa sobre tal tributo, bem como toda a insegurança jurídica que permeia os contribuintes e os municípios.

Neste sentido, foi verificado que a grande dúvida existente, refere-se à competência sobre o ISSQN, em especifico, se o tributo é de competência do município onde o estabelecimento prestador está localizado, ou se é daquele onde o fato gerador do tributo ocorreu. Foi verificado que o ISSQN é devido, em regra, ao município onde está localizado o estabelecimento prestador de serviços. Portanto, a regra a ser observada e seguida é a que está prevista no art. 3º da Lei Complementar 116/2003.

**Palavras-chave:**Tributo – ISSQN – Conflito de Competência

**ABSTRACT**

Thisworkingcoursecompletion, aimsto approach theconflictofjurisdiction in anynatureTax Service - ISSQN and its consequences for taxpayers. Tothisend, a literaturesearchonthetopicwasheld in ordertoobtainscientific input ontheresearchedcontext, andthusbeabletoidentifythereasonsthatmakethematterhavesomanydifferences, evenwiththetermofthesupplementarylawwhichdealsonsuchtax as well as allthe legal uncertaintythatpermeatestaxpayersandmunicipalities. In thissense, it wasfoundthatthevastexistingdoubtreferstothecompetenceofthe ISSQN in specific, ifthetaxisthemunicipality'sjurisdictionwherethepropertyproviderislocated, oristhattowhichthetaxableeventofthetaxoccurred. It wasfoundthatthe ISSQN isdue, as a rule, themunicipalityislocatedwherethe establishment renderingservices. Sotheruletobeobservedandfollowedistheoneprovided for in art. 3 ofComplementary Law 116/2003.

**Keywords:** Tribute - ISSQN - CompetenceConflict

**LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

Art – artigo

CNT – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

ISSQN – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ISS – Imposto sobre serviços

IR – Imposto de renda

IPTU – Imposto predial territorial urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens e Imóveis

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

II – Imposto de Importação

IE – Imposto de Exportação

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IOF –Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

ICMES –Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

IIP – Imposto sobre Indústrias e Profissões

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

**SUMÁRIO**

[**INTRODUÇÃO** 10](#_Toc436757895)

[**1.** **O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL** 12](#_Toc436757896)

[1.1DIREITO TRIBUTÁRIO 12](#_Toc436757897)

[1.2CONCEITO DE TRIBUTO 13](#_Toc436757898)

[1.2.1**Imposto** 16](#_Toc436757899)

[1.2.2**Taxa/tarifa** 20](#_Toc436757900)

[1.2.3**Contribuição De Melhoria** 23](#_Toc436757901)

[1.2.4**Empréstimo Compulsório** 24](#_Toc436757902)

[1.2.5**Contribuições especiais** 25](#_Toc436757903)

[1.3COMPETENCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 26](#_Toc436757904)

[**2. IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E – ISSQN E SUAS PARTICULARIDADES** 29](#_Toc436757905)

[2.1 BREVE HISTÓRICO 29](#_Toc436757906)

[2.2 CARACTERÍSTICAS 31](#_Toc436757907)

[2.4 A LEI COMPLEMENTAR 116/2003 e 123/2006 39](#_Toc436757908)

[2.5 O FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS 39](#_Toc436757909)

[2.6 ASPECTO ESPACIAL DO ISSQN 41](#_Toc436757910)

[**3. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA DO ISSQN E SEUS REFLEXOS PARA OS CONTRIBUINTES** 46](#_Toc436757911)

[**CONCLUSÃO** 54](#_Toc436757912)

[**REFERÊNCIAS** 54](#_Toc436757913)

# **INTRODUÇÃO**

A partir do advento em que o Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, passou a ser considerado com uma importante fonte de receita, transformou-se em um tema de grande divergências e disputas, em razão da legitimidade para que pudesse ser cobrado. Neste sentido, diversos municípios, a fim de aumentar a sua própria receita, passaram a angariar empresas oferendo percentual reduzido sobre tributos, o que consequentemente fez com que vários prestadores de bens/serviços transferissem suas empresas, em prol de ter a carga tributária reduzida. Sem contar nas empresas fictícias que surgem em decorrência desse fator, que consequentemente faz com que economia ilegal de tributos seja motivada.

A fim de que o contribuinte não fugisse da fiscalização, o STJ, estabeleceu que o local da prestação do serviço é o que caracteriza o Município competente para a arrecadação tributária. Nesse contexto, tal determinação possibilitou aos municípios que sofriam com ações fraudulentas, o resguardo dos seus direitos, pois o imposto passou a ser recolhido no local onde o prestador estivesse prestando serviços. Entretanto, a questão não foi resolvida de forma simples, tanto que existem vários casos, onde dois ou mais municípios tributam os mesmos fatos geradores, o que é vedado pelo sistema jurídico tributário.

Apesar da Emenda Constitucional de nº 37 de 2002, trazer um conforto ao fixar a tributação mínima de 2% do ISSQN, bem como a Lei Complementar nº116 de 2003, que buscou definir a questão da competência; ambas não resolveram a problemática de forma definitiva. A solução para tal problema fica ainda mais difícil, quando a expressão bastante utilizada pela jurisprudência, como “local de efetiva prestação de serviço” é utilizada como sinônimo de “município sede do tomador de serviço”, pois esse tipo de equivoco agrava ainda mais o problema, pois prejudica o sujeito passivo da relação tributaria, seja ele o prestador de serviços, o contribuinte direto, ou o tomador de serviços.

Diante de tamanha divergência e obscuridade no tratamento dessa questão, contribuintes e municípios saem perdendo, pois além dos danos em decorrência do valor tributado, estes são obrigados a resguardar os seus direitos em processos de cunho administrativo e jurídicos, que em razão da sua natureza, são bastantes onerosos.

Considerando esses aspectos, este trabalho de conclusão de curso busca abordar o conflito de competência existente no Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN e seus reflexos para os contribuintes, a fim de identificar os efeitos causados pelo conflito que permeia a sua cobrança.

Para tanto, foi utilizada uma pesquisa bibliográfica, onde foram utilizados renomados doutrinadores do Direito Tributário, a fim de fundamentar de forma cientifica e jurídica todos os aspectos inerentes a esse assunto. A pesquisa foi se deu em três momentos, no primeiro momento foi realizado um levantamento bibliográfico, em segundo momento, a leitura, seleção e apuração dos dados levantados e o terceiro momento, ocorreu a análise dos dados e a escrita do trabalho.

A fim de melhor apresentar o assunto, o trabalho foi dividido em três capítulos, o primeiro que aborda o sistema tributário nacional, trazendo à tona seu conceito e suas particularidades, bem como apresentando os diferentes tipos de tributos. O segundo capítulo aborda em especifico o ISSQN, histórico, características, leis envolvidas, fato gerador e aspecto espacial. O terceiro, e último capítulo, apresenta o conflito de competência que permeia o ISSQN, bem como os seus reflexos para os contribuintes.

Pretende-se com essa pesquisa, abranger o assunto de forma clara e objetiva, com o intuito de fornecer subsídios para a compreensão sobre o assunto abordado em tela, bem como servir de inspiração para outros estudiosos e operadores do direito, no sentido de buscar maiores informações a respeito da temática aqui abordada. O intuito não é esgotar o assunto, mas sim incentivar que novas pesquisas surjam, e assim o tema possa ser analisado sob a ótica de vários contextos.

1. **O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**
	1. DIREITO TRIBUTÁRIO

Rubens Gomes de Sousa (1964, apud SABBAG, 2011, p.38) conceitua o Direito Tributário como:

O ramo do Direito Público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção de receitas que correspondem ao conceito de tributo.

Neste sentindo, é visto que a seara do Direito Tributário é composto por um conjunto sistematizado de normas com o intuito de fiscalizar a ação do Poder Público sobre as riquezas individuais, em relação a tributação.

Corroborando com o entendimento descrito acima, o doutrinador Paulo Barros de Carvalho (2010, p.15) conceitua o Direito Tributário como:

[...] o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

.

Hugo de Brito Machado (2014, p.51) por sua vez, compreende o Direito Tributário como “o ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos de poder”.

Para Luciano Amaro (2008, p.2) o Direito Tributário pode ser conceituado com a “[...] disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”.

Tendo em vista tais conceitos e definições, compreende-se a probabilidade de extrair desse contexto que o Direito Tributário é composto de normas obrigatórias, cuja relação jurídica é de direito obrigacional, ou seja, obrigação tributária, onde é imposto ao particular, o compromisso jurídico de prestar tributo. Portanto, o Direito Tributário averigua a atividade financeira do Estado, no que se refere à tributação, por meio do estudo acerca da instituição, da cobrança e da arrecadação de tributos pelo Estado, em virtude da estabilidade econômica do mesmo.

* 1. CONCEITO DE TRIBUTO

O conceito de tributo trazido pela doutrina não é único, este varia conforme as diferentes perspectivas, sejam elas históricas, políticas, sociais, econômicas ou jurídicas, bem como em relação de quem dele faz uso. Portanto, a expressão Sistema Tributário Nacional, serve para denominar o conjunto de tributos cobrados em âmbito nacional, sem a distinção dos que são de competência Federal, Estadual ou Municipal, bem como todas as normas jurídicas relacionadas entre si, que regulamentam a arrecadação desses tributos.

É importante enfatizar que o Sistema Tributário Nacional se fundamenta de validade constitucional, neste sentido, a Constituição Federal de 1988, traz em seu Título VI, intitulado Da Tributação e do Orçamento, no Capítulo I – “Do Sistema Tributário Nacional”, os artigos 145 ao 162. Esses artigos estabelecem: - Princípios Gerais; - Limitações ao Poder de Tributar; - Competência para a Instituição de Tributos, - Repartição das Receitas Tributárias.

Sobre uma lei de nível infraconstitucional, pode-se citar o Código Tributário Nacional – CTN, instituído pela Lei nº 5.172/1966. Mesmo anterior a Constituição Federal de 1988, sendo Lei Ordinária, foi admitido como Lei Complementar. O Código Tributário Nacional possui referência na Constituição de 1946 e na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, quando não existia a definição de Lei Complementar, sendo na época Lei Ordinária, em virtude desse aspecto, e considerando que trata-se de matérias que atualmente são privativas de Lei Complementar, nos dias atuais, tem-se como Lei Complementar em decorrência da matéria.

Neste sentido, o Sistema Tributário Nacional é composto por regras jurídicas que regulamentam o exercício do poder imposto pelos mais variados órgãos públicos. Sendo criado com o intuito de harmonizar as relações sociais de forma a atender os princípios fundamentais, bem como respeitar o pacto federativo que alicerça a sociedade brasileira.

Afastando as divergências da doutrina, foi instituído pelo legislador, em específico no art. 3º do Código Tributário Nacional, que tributo é “toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Logo, compreende-se que o tributo é uma prestação que deve ser requerida previamente nos termos da lei, a fim de que os indivíduos contribuam para o custeio das despesas coletivas, como também as das entidades de fins públicos (AMARO, 2008, p.15).

Considerando os preceitos legais do conceito de tributo, trazido pelo legislador é importante expor a análise de Hugo de Brito Machado (2014, p.57-59), sobre os seus diversos elementos, a saber:

a) *Toda prestação pecuniária*: cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isso que é de natureza pecuniária.

b) *Compulsória*: embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar o tributo nasce independentemente da vontade.

c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*: [...] parece-nos que tal expressão, não tem qualquer significado no art. 3º do CTN. Serve apenas para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção do crédito respectivo mediante dação em pagamento.

d) *O que não constitua sanção de ato ilícito*: isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja licita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade [...].

e) *Instituída em lei*: só a lei pode instituir o tributo. Isso decorre do princípio da legalidade [...] conforme assegura o art. 150, I, da CF/1988.

f) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*: [...] quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei [...].

Luciano Amaro (2008, p.15-16), afirma que esse conceito trazido pelo legislador, quis apresentar as seguintes particularidades:

a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda);

b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias;

c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos;

d) a origem legal do tributo (como prestação "instituída em lei"), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária;

e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho (2008, p.422), tributo “é toda a prestação pecuniária em favor do Estado ou da pessoa por ele indicada, tendo como um fato licito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica”. O tributo é caraterizado pela sua essência jurídica, cuja previsão encontra-se no art. 4º do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação

Por outro aspecto, a fundamentação jurídica do tributo, segundo os ensinamento de Sacha Calmon Navarro Côelho (2008, p.424):

[...] é ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade), que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa), instituída por ele (não decorrente de contrato).

É importante ressaltar que a prestação pecuniária no caso do tributo não é realizada com o intuito de indenizar (recompor), tampouco para garantir (depósitos, finanças, cauções), mas aceita cobrança administrativa.

O tributo como conceituado no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, é um gênero, do qual o art. 5º do mesmo Código indica como espécies o imposto, a taxa e as contribuições de melhoria.

Porém, é de grande valia ressaltar que existem controvérsias em relação às espécies de tributos. E isso fez com que originassem quatro distintas correntes que abordam a temática. A primeira é bipartida, defendida pelos tributaristas Geraldo Ataliba e Pontes de Miranda, que afirmaram que somente os impostos e as taxas são espécies tributárias. A segunda corrente é a tripartida, defendida por Rubens Gomes de Sousa, dividindo os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria. A terceira é quadripartida, defendida por Ricardo Lobo Torres, a essa corrente são acrescentados os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais previstas nos arts. 149 e 149-A da CF/88; e a última é a corrente pentapartida, defendida por Aliomar V. Baleeiro e Ives Gandra da Silva V. Martins, que une todas as contribuições em único grupo, sendo tributos, os impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Entretanto, o entendimento doutrinário uníssono, e o STF, defende a existência de cinco espécies de tributos no atual Sistema Tributário Nacional, considerando assim, a corrente pentapartida. Nesse contexto, a teoria pentapartida baseia-se na distribuição dos tributos em cinco autônomas exações; impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições. Esses cinco tipos de tributos serão apresentados e explicados a seguir.

* + 1. **Imposto**

O texto constitucional traz em seu dispositivo, em específico no art. 145, I, § 1º da CF/88, uma previsão sobre imposto:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado àadministração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O art. 16 do Código Tributário Nacional, traz a seguinte definição de imposto, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Em virtude desse aspecto, entende-se que o imposto é uma cobrança não vinculada, ou seja, não depende de uma específica atividade estatal. De acordo com Hugo Brito Machado (2014, p.65), “quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que está afirmando é que o fato gerador do imposto não liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

Para Eduardo Sabbag (2011, p.400) “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio”.

Paulo Barros de Carvalho (2010, p.36) define imposto como “o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer situação do Poder Público”.

É importante enfatizar que os impostos se diferenciam entre si pelos respectivos fatos geradores e em vista dessa distinção, são atribuídos às mais variadas entidades em que o Poder Público é dividido. O fato gerador do imposto é uma situação, que pode ser exemplificada por meioda prestação de serviços, aquisição de renda entre outras, que não possuem ligações com nenhuma atividade estatal dirigida ao contribuinte. Portanto, para que o imposto seja exigido de um indivíduo, não é preciso que o Estado lhe ofereça algo determinado.

De acordo com Luciano Amaro (2008, p.30)

A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte. Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o contribuinte se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado. Essa situação típica pode já estar esboçada na norma constitucional definidora da competência tributária (no caso dos impostos nominados) ou não (impostos da "competência residual" e impostos de guerra) [...].

Neste sentido, é visto que os impostos são tributos não vinculados que reflete sobre as manifestações de riqueza do sujeito passivo, logo do devedor. E em decorrência disso, que a ideia da solidariedade social em relação ao imposto é sustentada. Portanto, os indivíduos apresentam riqueza ficam obrigados a contribuir com o Estado, fornecendo ao mesmo, os recursos necessários para que ele alcance o bem coletivo. Segundo Ricardo Alexandre (2013, p.21-22):

Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (IR), com os Estados (ICMS) e com os Municípios (IPTU). Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade, de forma que os manifestantes de riqueza compulsoriamente se solidarizem com a sociedade.

De forma geral, os impostos possuem caráter contributivo.

Os impostos podem ser classificados podem ser classificados como diretos e indiretos; pessoais e reais; fiscais e extrafiscais; impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CNT; impostos progressivos, proporcionais e seletivos. A fim de especificar tais classificações, segue os ensinamentos fornecidos por renomados doutrinadores:

- Impostos direitos e indiretos: “O imposto direito é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte” (MELO, 2008, p.62), exemplo IR, IPTU, IPVA etc. No que se refere ao imposto indireto, este é conceituado como “aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa” (MELO, 2008, p.62); não sendo assumido por quem realizou o fato gerador. Vale ressaltar que no contexto desse imposto, o ônus é transferido para o contribuinte de fato, enquanto o contribuinte de direito não é onerado (SABBAG, 2011)

- Impostos pessoais e reais: “Os impostos pessoais levam em conta as condições particulares do contribuinte” (MELO, 2008, p.62), ou seja, refere-se as qualidades pessoais e juridicamente qualificada do sujeito passivo, podendo ser exemplificado pelo imposto sobre a renda. Os impostos reais por sua vez, são aqueles “que levam em consideração a matéria tributária” (MELO, 2008, p.62), ou seja, o próprio bem ou coisa, sem considerar as condições pessoais do contribuinte, podem ser exemplificados pelo IPI, ICMS, IPTU, ITR, IOF etc.

- Impostos fiscais e extrafiscais: Segundo Eduardo Sabbag (2011, p.409) “Os impostos fiscais são aqueles que, possuindo intuito estritamente arrecadatório, devem prover de recursos o Estado, exemplos IR, ITBI, ITCMD, ISS etc.” Ainda o autor afirma que o impostos extrafiscais são aqueles com finalidade reguladora de mercado ou da economia de um país, exemplos II, IE, IPI, IOF, etc” (SABBAG, 2011, p.409).

- Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CNT: o Código Tributário Nacional divide os impostos em quatro grupos. Este rol classificatório,encontra previsão nos arts. 19 a 73 do Código em questão, entretanto, não é prestigiado pela doutrina, tampouco pelo STF (SABBAG, 2011, p.409). Sendo estes:

- Impostos sobre o comércio exterior: II e IE;

- Imposto sobre o patrimônio e a renda: IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, ISGF;

- Imposto sobre a produção e a circulação: ICMS, IPI, IOF e ISS;

- Imposto especiais: IEG

A doutrina não se mostra atraída por essa teoria, em razão de ser limitada, pois reduz a abrangência do nicho constitucional, impondo-se em um momento a incidência de um imposto, e em outro momento a desoneração de outro imposto.

Corroborando com tal informação, Aliomar Baleeiro (2007, p.286) enfatiza que “não se pode anular institutos jurídicos pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário”. Seguindo o mesmo pensamento, o STF entende a necessidade de oferecer uma interpretação mais abrangente ao supracitado rol classificatório, a fim de desconsiderar a ineficaz classificação trazida pelo Código Tributário Nacional, bem como afastar qualquer imposto que possa sobrecarregar de forma econômica as finanças da entidade impositora, recebida pela norma resguardada (TORRES, 2009, p.232).

- Impostos progressivos, proporcionais e seletivos: “a progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá e na medida em que se majora a base de cálculo do gravame” (BALEEIRO, 2007, p.286). Segundo Eduardo Sabbag (2011, p.411) a técnica de proporcionalidade é adquirida “pela aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributário variável – é uma instrumento de justiça fiscal neutro, por meio do qual se busca realizar o princípio da capacidade contributiva”.

Essa técnica estimula que o desembolso de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado. Acerca da seletividade, pode-se conceituar que está “é uma forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos” (SABBAG, 2011, p.411). Ainda o doutrinador afirma que a seletividade apresenta-se, como o praticável elemento substitutivo de recomendada pessoalidade prevista no art. 145, da Constituição Federal/88, no “âmbito do ICMES IPI, como solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social”.

* + 1. **Taxa/tarifa**

Segundo Luciano Amaro (2008, p.30):

As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal especifica, referível ao contribuinte, que pode consistir: a) no exercício regular do poder de polícia; ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível (CF, art. 145, 11; CTN, art. 77).

Neste sentido, verifica-se que o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas sim um fato do Estado. Ao exercer determinada atividade, o Estado cobra uma taxa daquele que aproveita da atividade desenvolvida por ele.

Para Eduardo Sabbag (2011, p.415) “a taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação particular”. Portanto, duas características compõe tal tributo, o primeiro refere-se ao fato da taxa ser um tributo vinculado a uma atividade estatal especifica em relação ao contribuinte. A segunda refere-se ao fato taxa ser vinculada ao serviço público e ao exercício do poder de polícia (MACHADO, 2014).

Desta forma, entende-se que o ente competente para designar e cobrar a taxa, é aquele que presta o respectivo serviço ou que exerce o respectivo poder de polícia, como foi citado anteriormente. Segundo Ricardo Alexandre (2013, p.25-26):

Como os Estados têm competência material residual, podendo prestar os serviços públicos não atribuídos expressamente à União nem aos Municípios (CF, art. 25, § 1º), a consequência é que, indiretamente, a Constituição Federal atribuiu a competência tributária residual para instituição de taxas aos Estados.

Essa definição constitucional deixa evidente que as taxas são tributos retributivos ou contraprestacionais, pois não podem ser cobradas sem que o Estado desempenhe o poder de polícia ou preste ao contribuinte, colocando à disposição do mesmo, um serviço público determinado e divisível. Diante desses aspectos, é visto que para que as cobranças de taxas sejam efetivadas são necessários dois fatos do Estado, sendo estes:

a) o exercício regular do poder de polícia, que legitima a cobrança da taxa de polícia; e

b) a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, que possibilita a cobrança de taxa de serviço (ALEXANDRE, 2013, p.26).

No que tange a taxa de polícia, também denominada como taxa de fiscalização, o art. 78 do Código Tributário Nacional traz como conceito a seguinte previsão:

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Compreende-se que a taxa de polícia é cobrada em virtude da atividade do Estado, que identifica se as exigências legais foram cumpridas e assim, viabiliza a licença, o alvará, entre outros tipos de taxas de polícia.

Em vista das diversas atividades fiscalizadoras que permitem a cobrança de tributos, serão apresentadas as principais taxas de polícia elencadas por Eduardo Sabbag (2011, p.416-417), sendo essas;

a) Taxa de alvará (ou de funcionamento): exigida aos construtores de imóveis [...] vem remunerar o município pela atividade fiscalizatória relativa às características arquitetônicas da obra realizada”.

b) Taxa de fiscalização de anúncios: visa ressarcir o município na ação fiscalizatória de controle da exploração e utilização da publicidade na paisagem urbana, como vista a evitar prejuízos à estética da cidade e à segurança dos municípios.

c) Taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários pela CVM: o fato gerador é o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) [...];

d) Taxas de controle e fiscalização ambiental (TCFA): trata-se de taxa que sucedeu à Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA), tendo sido agraciada com a constitucionalidade reconhecida pelo Pleno do STF, em 10-08-2005 [...].

e) Taxa de fiscalização dos serviços de cartório extrajudiciais: a Lei nº 8.033/2003, do Estado do Mato Grosso, instituiu uma taxa de fiscalização de controle dos atos dos serviços notariais e de registro, para implantação do sistema de controle das atividades dos notários e dos registradores, bem como para a obtenção de maior segurança jurídica quanto à autenticidade dos respectivos atos, com base no poder que assiste aos órgãos diretivos do judiciário, notadamente no plano da vigilância, orientação e correição da atividade em causa [...].

De forma, ampla pode-se afirmar que as taxas de polícia tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou seja, da atividade administrativa, que se fundamenta no princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, que abrange o direito público. Contudo, a restrição ou o condicionamento do exercício de direitos individuais, podem ser justificados pelo interesse coletivo, pelo interesse público e pelo bem-estar da sociedade.

* + 1. **Contribuição De Melhoria**

De acordo com a Constituição Federal de 1988, especificamente seu art. 145, III:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Esse tributo relaciona-se com determinada atuação do Estado, como a realização de uma obra pública que proporcione aos proprietários de imóveis adjacentes, uma melhoria ou valorização de sua propriedade.

Segundo Hugo Brito de Machado (2014, p.449), a contribuição de melhoria “é um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente da obra pública”. Ainda o doutrinador, traz um outro conceito, segundo ele “a contribuição de melhoria é o tributo destinado a evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas” (MACHADO, 2014, 449). O primeiro conceito considera o ordenamento jurídico de forma objetiva, se que seja averiguado as particularidade que permeiam a finalidade desse espécie de tributo. O segundo por sua vez, enfatiza a finalidade redistributiva do tributo mencionado.

A função da contribuição de melhoria é de cunho fiscal, apesar de ter uma função redistributiva bastante relevante. E tem como um dos seus objetivos, a arrecadação de recursos financeiros com o intuito de liquidar os custos da obra pública. Atrelado a função fiscal, tem-se também o restabelecimento da equidade sob a aplicação dos recursos públicos.

O fato gerador da contribuição de melhoria é “a valorização do imóvel do qual o contribuinte é proprietário, ou enfiteuta, desde que essa valorização seja decorrente de obra pública” (MACHADO, 2014, p.450). É importante mencionar que o que faz gerar a obrigação de pagar a contribuição de melhoria não é a realização da obra pública, tal obrigação surge em decorrência da obra pública proporcionar valor ao imóvel do contribuinte.

* + 1. **Empréstimo Compulsório**

A Constituição Federal de 1988, traz em seu art. 148, uma previsão acerca do empréstimo compulsório:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Em virtude de tal previsão legal, entende-se que os empréstimos compulsórios são empréstimos de caráter coativos e restituíveis, cuja obrigação de pagar surge por meio de uma determinação legal. Assim, a obrigação de emprestar dinheiro ao Estado, ocorre quando o fato gerador é verificado.

Segundo Eduardo Sabbag (2011, p.476):

O empréstimo compulsório é a prestação em dinheiro que o Estado ou outra entidade pública de direito interno coativamente exige, nos termos da lei, para custeio de suas próprias atividades, daqueles que possuam determinada capacidade contributiva denotada por fatos geradores legalmente previstos, condicionando-se o seu pagamento à promessa de ulterior restituição em prazo certo ou indeterminado (amortizável ou perpetuo) e, eventualmente, de fluência de juros.

Neste sentido, compreende-se que esse tributo possibilita que governo adquira uma determinada quantia de dinheiro em forma de empréstimo para em seguida resgatá-lo, como institui a lei, e só pode ser estabelecido pela União. Vale ressaltar seu caráter de total autonomia em relação aos demais tipos de tributos.

* + 1. **Contribuições especiais**

No que se refere as contribuições especiais, estas encontram-se previstas no art. 149 da Constituição Federal de 1988:

Art.149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Verifica-se que o legislador constituinte presumiu a viabilidade da União estabelecer três tipos de contribuições, sendo estas:

- a contribuição social: É conceituado por Hugo de Brito Machado (2014, p.430) como “uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”.

- as contribuições de intervenção no domínio econômico: Caracterizam-se por “serem instrumento de intervenção no domínio econômico, com objetivo único almejado pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei” MACHADO, 2014, p.426). Sua finalidade é nitidamente extrafiscal. Estão vinculadas ao órgão do Poder Público, cujo dever é desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos que decorrem da intervenção do Estado na economia.

- as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas: “caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização desta categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa” (MACHADO, 2014, p.426). Ou seja, destinam-se a garantir a organização das categorias citadas, a fim de oferecer recursos financeiros que auxiliem na manutenção de entidades associativas. É um vínculo da categoria profissional e econômica, com o contribuinte, onde o sujeito ativo da relação tributária é a própria entidade.

* 1. COMPETENCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal delega aos seus entes federativos, o poder de criar, instituir e majorar tributos, esse poder é chamado de competência tributária.Portanto, não é ela quem cria os tributos.

É válido enfatizar que a competência tributária não deve ser confundida com a competência de legislar sobre o direito tributário, cujo poder é restrito a instituição de leis que tratam sobre os tributos existentes. Portanto, quem tem a competência de legislar sobre o direito tributário é o Código Tributário Nacional – CTN.

A União, possui a competência de legislar sobre as matérias gerais referentes ao Direito Tributário, através de Lei Complementar. E os Estados e Municípios a competência de legislar sobre normas especificas, que atuam de modo suplementar. Se a União não tratar das matérias gerais do Direito Tributário, a competência designadas ao Estados, Municípios e ao Distrito Federal deixa de ser suplementar e passa ser, supletiva, podendo ser exemplificada pelo Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, neste caso, cada Estado, possui sua lei específica. Quando surge lei federal sobre uma norma geral, ocorre a suspensão da norma estadual que encontra-se em vigência, em razão da inexistência de hierarquia entre os entes federativos.

Segundo Roque Antônio Carraza (2011, p.347), a competência tributária se caracteriza por seis princípios distintos, sendo eles: o princípio da privatividade; indelegabilidade; incaducabilidade; inalterabilidade. Irrenunciabilidade; faculdade do exercício. A fim de abordar cada princípio, serãoapresentadas as particularidades de cada um, segundo os ensinamentos de Paula Naves Brigagão (2012):

- Privatividade: retrata a exclusividade da pessoa política na instituição de sua competência. Quem detém a privatividade é somente a União, já que em algumas hipóteses ela poderá legislar sobre matérias de competência dos Estados e dos Municípios [...].

- Indelegabilidade: configurando-se em um poder de legislar é, por essência, indelegável a competência tributária. Tal postulado fortalece a estruturação da repartição de competências no cenário jurídico brasileiro. O que se delega é a capacidade ativa de cobrança, arrecadação e fiscalização de tributos, o que não se confunde com a competência tributária.

- Incaducabilidade: significa que a mesma não se encontra perdida pelo seu não exercício no decurso do tempo. A Lei Maior não delimita, em regra, lapso temporal para que o ente federativo exercite a sua competência tributária instituindo tributos [...].

- Irrenunciabilidade: Fica facultado ao ente federativo o exercício ou não de sua competência, mas dela não pode abrir mão por livre e espontânea vontade, a seu bel prazer, do contrário haveria o engessamento do Poder Legislativo ao deliberar sobre o tema em momento futuro [...]

Facultatividade: A Constituição não obriga aos entes federados exercitarem as suas competências. Assim, a pessoa política é livre para exercitar sua competência tributária, sendo que o não-exercício da competência tributária não a transfere a outras pessoas políticas [...].

Em regra, a criação de tributos se dá por meio de lei ordinária, porém, existem alguns tributos que só podem ser criados através de lei complementar, são eles: Contribuições Sociais Residuais (art. 195, § 4º da CF), Empréstimos Compulsórios (art. 148 da CF), IGF (art. 153, VII da CF) e Imposto Residual (art. 154, I da CF) (GUEDES JR, 2012).

Segundo o art. 62, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988, é possível um imposto ser elaborado através de Medida Provisória, porém é preciso que dois requisitos sejam respeitados, primeiramente, o“de poder ser instituído através de lei ordinária; e deve ser convertida em lei até o final do exercício financeiro que ela for editada” (GUEDES, JR, 2012).

Ao criar tributos deve-se respeitar os limites genéricos, devendo o ente federativo, observar de forma ampla a Constituição Federal; e os limites específicos, previstos no art. 145, § 1º:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

E no art. 151 e 152 da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Os tributos vinculados são de competência do ente que exerce de forma efetiva a atividade cuja base se fundamenta no fato gerador (competência comum). Já os tributos não vinculados são especificados pela Constituição Federal (competência privativa). É válido enfatizar que a União possui a competência residual para criar impostos, mas a criação de taxas e contribuições de melhorias é de a competência residual dos Estados-membros e do Distrito Federal (ALEXANDRE, 2013).

# **2. IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E – ISSQN E SUAS PARTICULARIDADES**

## 2.1 BREVE HISTÓRICO

O ISSQN, originou-se através da Emenda Constitucional nº 18/65, onde a competência tributária foi separada conforme a prestação de serviços, cabendo ao Estado, a competência de “instituir impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços e, para o Município, a competência de instituir impostos sobre serviço” (BIANCHI, 2015). Tal emenda adotou o ISSQN/ISS, como fato gerador individualizado.

É importante mencionar que a emenda supracitada foi elaborada com o intuito de realizar uma reforma tributária, a fim de transformar o sistema tributário em algo uno e nacional, diferente do anterior que previa três distintos sistemas tributários autônomos como: a União, os Estados-Membros e Municípios e o Distrito Federal.

De acordo com Vinícius Bellini Russo e Rogério Morina Vaz (2011, p.10):

Neste contexto, temos que o critério jurídico dá-se quando os efeitos jurídicos da norma geram consequências em mais de uma ordem jurídica autônoma simultaneamente, ou seja, os tributos eram diferenciados pelos nomes que possuíam e não por seus fatos geradores; já o critério econômico trata do fluxo da tributação acerca dos valores cobrados, verifica-se a capacidade contributiva do polo passivo da obrigação tributária.

Ainda os autores, afirmam que com a emenda nº18/65, “o município passou a ter competência residual, e assim pode legislar sobre o serviço que não era de competência de nenhum outro tributante” (RUSSO; VAZ, 2011, p.10). Em razão deste acontecimento o ISSQN/ISS, passou ser compreendido como um tributo residual.

Com a promulgação da Constituição de 1937, se confirmou a competência municipal em relação ao ISSQN/ISS, e assim foi mantido a mesma denominação deste imposto. Através dessa Constituição, houve a exigência de que os serviços de qualquer natureza fossem definidos através de Lei Complementar, como especificava o art. 25, II, da CF/1967). Apesar da elaboração de um novo sistema tributário na Emenda Constitucional de 1969, o ISSQN não recebeu alterações significativas.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, algumas partes do Sistema Tributário Nacional foram reformuladas. Após alguns anos, especificamente em 1993, foi editada a emenda constitucional, que fez algumas alterações no ISSQN. De acordo com Vinícius Bellini Russo e Rogério Morina Vaz (2011, p.12):

Neste ordenamento jurídico desapareceu a característica de “tributo residual”, uma vez que o artigo 156 da Constituição Federal estabeleceu a competência do município, ressalvando apenas o serviço contido no artigo 155, II, CF/1988, que trata das operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isso, para que seja instituído imposto municipal, obrigatoriamente, deverá ter a existência de lei complementar enumerando os serviços tributáveis.

De acordo com Hugo de Brito Machado (2014, p.411), com a reforma tributária instituída pela Emenda 18/1965, o tributo em questão substituiu o antigo imposto de indústrias e profissões, que era a principal fonte de receita tributária municipal.

É importante mencionar que desde 2003, em razão da substituição do Decreto-Lei nº 406/68, o ISSQN é disciplinado pela Lei Complementar nº 116, onde foi buscado erradicar e/ou minimizar as diversas controvérsias desse imposto, sendo esta a última alteração legislativa, até a presente data. Neste sentido, tal Lei complementar buscou editar uma nova tabela de serviços, estabelecendo alíquota máxima e mínima, para que o tributo fosse aplicado.

Desta forma, compreende-se que o imposto incide em razão dos serviços desenvolvidos por empresas ou profissionais autônomos. É importante ressaltar que, “mesmo que tais serviços não sejam a atividade principal do prestador, o simples fato de exercê-lo, mesmo que esporadicamente, já se concretiza como prestação de serviços” (BIANCHI, 2015).

De acordo com o ponto de vista jurídico, só poderão ser tributáveis pelo ISSQN, apenas os serviços que a sua prestação demonstre que uma obrigação jurídica tenha sido consolidada. Portanto, a prestação representa o objeto de uma relação jurídica bilateral, onde o tomador e o prestador tem mutuamente direitos e obrigações.

A Lei Complementar nº 116/2003 manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, apesar de ter ampliado as exceções a essa norma. De acordo com o art. 3º da Lei supracitada:

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

[...]

## 2.2 CARACTERÍSTICAS

Considerando que imposto é o tributo, “cuja obrigação tem como fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal, específica ao contribuinte” (BIANCHI, 2015). Portanto, compreende-se que a obrigação de quitar imposto se refere a uma questão particular da vida do contribuinte, que está relacionada diretamente ao patrimônio do mesmo e independe da intervenção do Estado.

Neste sentido, é possível entender que o Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN/ISS, é um tributo, cuja competência é dos Municípios, conforme a previsão do art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, que dispõe o seguinte texto:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O artigo supracitado, revela em sua terminologia o objeto da tributação. Tal competência prevista não cria obstáculos no que se refere a cobrança do ISSQN nas atividades paralelas, como por exemplo locações de aparelho, mesas etc. (RE 163.725, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 27/08/99).

O STJ compreendia que a cobrança do ISSQN era de responsabilidade do Município, onde a prestação do serviço ocorria, sendo irrelevante o local onde o prestador possui estabelecimento. Segundo Hugo de Brito Machado (2014, p.411), de acordo com tal orientação jurisprudencial, com o intuito de interpretar o art. 12 do Decreto-lei 406/1968, O STJ, vinha declarando de forma implícita, a sua inconstitucionalidade.

O STF por sua vez possui o seguinte entendimento sobre o Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN:

O ISS é um imposto municipal. É dizer, ao Município competirá instituí-lo (CF, art. 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF, art. 156, III). Isto não quer dizer que a lei complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços. No conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto. (...) a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I). E isso ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º) (...) não adoto a doutrina que defende que a lista de serviços é exemplificativa.” ([**RE 361.829**](http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/IT/frame.asp?PROCESSO=361829&CLASSE=RE&cod_classe=437&ORIGEM=IT&RECURSO=0&TIP_JULGAMENTO=M&EMENTA=2222), voto do rel. min. **Carlos Velloso**, julgamento em 13-12-2005, Segunda Turma, *DJ* de 24-2-2006.) **No mesmo sentido**:[**AR 2.105-AgR-segundo**](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4677418), rel. min. **Ricardo Lewandowski**, julgamento em 19-9-2013, Plenário, *DJE*de 16-10-2013.

O sujeito passivo do ISS ou ISSQN é o prestador de serviço, empresa, como por exemplo um hotel, ou um profissional autônomo, exemplo medico, dentista, contador entre outros; ou seja, todos os vendedores de bens imateriais, com ou sem estabelecimento fixo, como prevê o art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003 (SABBAG, 2011, p.990).

A função de tal imposto é predominantemente fiscal, pois tem como finalidade a arrecadação. Portanto corresponde a uma relevante fonte de receita tributária municipal. Outra característica relevante é que no caso do ISSQN/ISS, o Município não necessita realizar nenhuma atividade ou serviço em troca, além de ser um tributo direto e indireto dependendo da situação na qual é apresentado.

2.3 OS PRINCÍPIOS QUE REGEM O ISSQN

Considerando que a análise de tal norma jurídica não pode ser realizada de forma isolada, devendo esta ser analisada de forma sistemática. Em razão disso, é de grande relevância apresentar os princípios que regem o ISSQN ou ISS, e enfatizar que tais princípios não possuem hierarquia entre si, e a utilização de cada um é determinada pela situação na qual a norma está sendo aplicada.

Neste sentido, serão abordados os seguintes princípios: Princípio da Legalidade Tributária; Princípio da Isonomia Tributária; Princípio da Capacidade Contributiva; Princípio da Vedação ao Confisco; Princípio da Anterioridade Tributária e o Princípio da Irretroatividade.

**-** Princípio da Legalidade Tributária. Segundo Ruy Barbosa Nogueira (1995 apud SABBAG, 2011, p.62) afirma que o “Princípio da Legalidade Tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”. Hugo de Brito Machado (2014, p.35) diz que tal princípio “constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.

Este princípio encontra-se previsto no art. 5º, II da Constituição Federal e institui que “ninguém será obrigada a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Portanto, a pessoa é livre para tudo aquilo que não é proibido por lei.

Simultaneamente esse princípio surge como um limite do Poder Público, pois o mesmo só pode atuar em conformidade com a lei, bem como uma garantia para os indivíduos, que por sua vez, só devem cumprir com as determinações do Estado que estão previstas na lei.

Vale ressaltar que o princípio da legalidade tributária encontra-se expresso também, no Código Tributário Nacional, especificamente em seu art. 97, que dispõe a seguinte previsão:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Conforme a previsão do dispositivo supracitado, só é possível “diminuir ou isentar tributos, perdoar débitos, descrever infrações e cominar sanções, criar obrigações acessórias entre outras hipóteses, através da previsão normativa” (BIANCHI, 2015). Por isso é de grande valia que lei descreva todos os aspectos ou elementos afim de cobrar o tributo.

- Princípio da Isonomia Tributária. Este princípio encontra-se previsto no art. 150. II, da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Portanto, trata-se de um postulado especifico que proíbe o tratamento tributário desigual a contribuintes que estiverem em situações de equivalência ou equipolência.

Acerca da temática abordada Antonio Roque Carrazza (2008, p.80) relata que:

O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições.

Neste sentido, compreende-se que tal princípio proíbe o tratamento jurídico diferenciado de indivíduos que possuem os mesmos requisitos de fato, bem como impede discriminações tributárias que privilegie ou favoreça determinadas pessoas físicas ou jurídicas. Instituindo assim, que o ente tributante tenha o mesmo tratamento de todos aqueles que encontram-se nas mesmas condições, consequentemente o contribuinte terá uma maior segurança jurídica.

- Princípio da Capacidade Contributiva. O princípio em questão está previsto na Constituição Federal de 1988, especificamente no art. 145, §1º.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva, de modo mais sucinto, determina que a tributação deve abranger onerosamente, aqueles que possuem maior riqueza e impor carga menor aos que possuem menos recursos.

Conforme a previsão deste princípio, Luiz HenriqueBianchi (2015) evidencia que, “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, conferindo à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas”, desenvolvida pelo contribuinte, tendo como pressupostos o respeito aos direitos individuais e a previsão instituída na lei.

Segundo Antonio Roque Carrazza (2008, p.74 - 75):

[...] Não está autorizando o legislador ordinário a, se for o caso de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim dever ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ela deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Na verdade, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo aptidão econômica do contribuinte.

Portanto, pode-se considerar tributo justo aquele que está em conformidade com à capacidade econômica do indivíduo que irá suportá-lo. Além da necessidade dele existir conforme os preceitos legais, é preciso que seja coerente e razoável. Evidenciando assim, uma conexão entre o princípio da Capacidade Contributiva, com o princípio da isonomia tributária.

De acordo com Patrícia Brandão Paoliello (2003, apud BIANCHI, 2015):

[...] com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado.

É importante ressaltar que vários doutrinadores relatam que os tributos de valor fixo não atendem o princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que partindo do valor fixo, os indivíduos que encontram-se em situação econômica diferenciada, serão tratados de forma parecida. Entretanto, o STF, considerou constitucional o ISSQN, ou ISS de autônomo, podendo ser exemplificado pelo caso de um profissional formado há um tempo significativo, e bem sucedido que iria pagar o mesmo valor de uma pessoa recém formada.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2009, p.94) o princípio da Capacidade Contributiva determina “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”.

- Princípio da Vedação ao Confisco: Encontra-se previsto no art. 150, IV da CF/1988:

 “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

Portanto, esse princípio determina “a proibição da utilização do tributo com efeito de confisco” (BIANCHI, 2009), ou seja, o Estado não poderá usar como pretexto a cobrança de tributo, para se apossar de forma indevida de bens ou dinheiro do contribuinte.

- Princípio da Anterioridade Tributária. Este princípio encontra-se previsto no art. 150, III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal de 1988. Destaca-se como “um postulado tipicamente tributário, cujos efeitos direcionam-se para a seara da tributação, seja ela federal, estadual, municipal ou distrital” (CARRAZZA, 2008, p.185).

É importante enfatizar que a alínea “b” sempre esteve presente na CF/88, entretanto a alínea “c” foi inserida em razão da Emenda Constitucional nº 42/2003, referindo-se a anterioridade privilegiada, também conhecida como anterioridade qualificada ou nonagesimal.

Segundo Eduardo Sabbag (2011, p.92) afirma que:

O princípio da anterioridade tributária avoca a análise da eficácia da lei tributária. O plano eficacial da norma possui particularidades temporais que transmitem ao destinatário do tributo “ondas” de segurança jurídica, por meio das quais se saberá o que o aguarda, no plano da tributabilidade, amplificando-lhe a confiança do Estado fiscal.

Desta forma, é notório que a noção de segurança jurídica alicerça todo o ordenamento jurídico, influenciando assim, alguns postulados do direito tributário.

Segundo Luciano Amaro (2009, p.121):

Por meio deste princípio é disciplinado a proibição da União, Estados, Municípios e Distrito Federal em cobrar qualquer tributo no mesmo exercício financeiro ou anterior a 90 dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplica-se.

Portanto, o princípio da anterioridade visa evitar que o contribuinte se veja diante de uma inesperada cobrança tributária.

- Princípio da Irretroatividade. Este princípio está previsto de forma expressa no art. 150, III, alínea “a” da CF/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

[...]

De acordo com Luciano Amaro (2008, p.118) a Constituição pretende, proibir a “aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência”.

De modo sucinto, este princípio veda a criação ou o aumento de um tributo com o intuito de aplicá-lo sobre os fatos anteriores, pois a lei abrange apenas os fatos do presente e do futuro. Consequentemente isso traz uma segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos na relação impositivo-tributária.

Porém, é de grande relevância enfatizar que esse princípio possui duas exceções, ambas previstas no art. 106 do CTN, que dispõe:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

Ou seja, a lei tributária só irá retroagir se interpretada e quando for mais favorável para o contribuinte, no que se refere a matéria de infração, desde que tal ato não tenha sido julgado.

## 2.4 A LEI COMPLEMENTAR 116/2003 e 123/2006

A Lei Complementar nº 166 foi sancionada no ano de 2003, onde foi instituída e consolidada toda a legislação que versa sobre o ISSQN ou ISS. Com a listagem dos serviços tributáveis pelo ISSQN/ISS, pretende-se resolver alguns fatos obscuros contidos no Decreto-Lei nº 406/68, bem como “preencher lacunas relativas a serviços não considerados na hipótese de incidência do ISS até então, tendo em vista seu caráter taxativo reconhecido por nossos tribunais” (ALBUQUERQUE, 2008, p.20).

 É evidente a evolução sobre tal tema, já que a norma preservou os institutos presentes no Decreto-Lei nº 406/68, e trouxe novas disposições acerca do domicilio tributado, ou seja, limitou a atuação de cada município no que se refere à instituição, fiscalização e cobrança do imposto em questão; sobre a responsabilidade do contribuinte, bem como sobre a variedade de serviços que serão tributados, assim como, a definição da alíquota de 5% entre outras mais.

Em seguida, em razão do art. 146, III, alínea “d” e do Parágrafo Único, da CF/1988, foi sancionada a Lei Complementar nº 123/2006, cujo objetivo foi interferir na competência e na autonomia dos Municípios em relação ao ISSQN/ISS. Desta forma, foram instituídas algumas regras que alteraram os procedimentos, podendo ser destacados os seguintes: “retenção, alíquota em relação à base de cálculo, obrigações acessórias e definição e classificação em relação à receita bruta” (BIANCHI, 2015).

## 2.5 O FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

A seara do ISSNQ/ISS, nos termos do art. 156, III, da CF/88, compreende os serviços de qualquer natureza não entendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. Diante desse aspecto, constitui-se o fato gerador desse imposto, sendo este, o que está descrito na lei ordinária municipal, dentro do seu âmbito constitucional (MACHADO, 2014, p.412).

Portanto, em razão do art. 146, III, “a”, da CF/88, é de responsabilidade da lei complementar instituir normas gerais sobre o fato gerador dos impostos, inclusive sobre o ISSQN/ISS.

Segundo Eduardo Sabbag (2011, p.991):

O fato gerador do ISSQN/ISS é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens.

É de conhecimento que os serviços tributáveis encontram-se previstos na Lista anexo a Lei Complementar 116/2003. Portanto, é importante ressaltar que nem todas as atividades descritas na Lista constituem serviço, e assim, não podem ser tributadas. Em razão desse fato, o STF decidiu que o ISSQN/ISS não incide sobre a locação de bens móveis (MACHADO, 2014, p.414).

Eduardo Sabbag (2011, p.991) especifica o que não se encaixa no fato gerador do ISSQN/ISS, sendo estas:

- A prestação de serviços a si próprio;

- A prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício;

- A prestação de serviços por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de sociedade;

- A prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (campo de incidência do ICMS – art. 155, II, CF;

- A prestação de serviços para o exterior (isenção heterônoma para o ISS, prevista no art. 156, parágrafo 3º, II, da CF e art. 2º, I, da LC 116/2003);

- A prestação de serviços pelo próprio Poder Público (imunidade – art. 150, VI, “a”, da CF/1988.

Conforme a Lei Complementar 116/2003, em especifico o art. 1º, o imposto supracitado tem como fato gerador “a prestação de serviços constantes na Lista anexa à referida lei, ainda que tais serviços não constituam a atividade preponderante do prestador” (MACHADO, 2014, p.412). Ainda o doutrinador, menciona que a referida lei, enfatiza que o ISSQN/ISS incide também sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente sob a autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo final do serviço (art. 1º, parágrafo 3º, da Lei Complementar 116/2003).

Para o STJ, o fato gerador do ISSQN/ISS:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. FATO GERADOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

1. O Imposto sobre Serviços tem como fato gerador, no aspecto material, a prestação de serviços. Desse modo, enquanto esta não ocorrer, não se pode cogitar da incidência do ISS.

2. Recurso especial improvido. (STJ - Segunda Turma - RESP - 51284 - Relator: Min. Castro Meira - Data de decisão: 27/04/2004 - Data de publicação: 23/08/2004).

De forma unanime, e acompanhando o voto do Ministro Castro Meira, foi identificado que 2ª turma decidiu que o ISSQN/ISS tem como fato gerador, a efetiva prestação de serviços (aspecto material). O contrato é celebrado sob efeitos que se limitam nas partes envolvidas. Logo, a fim de que ocorra a incidência do tributo, é considerado a efetiva e sólida prestação de serviços.

Para que a prestação de serviços seja tributável é necessário que a mesma seja remunerada, mesmo que o caráter profissional da prestação possa ser colocado em dúvida, em razão nas mudanças trazidas pela Lei Complementar 116/2003.

## 2.6 ASPECTO ESPACIAL DO ISSQN

O Sistema Tributário Nacional, é estruturado pela Constituição Federal de 1988, que por meio da matéria tributária, institui que a competência dos municípios seja qualificada por avaliação territorial. Assim, todos os fatores da hipótese de incidência do ISSQN/ISS encontram-se previstos na CF/88 e nas leis infraconstitucionais, como o Decreto-Lei nº 406/68, a Lei Complementar nº 116/03, a Lei Complementar nº 123/2006 e as leis de cada município.

Desta forma, Henrique Kazuo Uemura (2010) afirma que:

Vinculam-se à competência de cada município os fatos específicos em que se traduz a materialidade do Imposto sobre Serviços (a dizer, o desempenho concreto de atos materiais definíveis como de execução de contratos de serviços) ocorridos em seu respectivo território. Logo, o local da prestação de serviços é aquele onde materialmente é executado o serviço. Outrossim, o município competente para tributar essa prestação de serviços será sempre e exclusivamente aquele em cujo território foram os serviços executados.

É importante ressaltar que a lei municipal não pode ser aplicada em outro território que não aquele onde foi instituída, ou seja, não pode possuir caráter extraterritorial. De forma geral, em decorrência do art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, mais os incisos I a XXII, do art. 3º da mesma lei, remetem ao fato de que o ISSQN/ISS, é cabível ao Município em que o serviço é realizado.

Entretanto, apesar da definição trazida pela lei, no que se refere ao aspecto espacial do tributo, Henrique Kazuo Uemura (2010) esclarece que;

Há um conflito muito significativo sobre o local onde o importo é devido. Esse conflito decorre das duas correntes existentes acerca do local onde o tributo é cabível. A primeira corrente defende que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, e a segunda corrente defende a ideia de que o tributo é devido no local onde foi prestado o serviço (UEMURA, 2010).

É importante elucidar também que a doutrina traz dois tipos de conflitos existentes, sendo estes elencados por Henrique Kazuo Uemura (2010):

- O conflito de competência heterogêneo: se dá quando da situação fática, ao se verificar a ocorrência de um fato imponível resta duvidoso qual o tributo incidente sobre este fato.

- O conflito de competência homogêneo: se dá quando, em face da situação fática, há a certeza do tributo a ele incidente, contudo, não se tem certeza sobre o ente tributante competente para tributá-lo.

Diante desses fatos, é notório que o conflito existente na tributação do ISSQN/ISS, possui natureza homogênea, pois conforme os ensinamentos de Aires Fernandino Barreto (2009, p.259):

 [...] são deflagrados em razão de peculiaridades do prestador ou da prestação do serviço. São conflitos entre lei de ISS do Município X e lei do ISS do Município Z (ou, ainda, de diversos outros Municípios), em razão da pretensão de mais de um deles de entender como "seu", determinado fato imponível.

Ainda o doutrinador supracitado, enfatiza que o conflito entre Municípios ocorre devido ao fato do ISSQN/ISS ser dividido tanto em razão de um critério material, quanto em critério territorial (BARRETO, 2009).

Em decorrência do princípio da territorialidade, Paulo de Barros Carvalho (2008, p.184), esclarece que o "poder vinculante de uma lei ensejará efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou". Diante desses aspectos, é visto que apesar da autonomia concedida aos Municípios através da competência tributária, existe um limite geográfico que deve ser respeitado por cada ente, a fim de não invadir a competência tributária alheia.

Ainda abordando o princípio da territorialidade, entende-se que os casos de conflitos homogêneos ocorrem de forma significativa, em virtude da discordância entre as duas correntes doutrinarias, já apresentados anteriormente.

De forma geral, a prevalência do estabelecimento prestador encontra-se fundamentada na norma, em específico no Decreto-Lei nº 406/68, em seu art. 12, que se alicerça no princípio da territorialidade e, a alínea “a”, do mesmo dispositivo, somente determina uma exceção a esse princípio, sendo o mais importante do problema de conflito de competências, a interpretação da definição de estabelecimento prestador, pois segundo Henrique Kazuo Uemura (2010):

[...] a norma que estabelece exceção ao princípio da territorialidade está em perfeita harmonia com o ordenamento jurídico, não padecendo de qualquer inconstitucionalidade, uma vez que referida exceção ao princípio da territorialidade é estabelecida por lei complementar, cujo objetivo é dirimir conflitos de competência em matéria tributária. Logo, o legislador apenas cumpriu o preceito constitucional normatizado no artigo 146, inciso I da Carta Magna, não padecendo, a norma, de qualquer vício ou inconstitucionalidade. Até mesmo porque, conforme disposição do artigo 102 do Código Tributário Nacional, a norma pode vigorar fora de seus limites territoriais, nos limites em que sejam reconhecidas a estas normas extraterritorialidade por convênios ou mesmo por lei geral da União.

Tanto a jurisprudência do STF e do STJ, possuem o mesmo entendimento no que tange ser devido o tributo no local onde efetivamente o serviço foi prestado, logo compreendeu-se que este é local onde ocorreu o fato gerador.

No que tange ao aspecto espacial da hipótese de incidência do ISSQN/ISS, a Lei Complementar n.º 116/03, iguala-se aos vários julgados do STJ, com o intuito de instituir como ocorrido o fato gerador da tributação do ISSQN/ISS. A fim de entender melhor tal colocação é importante analisar os arts. 3º e 4º da lei supracitada.

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

[...]

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.

É notório que a legislação atual se difere da anterior, pois visou determinar o aspecto espacial de mais especifica. Tal mudança legislativa, instituída pela Lei Complementar n.º 116/03, “reduziu os casos de bitributação e de dúvidas quanto ao local onde efetivamente é devida a exação” (UEMURA, 2010).

Entretanto, a problemática não foi solucionada de forma definitiva, restando dúvidas sobre o local devido do tributo. Como prova, temos os casos recentes que se encontram no Poder Judiciário para serem analisados, devido a divergência da doutrina e da ausência de uma pacificação do tema em relação a nova legislação no STJ.

Diante desses fatores, compreende-se que até o momento, a melhor resolução para tal divergência, é que por meio de uma legislação própria cada Município, siga a orientação disposta no art. 6º, §§ 1 e 2º, incisos I e II, da Lei Complementar n.º 116/2003:

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

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Portanto, é estabelecido o critério da retenção do tributo na fonte ou uma outra alternativa que possibilite conceder a responsabilidade, não somente ao contribuinte que é o sujeito passivo direito da obrigação tributária.

# **3. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA DO ISSQN E SEUS REFLEXOS PARA OS CONTRIBUINTES**

Com a reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional 18/1965, o antigo imposto de indústrias e profissões, que consistia na principal fonte de renda tributaria municipal, foi substituída pelo Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN (MACHADO, 2014, p. 411).

O imposto sobre serviços de qualquer natureza está previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 116/2003, como já mencionado anteriormente. A Constituição Federal estabelece ser da competência dos Municípios o recolhimento do ISSQN (SABBAG, 2011, p. 990).

A Lei Complementar 116/2003, em seu artigo 3°, dispõe que “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”. O artigo supracitado, ainda traz as seguintes disposições:

[Art. 3º](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=110094&linkrel=LC116_03art.3o). O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I - do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço (...);
II - da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas (...);
III - da execução da obra (...);

IV - da demolição (...);

V - das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres (...);

VI - da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo (...);

VII - da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres (...);

VIII - da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores (...);

IX - do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos (...);

X e XI - (VETADOS)
XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e (...);

XIII - da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas (...);

XIV - da limpeza e dragagem (...);

XV - onde o bem estiver guardado ou estacionado (...);

XVI - dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados (...);

XVII - do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda (...);

XVIII - da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e (...);
XIX - do Município onde está sendo executado o transporte (...);

XX - do estabelecimento do tomador da mão-de-obra (...);

XXI - da feira, exposição, congresso ou congênere (...);

XXII - do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário (...).

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos (...);

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

De imediato, é possível identificar os serviços cuja prestação, necessariamente ocorrerá no estabelecimento prestador, pois sempre se concretizam em um local físico e determinado, como ocorre por exemplo, nos serviços prestados por “hospitais; laboratórios; clínicas; creches; asilos; serviços de hotelaria; bancários; gráficos; guarda e alojamento de animais; entre outros” (SABBAG, 2011, p.991). Quanto a estes, não restam dúvidas que a competência para cobrar o ISSQN é do município onde a encontra-se localizado o prédio em que a atividade é desenvolvida, estando, portanto, em concordância com a norma estabelecida em lei (SABBAG, 2011).

Olhando mais atentamente, encontram-se serviços cuja prestação ocorrerá, necessariamente, fora do estabelecimento prestador. Sendo estes, exemplificados porEduardo Sabbag (2011, p.991):

[...] os serviços de construção civil; demolição; varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo; limpeza, manutenção e conservação de vias, imóveis, piscinas, parques e jardins; corte e poda de árvores; florestamento e reflorestamento; decoração; jardinagem; vigilância, segurança, monitoramento de pessoas ou bens, fornecimento de mão de obra e exploração de rodovia mediante pedágio [...].

Nota-se a preocupação do legislador em identificar os serviços em que as prestações ocorrem fora do estabelecimento do prestador de serviços, desta forma, o art. 3º listou as exceções, referentes à regra geral (SABBAG, 2011). Eduardo Sabbag (2011, p.991) ressalta ainda, a existência de um terceiro grupo “onde os serviços podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço; podendo ainda ser em um terceiro lugar qualquer”. E é justamente nesse contexto, que ocorre a grande problemática referente à competência da cobrança do ISSQN. A fim de trazer uma melhor compreensão do contexto, Hugo Brito Machado (2014, p.247) menciona alguns exemplos típicos, sendo estes:

Os serviços de assessoria e consultoria, que em princípio, podem ser prestados em qualquer lugar, nada impedindo que o prestador faça com que o fato gerador se concretize em local totalmente diferente do estabelecimento prestador ou do tomador do serviço. Nos tempos atuais, em que a informática e principalmente a internet propiciam a aproximação virtual das pessoas e aceleraram sobremaneira a comunicação, não é mais preciso que o prestador vá pessoalmente ao encontro do cliente para fechar negócios ou cumprir contratos.

Para que tal problemática seja solucionada, exige-se que se entenda que as prestações dos serviços incluídos nessa categoria, precisam que uma base operacional existente, seja na forma física ou não, permitindo com que o prestador de serviços reúna uma estrutura adequada para o seu pleno exercício. Para Márcia Zilá Longen (2009):

Há que se considerar ainda que cabe ao poder público municipal o planejamento e organização da cidade. Para exercer suas funções, os municípios detêm, além de competência legislativa, o chamado poder de polícia especial, pelo qual controlam o exercício das atividades econômicas em seu território, permitindo e organizando, através de alvarás de licença, a instalação, localização e funcionamento da indústria, comércio e serviços, segundo a legislação disciplinadora das posturas municipais.

Quanto à competência para a cobrança do tributo, o Superior Tribunal de Justiça – STF, vinha entendendo que seria o Município cujo território ocorre a prestação de serviços o competente para a cobrança do ISSQN, sendo, no entanto, irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador (MACHADO, 2014, p. 411).

Dispõe Hugo de Brito Machado (2014, p.411) que embora a Lei Complementar 116/2003 tenha ampliado as exceções à regra de competência prevista no artigo 12 do Decreto Lei n° 406/1968, manteve a regra de competência. Em seu artigo 3° estabelece que

[...] 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 seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Quando o ISSQN é abordado, é impossível não discorrer sobre um dos problemas vivenciados por contribuintes e pelas administrações tributárias municipais que é a dúvida que envolve a competência para requisitar e recolher o Imposto sobre serviços de qualquer natureza, nos casos em que mais de um município esteja envolvido; questão que vem sendo muito discutida nos Tribunais, mas ainda sem qualquer posicionamento definitivo (BEZERRA, 2013).

O ISSQN traz diversas faces e divergências no momento do lançamento do tributo, quando dois entes se estabelecem competentes para arrecadar o tributo. Isso se deve a multiplicidade de municípios existentes no território brasileiro, sendo o imposto sobre serviços de qualquer natureza o tributo mais polêmico tendo em vista que apresenta diversos conflitos de competência entre os entes tributantes (BEZERRA, 2013).

Não raro, uma empresa com domicílio em determinada cidade, presta serviços a tomador em município diverso, gerando dúvidas quanto ao local de recolhimento do tributo.

Essa dúvida surge em decorrência do artigo 3° da Lei Complementar n. 116/2003, que prevê como regra geral que 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”. Por outro lado, insta salientar que as exceções encontram-se previstas nos incisos no artigo supramencionado, autorizando que a cobrança do tributo seja feita no local da prestação (BEZERRA, 2013).

Assim, ocorrendo o fato gerador em município diverso aonde se encontra o estabelecimento ou o domicílio do prestador, qual município teria legitimidade para cobrar o ISSQN? Tal questionamento, ainda não definido pelos Tribunais, acaba, muitas vezes, causando aos contribuintes prestadores de serviço a cobrança de ISS em ambos os Municípios, pelo mesmo fato gerador (BEZERRA, 2013).

Leandro Barboza Bezerra (2013, p.58) afirma que, considerando esse conflito, é comum que dois ou mais municípios acabem por tributar o mesmo contribuinte, ou seja, sujeito passivo, ocorrendo assim a bitributação, que é a cobrança de tributos por dois entes tributantes diferentes.

Alguns municípios, com o intuito de solucionar essa divergência, passaram a editar leis para minimizar o problema, como por exemplo, a cidade de São Paulo que editou a Lei n° 14.042/2005, que passou a determinar o cadastramento de prestadores de outros municípios como condicionante a não cobrança. Mas é fato que tal providência não sanou os inúmeros conflitos que acabam prejudicando a empresa prestadora de serviços (SABBAG, 2011).

É o caso, por exemplo, das empresas de software sob encomenda e de outros serviços relacionados à informática. Diversas empresas desse ramo que sejam domiciliadas, por exemplo, no Município “A”, ao prestarem seus serviços no Município “B”, correm o risco de efetuarem o pagamento dos tributos em ambos os municípios, dependendo da legislação local de cada um. De fato, o artigo 3ª da Lei complementar nº 116/03, quando dispõe sobre as hipóteses em que o serviço será tributado no local da prestação, não incluiu os serviços de informática e congêneres (SABBAG, 2011).

Em decorrência da indigitada lei, nesse caso, o ISSQN deveria ser pago no domicílio do prestador de serviços, embora tenha realizado todo o serviço em outro Município. Tal fato faz com que as empresas ingressem com ações judicias a fim de questionar tal regra tendo em vista a ocorrência da bitributação. Com isso, muitos Municípios passaram a reivindicar o direito de cobrar o ISS de empresas de fora, sob o argumento de que o fato gerador ocorreu dentro de seu território, o que autorizaria a cobrança (SABBAG, 2011).

Embora tenham fundamento jurídico para tanto, o fato é que a Lei Complementar prevê que o estabelecimento da empresa determina o local da incidência do tributo (SABBAG, 2011).

Segundo a Ministra Eliana Calmon (apud SABBAG, 2011, p.218), estabelecimento seria o local em que o contribuinte desenvolve:

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 (SABBAG, 2011).

Caso não haja no Município de prestação do serviço um estabelecimento do prestador, deverá ser considerado o seu domicílio.

Em consonância com o Código Civil, a [Lei Complementar 116/2003](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=110094) assim definiu estabelecimento:

[Art. 4º](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=110094&linkrel=LC116_03art.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.

Dispondo assim, o legislador pretendeu impossibilitar que os contribuintes se instalassem formalmente em determinados municípios, a fim de obter vantagens com a incidência da alíquota menor, em detrimento do local onde está realmente estabelecido. Esse tipo de conduta se caracteriza por ser uma prática fraudulenta (SABBAG, 2011).

Celso Marcelo de Oliveira (2005, apud BEZERRA, 2013), ao discorrer sobre o ISSQN, afirma que não se pode mais admitir que o serviço prestado dentro de um determinado município seja tributado por outro tão somente pelo fato de que o prestador não possui estabelecimento dentro da base territorial do Município (BEZERRA, 2013).

O conflito ocorre principalmente no momento de se estabelecer o local do estabelecimento prestador (BEZERRA, 2013, p. 58).

A ausência de informações no tratamento da questão deu início a uma verdadeira guerra fiscal entre os municípios e, consequentemente, dá sustentação para que muitos contribuintes deixem de recolher o referido imposto (LONGEN, 2009).

Luciano Amaro, ao dissertar sobre, assim dispõe (2006, p. 512):

Na proporção em que ganhou importância como fonte de receita, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza transformou-se em alvo de disputas envolvendo a legitimidade para a sua cobrança. Não são poucos os municípios brasileiros que, na busca de aumentar a receita própria, passaram a atrair empresas praticando alíquotas muito reduzidas, patrocinando um verdadeiro leilão. Diante da possibilidade de aliviar a carga tributária, muitos prestadores de serviço transferiram suas empresas, alguns efetivamente, outros de forma fictícia.

Outro fator que estimula a economia ilegal de tributos, propiciada pelo estabelecimento fictício em uma cidade é a precária estrutura das administrações tributárias dos municípios menores. Com a mudança da sede jurídica das prestadoras, para escritórios virtuais, o contribuinte acaba fugindo da fiscalização e, não raramente, se isenta do cálculo do imposto pelo preço do serviço, recolhendo assim valores ínfimos àqueles fixados (LONGEN, 2009).

Ao firmar o seu entendimento, de que o local da prestação do serviço é o que define o Município competente para o recolhimento do imposto, o STJ, possibilitou aos municípios que sofriam fraudes, o resguardo dos seus direitos, passando a determinar que o imposto fosse recolhido no local onde o prestador estivesse efetivamente tenha prestado o serviço (LONGEN, 2009).

Marcia Zilá Longen (2009) ressalta que em decorrência da confusão criada pelo intérprete que frequentemente se utiliza da expressão "local da efetiva prestação do serviço" como sinônimo de "município sede do tomador do serviço", a solução do problema fica ainda mais distante de ser resolvida. Tal equívoco acaba agravando ainda mais o problema para o sujeito passivo, seja ele o prestador, contribuinte direto ou tomador de serviço. Ainda a doutrinadora enfatiza que:

Diante da falta de clareza e uniformidade no tratamento da questão, perdem os contribuintes e os municípios que, além dos prejuízos diretos provenientes do valor do tributo em si, obrigam-se a resguardar seus direitos em processos administrativos e/ou judiciais, onerosos por natureza (LONGEN, 2009).

Atualmente existem cerca de 5.564 (cinco mil, quinhentos e sessenta e quatro) leis diferentes dispondo sobre o ISS, uma para cada município do país (POMBO, apud FISCOSOFT, 2014).

Na avaliação da FISCOSoft (2014) a variedade de leis sobre o ISSQN gera confusão também quanto às alíquotas a serem recolhidas. Além disso, muitos contribuintes, na dúvida acerca do município competente, acabam recolhendo o tributo duas vezes sobre o mesmo fato gerador com receio da fiscalização.

Considerando, toda a problemática que permeia o conflito de competência do ISSQN, pode-se concluir, que para solucionar tal conflito, é necessário, portanto que os municípios, bem como os sujeitos passivos tributários sigam as orientações instituídas na Lei Complementar 116/2003.

# **CONCLUSÃO**

# Através deste trabalho de conclusão de curso foi identificado que Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza –ISSQN, surgiu com a Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 18/65, com o intuito de substituir o Imposto sobre Indústrias e Profissões – IIP.

# O ISSQN, tem como sujeito passivo o prestador de serviços, empresa ou o profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. O fato gerador desse imposto é a prestação de serviço desempenhada por uma empresa ou por um profissional autônomo sem ou com estabelecimento fixo, cujos serviços encontram-se previstos na Lei 116/03.

Foi verificado que uma das questões polêmicas do Direito Tributário refere-se ao conflito existente acerca da definiçãodo município competente para a cobrança do ISSQN, ou seja, se é competência do município onde está localizado o estabelecimento prestador de serviços ou se é de onde ocorreu o fato gerador do tributo. Pensando nesse contexto, a Lei Complementar nº 116/03 estabeleceu como regra, que o tributo em questão, é devido ao município onde o estabelecimento prestador está localizado ou domiciliado. Caso não exista no município prestação de serviço um estabelecimento do prestador, o domicilio do mesmo deverá ser considerado, além de está previsto na lei que versa sobre ISSQN, é o entendimento que vem sendo acordado pelos Tribunais.

Entretanto, foi identificado que a questão ainda não está pacificada nos Tribunais, portanto, é de grande relevância que o contribuinte se atente para a esse tipo de situação, a fim de evitar que o tributo seja duplicado pelo mesmo fato gerador, em razão dos conflitos de competência entre os municípios, cujas legislações são divergentes. Caso isso ocorra, o contribuinte que teve o ISSQN duplicado, deve contar com o respaldo do Poder Judiciário, seja com o intuito de evitar a cobrança, seja para ter o valor recolhido de volta.

**REFERÊNCIAS**

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ALBUQUERQUE, Helmax Samir Ribeiro De. Lei Complementar N° 116/2003 – Iss Sobre Serviços Bancários – Constitucionalidade. **Instituto Brasiliense De Direito Público – IDP**. Brasília, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino*.***ISS na Constituição e na Lei.** 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BEZERRA, Leandro Barboza**. O conflito de competência territorial do ISSQN à luz da Lei Complementar 116/03.** Disponível em: <http://www.integrawebsites.com.br/versao_1/arquivos/f33d25f61db717badb6fe0469558a77a.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2015.

BIANCHI, Luiz Henrique. **Imposto Sobre Serviços - Natureza e Características.** Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/imposto-sobre-servicos-natureza-e-caracteristicas/132315/>. Acesso em: 14 out. 2015.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 05 out. 2015.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_. [**Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**.](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument)Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 out. 2015.

BRIGAGÃO, Paula Naves. Competência tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 105, out 2012. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12339&revista_caderno=26>>. Acesso em dez 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GUEDES JR, Weiquer. Competência Tributária. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/concursos/dicas/dica.asp?id_dh=7634>. Acesso em: 27 nov. 2015

JUSTEN FILHO, Marçal. Princípios Constitucionais Tributários. **In Caderno de Pesquisas Tributárias**, nº 26. São Paulo: Resenha Tributária, 2011.

LONGEN, Márcia Zilá. [O ISSQN e o conflito entre municípios.](http://jus.com.br/artigos/13046/o-issqn-e-o-conflito-entre-municipios) **Revista Jus Navigandi,** Teresina, [ano 14](http://jus.com.br/revista/edicoes/2009), [n. 2185](http://jus.com.br/revista/edicoes/2009/6/25), [25](http://jus.com.br/revista/edicoes/2009/6/25) [jun.](http://jus.com.br/revista/edicoes/2009/6) [2009](http://jus.com.br/revista/edicoes/2009). Disponível em:<http://jus.com.br/artigos/13046>. Acesso em: 21 nov. 2015.

MACHADO, Hugo Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

POMBO, Bárbara. **Variedade de leis sobre o ISSQN**.Disponível em:<http://www.fiscosoft.com.br/>. Acesso em: 14 nov. 2015.

RUSSO, Vinícius Bellini; VAZ, Rogério Morina. **Alguns Aspectos Acerca do ISSQN - Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza**. Disponível em: <http://www.facsaoroque.br/novo/publicacoes/pdfs/vinicius_drt_20111.pdf>. Acesso em: 14 out. 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Logo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

UEMURA, Henrique Kazuo. [ISS: Aspecto Espacial De Sua Hipótese De Incidência](http://jus.com.br/artigos/17624/o-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss-e-o-aspecto-espacial-de-sua-hipotese-de-incidencia). **Revista Jus Navigandi**, Teresina, [Ano 15](http://jus.com.br/revista/edicoes/2010), [N. 2666](http://jus.com.br/revista/edicoes/2010/10/19), [19](http://jus.com.br/revista/edicoes/2010/10/19) [Out.](http://jus.com.br/revista/edicoes/2010/10) [2010](http://jus.com.br/revista/edicoes/2010). Disponível em: <Http://Jus.Com.Br/Artigos/17624>. Acesso Em: 21 Out. 2015.