

**LEANDRO BARBOZA BEZERRA**

**O CONFLITO DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ISSQN  
A LUZ DA LEI COMPLEMENTAR 116/03**

**ESCOLA PAULISTA DE DIREITO – EPD  
Pós-Graduação em Direito Tributário e Processo Tributário**

**São Paulo  
2013**

**LEANDRO BARBOZA BEZERRA**

**O CONFLITO DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ISSQN  
A LUZ DA LEI COMPLEMENTAR 116/03**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu, Especialização em Direito Tributário e Processo Tributário, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela Escola Paulista de Direito (EPD).

Orientadora: Patrícia Fudo.

**São Paulo  
2013**

**Autor: Leandro Barboza Bezerra**

**Título: O CONFLITO DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ISSQN A LUZ DA LEI  
COMPLEMENTAR 116/03**

Monografia apresentada à Escola Paulista de Direito (EPD), como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário.

Aprovado com média: \_\_\_\_\_

São Paulo, \_\_\_\_\_, de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Prof. Orientador: .....

\_\_\_\_\_  
Prof. Orientador: .....

\_\_\_\_\_  
Prof. Orientador: .....

Dedico este trabalho aos meus pais Elvio e lara, minha noiva Fabiana, amigos, colegas e familiares que me apoiaram durante todo o período da graduação e agora nesta nova etapa.

Agradeço a todos as pessoas que me auxiliaram durante o período em que estive na EPD, em especial a Professora Patrícia Fudo que sempre me orientou durante o curso e na confecção deste trabalho, a todos os professores da Escola Paulista de Direito que muito contribuíram com meu aprendizado neste curso de pós-graduação, onde consegui de forma singela absorver um grande conteúdo de informações.

*“Prefiro os que me criticam, porque me corrigem aos que me elogiam, porque me corrompem”.*

*Santo Agostinho*

## RESUMO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é de competência dos Municípios conforme previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. O imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa, conforme o artigo 1º da Lei Complementar. Ao longo dos anos ocorreram acaloradas discussões a respeito de onde seria devido o imposto, apesar do artigo 3º da Lei Complementar prever que o imposto será devido no local do estabelecimento do prestador, ou onde ele estiver domiciliado caso não tenha estabelecimento. Essa discussão vem desde o Decreto-Lei 406/1968, sendo que durante muito tempo o Superior Tribunal de Justiça havia entendido que o local seria onde a prestação dos serviços tivesse ocorrido. A mais renomada doutrina também divergia sobre o local correto onde deveria ser pago o tributo. Com a divergência a insegurança jurídica ficava clara, de um lado o sujeito ativo (Município) de outro o sujeito passivo (contribuinte), este sendo penalizado por diversas vezes com o lançamento do tributo em dois locais distintos, e por muitas vezes não sabendo a quem realmente pagar o tributo, aquele por várias vezes ficava sem receber o respectivo tributo, já que o contribuinte havia efetuado o pagamento para outro Município. No meio dessa confusão a doutrina tentava interpretar e posicionar-se da maneira correta. O mais complicado tanto para os juristas, como para o Fisco Municipal, como para o contribuinte é entender o que realmente quer dizer “local do estabelecimento prestador”, assim devemos analisar separadamente essas palavras, para entender o significado de cada uma delas, e posteriormente interpretá-la em conjunto, ademais, o artigo 3º ainda comporta algumas exceções que deverão ser analisadas conjuntamente.

Palavras chaves: LC 116/03, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, Local de incidência do ISS, Aspecto Espacial, Critério Espacial, Hipótese de Incidência do ISS.

## ABSTRACT

Tax on Services of Any Nature is the jurisdiction of municipalities as provided in Article 156, item III of the Constitution and regulated by the Complementary Law N° 116 of July 31, 2003. The tax has as generating the services listed in the attached list, according to Article 1 of the Supplementary Law. Over the years, there have been heated discussions about where the tax would be due, in spite of Article 3 of the Supplementary Law predict that the tax would be due at the place of establishment of the service provider, or where he is domiciled if not establishment. This discussion comes from the Decree-Law 406/1968, and for a long time the Supreme Court had understood that the location would be where the services happened. The most renowned doctrine also differed on the correct location where it should be paid tribute. With the divergence legal uncertainty was clear, on the one hand the active subject (Municipality) another taxable person (taxpayer), this being penalized several times with the release of the tribute in two different locations, and often not knowing who really pay tribute, that was several times without receiving their tribute, since the taxpayer had made payment to another municipality. Among all this confusion, the doctrine tried to interpret and position yourself in the right way. The more complicated both for lawyers and for the Municipal Treasury, as to the taxpayer is to understand what it really means with "place of business provider," so we must analyze separately these words to understand the meaning of each, and then interpret it together, what's more, the Article 3 also contains a number of exceptions that should be examined together.

Keywords: LC 116/03, Tax on Services of Any Nature, Place of the ISS, Space Appearance, Criterion Space Hypothesis Incidence of ISS.

## Sumario

1 INTRODUÇÃO .....	10
2 ISSQN NO BRASIL ASPECTO HISTÓRICO.....	12
3 SISTEMA E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS .....	17
3.1 Princípios .....	18
3.1.1 Princípio da Legalidade .....	20
3.1.2 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.....	22
3.1.3 Princípio da Anterioridade.....	24
3.1.4 Princípio da Isonomia .....	27
3.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva .....	28
3.1.6 Princípio da Competência.....	30
4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	33
5 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA.....	36
6 LEI COMPLEMENTAR Nº 116 DE 31 DE JULHO DE 2003.....	38
6.1 Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	42
6.1.1 Critério Material.....	47
6.1.2 Critério Espacial.....	48
6.1.3 Critério Temporal .....	49
6.1.4 Critério Pessoal.....	50
6.2.5 Critério Quantitativo .....	55
7 O LOCAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E OS CONFLITOS ENTRE OS MUNICÍPIOS .....	57
7.1 Critério Espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e Lei Complementar 116/03.....	58
7.2 Estabelecimento Prestador .....	59
7.3 Local do Estabelecimento Prestador .....	62
CONCLUSÃO.....	64
Bibliografia.....	66

## 1 INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sofreu ao longo dos anos diversas alterações, em especial por se tratar de um tributo razoavelmente novo, como poderemos notar ao longo deste trabalho.

Antes de ser criado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos moldes atuais, devemos destacar que o ISSQN nasceu somente em 1965 com a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, com a criação do referido imposto os Municípios foram fortalecidos financeiramente, o imposto criado substituiu o antigo imposto de Indústrias e Profissões e o Imposto Sobre Diversões Públicas de competência municipal e o Imposto Sobre Transações de competência dos Estados.

Após a criação do ISSQN a primeira legislação que regulamentou o imposto foi o Código Tributário Nacional, sofrendo posteriormente alterações pela Constituição de 1967, Decreto 406/68, Lei Complementar 56/87 até finalmente chegar aos moldes atuais com a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 116/2003.

Durante todo o período desde a sua criação até os dias atuais tanto os Municípios quanto os contribuintes ainda têm dúvidas, principalmente pelos posicionamentos doutrinários, jurisprudencial entre outros.

Durante muito tempo teve como o local que o imposto seria devido o estabelecimento do prestador, posteriormente o Superior Tribunal de Justiça entendeu que seria onde o serviço seria prestado e por fim novamente no local da prestação do serviço.

Antes de analisar o local correto em que o imposto é devido, temos que analisar alguns fatores importantes do mundo jurídico, como os princípios constitucionais, a interpretação dada à legislação pátria, as regras para essa interpretação.

Visando facilitar a interpretação, alguns doutrinadores utilizam algumas regras e hipóteses para facilitar tanto para os Municípios quanto para os contribuintes a certeza de onde o imposto será devido.

Assim alguns doutrinadores como Geraldo Ataliba, por exemplo, adota a terminologia da hipótese de incidência tributária que fora anteriormente utilizada por Becker, já Paulo de Barros Carvalho adota a Regra Matriz de Incidência Tributária, outros doutrinadores preferem utilizar a terminologia fato gerador, esta última muito criticada pela mais renomada doutrina tributária, porém, muito comum no magistério e na doutrina utilizada no magistério por ser esta uma expressão utilizada na legislação.

Uma vez escolhida a terminologia adotada, seja ela qual for se torna muito mais fácil a compreensão de qualquer tributo, principalmente do ISSQN, contudo quando falarmos em critério espacial (Regra Matriz de Incidência Tributária) ou no aspecto material (hipótese de Incidência) precisaremos assim conceituar “local do estabelecimento prestador” como um todo, porém antes deveremos saber o que realmente significa cada palavra no ordenamento jurídico, bem como, analisar os incisos previstos no artigo 3º da Lei Complementar 116/03.

## 2 ISSQN NO BRASIL ASPECTO HISTÓRICO

Inicialmente vale destacar que a Constituição Federal de 1946<sup>1</sup> fortaleceu financeiramente os Municípios por suas inovações no sistema tributário, dando-lhes maior autonomia financeira em relação aos Estados, mesmo não prevendo o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

O nascimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ocorreu em 1 de dezembro de 1965 com a Emenda Constitucional nº 18 que reformou o sistema tributário brasileiro, o artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965<sup>2</sup>, trouxe ao sistema tributário um novo imposto que iria suprimir alguns impostos previsto na Constituição Federal de 1946.

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.

Para Celso Marcelo Oliveira, o ISSQN nasceu para combater efeitos econômicos dos impostos sobre o volume de vendas e serviços<sup>3</sup>:

O ISS nasceu com combate aos efeitos econômicos do imposto sobre o “volume de vendas” e com a concepção econômica de “serviços” como produto. [...] O imposto foi difundido com a aceitação do sistema pela Comunidade Econômica Europeia, da qual faziam parte diversos países (Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo e Países Baixos), que recomendou e ofereceu suas características através de suas diretrizes; [...].

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza foi criado no Brasil para substituir outros impostos previstos anteriormente na Constituição Federal de 1946, estes

---

<sup>1</sup> (BRASIL, 1946).

<sup>2</sup> (BRASIL, 1965)

<sup>3</sup> (OLIVEIRA, 2004), p.53.

impostos eram o Imposto sobre Transações (Estadual), Imposto de Indústrias e Profissões (Municipal) e Imposto Sobre Diversões Públicas (Municipal)<sup>4</sup>.

Apesar a promulgação da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, os municípios não puderam implantar o referido imposto, já que havia a necessidade de uma Lei Complementar que deveria regulamentar os critérios de distinção do Imposto de Circulação de Mercadoria e Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

Manoel Lourenço dos Santos e José Afonso da Silva<sup>5</sup> afirmaram que o ISS foi criado com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, contudo, Celso Marcelo de Oliveira explica que<sup>6</sup>:

[...] Com a devida *vênia*, como a constituição ou discriminação constitucional de rendas tributárias não cria nenhum tributo, mas apenas distribui competências podemos dizer que a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, não instituiu o ISS. Apenas possibilitou a sua criação que cedeu em 01 de janeiro de 1967, pela maioria dos municípios do Brasil.

A primeira Lei a regulamentar o Imposto Sobre Serviço foi o Código Tributário Nacional<sup>7</sup>, promulgado em 25 de outubro de 1966, disciplinando o imposto nos artigos 71 a 73.

Em 1967<sup>8</sup> foi promulgada a nova Constituição Federal, esta por sua vez não retirou a competência dos Municípios de cobrarem o tributo, conservando assim o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre competência municipal, conforme era previsto no artigo 25 da Constituição Federal de 1967.

Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:  
I - propriedade predial e territorial urbana;  
II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.  
§ 1º - Pertencem aos Municípios:  
a) o produto da arrecadação do Imposto a que se refere o art. 22, n.º III, Incidente sobre os imóveis situados em seu território;

---

<sup>4</sup> (OLIVEIRA, 2004), p.74-5.

<sup>5</sup> (OLIVEIRA, 2004), p. 76.

<sup>6</sup> (OLIVEIRA, 2004), p. 76.

<sup>7</sup> (BRASIL, 1966).

<sup>8</sup> (BRASIL, 1967).

b) o produto da arrecadação do imposto, de renda e proventos de qualquer natureza que, de acordo com a lei federal, são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho e dos títulos da sua dívida pública.

§ 2º - As autoridades arrecadadoras dos tributos a que se refere a letra a do parágrafo anterior farão entrega, aos Municípios, das importâncias recebidas que lhes pertencerem, à medida em que forem sendo arrecadadas, independentemente de ordem das autoridades superiores, em prazo não maior de trinta dias, a contar da data da arrecadação, sob pena de demissão.

Buscando simplificar as normas relativas ao Imposto Sobre Serviços, o legislador no ano seguinte editou o Decreto-Lei 406/68<sup>9</sup> que estabeleceu normas gerais sobre os serviços de qualquer natureza entre outros, revogando os dispositivos relacionados ao Código Tributário Nacional, conforme o artigo 13 do Decreto-Lei 406/68.

Art. 13. Revogam-se os artigos 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 71, 72 e 73 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com suas modificações posteriores, bem como todas as demais disposições em contrário.

A Emenda Constitucional nº 01 de 1969 não alterou a competência dos municípios em relação ao Imposto Sobre Serviço, sendo que o parágrafo 4º do artigo 24 permitiu que a Lei Complementar fixasse as alíquotas máximas do imposto, basicamente a emenda transcreveu o texto constitucional original.

§ 4º Lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto de que trata o item II.

Buscando o fortalecimento dos Municípios e visando aumentar a arrecadação, foi criada uma nova lista de serviços com a aprovação da Lei Complementar 56/87<sup>10</sup>.

A unanimidade dos autores defendeu a inconstitucionalidade da Lei Complementar 56/87, já que a Lei Complementar não foi aprovada com a maioria absoluta nas duas casas, o que ocorreu foi à falta de contagens dos votos na Câmara dos Deputados, sendo que sua aprovação se deu por uma simbólica votação dos líderes partidários<sup>11</sup>, conforme Celso Marcelo de Oliveira.

---

<sup>9</sup> (BRASIL, 1968).

<sup>10</sup> (BRASIL, 1987).

<sup>11</sup> (OLIVEIRA, 2004), p. 100.

Aqui cabe uma ressalva a respeito desta Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pois a mesma não foi aprovada pelo Congresso Nacional, na forma prevista no art. 50, da Constituição Federal, de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01/69, que seria pelo “*quorum*” de maioria absoluta dos votos dos membros das 02 (duas) Casas que compõe.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 a competência para cobrar o Imposto Sobre Serviço foi mantida para os Municípios, conservando a essência do parágrafo 4º, inciso I<sup>12</sup>.

A Emenda Constitucional nº 03/93, apesar não trazer alterações expressivas alterou a redação do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal de 1988, bem como, o parágrafo 3º do mesmo artigo, limitando ainda a sua incidência sobre as exportações de serviços para o exterior, o que foi objeto novamente de alteração com a Emenda Constitucional nº 37 de 2002.

Art. 156. [...]

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

[...]

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Emenda Constitucional nº 37 de 2002<sup>13</sup>:

Art. 2º O § 3º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 156. [...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

[...]

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Por fim tivemos a promulgação da Lei Complementar 116/03<sup>14</sup> que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, sobre a competência dos Municípios e do Distrito Federal.

---

<sup>12</sup> (BRASIL, 1988).

<sup>13</sup> (BRASIL, 2002).

A competência dada pela Constituição de 1988 limitou os Municípios que embora possam cobrar o tributo, o Município deve obedecer às regras gerais do Código Tributário Nacional, com isso a Lei Complementar 116/03 acabou por regulamentar as cobranças do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

---

<sup>14</sup> (BRASIL, 2003).

### 3 SISTEMA E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Hugo de Brito Machado<sup>15</sup> entende que “Tendo em vista que o sistema tributário é organizado com base em conceitos jurídicos praticamente universais e constitui notável limitação ao poder de tributar, é razoável entender-se que sua preservação é um direito fundamentado do cidadão”.

As espécies de tributos foram previstos na Constituição Federal, pelo poder constituinte originário, que definiu inclusive os princípios básicos do sistema tributário, impedindo que qualquer ente federativo inclua em seu ordenamento algum tributo oculto, o que caracterizaria uma fraude a Constituição<sup>16</sup>.

O ordenamento jurídico brasileiro é um sistema de normas, sendo divididas em normas de comportamento e normas de estrutura, sendo que a norma de comportamento esta voltada para as relações intersubjetivas e a norma de estrutura esta relacionada às relações interpessoais, o renomado jurista Paulo de Barros Carvalho<sup>17</sup> nos ensina que:

As regras de estrutura representam, para o sistema do direito positivo, o mesmo papel que as regras da gramática cumprem num idioma historicamente dado. Prescrevem estas últimas a forma de combinação dos vocábulos e das expressões para produzirmos orações, isto é, construções com sentido. À sua semelhança, as regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstituídas. Provém daí o nominar-se de Gramática Jurídica ao subconjunto das regras que estabelecem como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas, dentro de certo sistema.

Devemos entender quem nem todas as normas são jurídicas, as normas jurídicas são previstas em um sistema que caso exista qualquer violação em consequência a

---

<sup>15</sup> (MACHADO, 1994), p. 71.

<sup>16</sup> Ibid., p. 72.

<sup>17</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 188.

essa violação ocorrerá uma sanção, diferente de outras normas como a norma de moral e norma de costume, Hans Kelsen<sup>18</sup> nos explica que:

Nem todas as normas que se adotam são normas jurídicas. Também se trata de *norma de moral* e de *costumes*. Elas têm de diferenciar-se das normas jurídicas. Esta delimitação só poderá ser indicada aqui de modo muito simplificado. As normas jurídicas são normas de um sistema, que, para o caso de violação da norma, prevê, no final, uma sanção, isto é, uma força organizada, especialmente uma pena ou uma execução.

O poder constituinte originário trouxe a Constituição as matrizes do sistema tributário nacional, especificando os casos em que há necessidade de regulamentar os tributos em leis específicas, sejam elas Leis Complementares ou Leis Ordinárias.

Como explicou Hugo de Brito Machado, o sistema tributário constitucional é um direito fundamental ao cidadão, não podendo ser violado pelo poder constituinte derivado, devendo se atentar as regras pré-estabelecidas pelo constituinte originário, devendo ainda o legislador obedecer à sistemática prevista na Carta Magna.

### 3.1 Princípios

Os princípios estão presentes no ordenamento jurídico de forma a limitar qualquer violação a Constituição ou a legislação, limitando assim o poder de tributar, devendo o legislador atentar-se a esses princípios antes de promover qualquer alteração no sistema tributário.

O signo princípio é utilizado como regra, sendo que esses princípios servem para proteger o contribuinte em face da arbitrariedade que o Estado pode vir a cometer, explica Hugo de Brito Machado<sup>19</sup>:

[...] Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes

---

<sup>18</sup> (KELSEN, 2011) p. 47

<sup>19</sup> (MACHADO, 2011), p. 31.

princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão.

Paulo de Barros Carvalho nos explica ainda que a classificação dos princípios tributários é sedutora, contudo, diversos princípios são colocados de forma genérica pelos doutrinadores, sendo ainda quase que inaplicáveis a sua incidência em determinadas situações concretas<sup>20</sup>.

A doutrina mais moderna distingue os princípios e as normas, sendo os princípios as matrizes para a regulamentação de uma determinada norma, sendo ainda que ocorrendo conflito entre os princípios nenhum deles é afastado, sendo ambos ponderados, o que não ocorre com a norma, sendo que os conflitos existem entre normas diversas, devem seguir uma determinação legal sobre qual norma será aplicada ao caso concreto, devendo uma ser afastada e a outra aplicada.

Caio Bartine entende que inexistente hierarquia entre princípio e regras, podendo qualquer um deles prevalecer sobre o outro, desde que exista a devida observância em sua aplicabilidade<sup>21</sup>.

Paulo de Barros Carvalho ensina ainda que quando uma lei transgride um princípio, não podemos de imediato dizer que a norma não tem eficácia e que é “letra morta”, o sistema jurídico vive em constante mutação, e com essa mutação podemos observar o surgimento de novos princípios, ou até mesmo a nova interpretação do princípio já existente, contudo quando o princípio é atacado por diversas vezes, e ainda assim continua sendo reafirmado no ordenamento jurídico, podemos dizer que o mesmo encontra-se fortalecido e “confortavelmente poderemos afirmá-lo como vetor relevantíssimo do sistema<sup>22</sup>”.

Os princípios tributários estão espalhados por todo ordenamento jurídico, sendo que os principais princípios se encontram na Carta Magna, devendo estes prevalecer sobre os demais, diversos autores classificam os princípios com diversos signos

---

<sup>20</sup> (CARVALHO, 2011b), p.268.

<sup>21</sup> (BARTINE, 2012), p. 62.

<sup>22</sup> (CARVALHO, 2011b) p. 272-3

diferentes, contudo, neste trabalho iremos abordar apenas os princípios constitucionais mais relevantes ao direito tributário, em especial no que atinge diretamente o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Paulo de Barros Carvalho divide ainda os princípios constitucionais gerais (aqueles que devem estar presente em todo o ordenamento jurídico) e os princípios constitucionais tributários em sua maioria explícitos<sup>23</sup>.

[...] o exercício do poder tributário, no Brasil, se acha jungido por uma série de máximas constitucionais, especialmente dirigidas a esse setor. São os princípios constitucionais tributários, na maioria explícitos, e que a legislação infraconstitucional deve acatar, em toda a latitude.

### **3.1.1 Princípio da Legalidade**

O princípio da legalidade sempre esteve presente nas Constituições brasileiras, a Constituição de 1891 o princípio era trazido pelo artigo 72, parágrafo 30º, “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão e virtude de uma lei que autorize<sup>24</sup>”, a Constituição de 1967 foi a primeira a adotar um capítulo específico para o sistema tributário, incorporando as normas previstas na Emenda Constitucional 18/65, estabelecendo limites ao poder de tributar da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios “é vedado instituir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça”, prevista no inciso I do artigo 20 da Constituição Federal de 1967<sup>25</sup>.

Luciano Amaro<sup>26</sup> nos ensina que o princípio da legalidade é multissecular, tendo sido consagrado na Carta Magna da Inglaterra em 1215, onde os barões impuseram ao Rei João Sem Terra, que antes de instituir um tributo seria necessário à aprovação dos súditos para tal cobrança.

O princípio da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro, esta previsto de forma ampla no artigo 5º, inciso II “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer

---

<sup>23</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 207-8.

<sup>24</sup> (BRASIL, 1891).

<sup>25</sup> (BRASIL, 1967).

<sup>26</sup> (AMARO, 2003).

alguma coisa senão em virtude de lei” e de forma específica no artigo 150, inciso I “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” da Carta Magna não podendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrar ou instituir tributo sem que exista uma lei específica para tal fato, lembrando ainda que os tributos estão previstos na Constituição, bem como a competência para cada ente federativo de cobrar ou instituí-los.

Hugo de Brito Machado critica a expressão de *exigir* ou *aumentar* tributo, para o ilustre professor, a expressão correta deveria ser *instituir* ou *majorar tributo*<sup>27</sup>, como era prevista na Emenda Constitucional 18/65, contudo, nos explica ainda que a expressão prevista na Constituição Federal de 1988 deve ser interpretada no mesmo sentido de *instituir* ou *majorar tributo*.

Assim, para que o poder público possa instituir determinado tributo, deve respeitar o artigo 150, inciso I da Constituição Federal, não sendo possível criar ou majorar o tributo mediante portaria, decreto, instrução normativa, sendo este princípio uma verdadeira limitação ao poder de tributar.

O próprio artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, seria suficiente para limitar o poder de tributar, porém como vimos o constituinte preferiu reafirmar o princípio da legalidade, de forma a dar maior ênfase ao limite de instituir ou majorar tributos, sem lei específica para tal fim.

O renomado jurista Paulo de Barros Carvalho nos explica ainda que<sup>28</sup>:

[...] qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

Contudo a regra do princípio da legalidade não é absoluta, admitindo-se, por exemplo, exceções na majoração de certos tributos, que pode ocorrer dentro de limites previamente especificados em Lei, tais exceções devem ser previstas no

---

<sup>27</sup> (MACHADO, 2004), p. 24.

<sup>28</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 208.

próprio texto constitucional, não sendo aplicada em qualquer tributo, somente nos casos específicos, conforme prevê o artigo 153, parágrafo 1º da Carta Magna.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Apesar do artigo 150, inciso I da Constituição Federal prever que será necessária uma lei para exigir ou aumentar o tributo, o princípio da legalidade é mais amplo, exigindo-se também para reduzir, extinguir, perdoar tributos, já que o Poder Público não pode abrir mão de receita pública, exceto por meio de lei, haja vista que o tributo é compulsório.

### **3.1.2 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária**

A lei tributária não poderá cobrar tributos em relação a fatos ocorridos antes de sua vigência, assim preceitua o artigo 150, inciso III, alínea “a” da Carta Magna, sendo assim, a lei não pode exigir que o contribuinte, pague o tributo por fato pretérito, devendo a vigência da própria lei produzir efeitos futuros.

Art. 150 [...]

III - cobrar tributos:

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

Luciano Amaro<sup>29</sup> explica que a Carta magna prevê a possibilidade da irretroatividade relativa da lei, conforme previsto no artigo 5º da Constituição Federal<sup>30</sup>, inciso XXXVI (ato jurídico perfeito e coisa julgada).

Caio Bartine nos explica que “A lei tributária atinge eventos ocorridos apenas após o início de sua vigência. Significa que dizer que não pode lei nova pretender atingir fatos passados<sup>31</sup>”.

Assim como o princípio da legalidade o princípio da irretroatividade também está previsto em outro dispositivo constitucional, ou seja, no artigo 5º, inciso XXXVI “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” da Constituição Federal, mais uma vez o constituinte garantiu o limite ao poder de tributar tanto nas garantias e direitos fundamentais<sup>32</sup>, visto que este é diretriz daquele, sendo portador do mesmo conteúdo axiológico, inclusive nas imposições tributárias<sup>33</sup>, como nos demais dispositivos do texto constitucional.

Retroatividade da lei é proibida pela Carta Magna, assim o princípio da irretroatividade comporta exceções, assim, a lei não é proibida de reduzir ou dispensar o pagamento do tributo, podendo neste caso retroagir a fatos pretéritos, desde que faça de maneira expressa, seguindo os demais princípios e normas previstas no ordenamento jurídico.

Luciano Amaro critica o artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, explicando que<sup>34</sup>:

O texto não é feliz ao falar em fatos *geradores*. O fato *anterior* à vigência da lei que *institui* tributo não é *gerador*. Só se pode falar em fato gerador *anterior* à lei quando esta *umente* (e não quando *institua*) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que *criou* ou *aumentou* tributo, a fato *pretérito*, que, portanto, continua sendo *não-gerador* de tributo, ou

---

<sup>29</sup> (AMARO, 2003), p. 118.

<sup>30</sup> (BRASIL, 1988).

<sup>31</sup> (BARTINE, 2012)

<sup>32</sup> (MACHADO, 1994), p. 31.

<sup>33</sup> (CARVALHO, 2011b), p. 307.

<sup>34</sup> (AMARO, 2003), p 118.

permanece como gerador de *menor* tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Ensina ainda Paulo de Barros Carvalho, que “o simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada já seriam bastantes para obstar qualquer incursão do legislador dos tributos<sup>35</sup>”, explica ainda o Ilustre professor, que o zelo do constituinte, se dá ao fato do legislador infraconstitucional cometer diversos equívocos, assim evitando que o legislador altere alguns dispositivos para que possa futuramente alterar o dispositivo responsável pela irretroatividade da lei.

Existe ainda uma grande discussão sobre a aplicação da lei, notadamente em relação ao aumento de alíquota de imposto de importação, havendo assim uma discussão quanto ao momento em que é válida a referida alíquota, MACHADO sustenta que o aumento da alíquota não alcança a importação já autorizada, sendo que o desembaraço aduaneiro é momento posterior, admitindo-se o contrário “*seria negar a finalidade do princípio*”, que é de preservar a segurança jurídica<sup>36</sup>, já CARVALHO critica enfaticamente qualquer violação a coisa julgada<sup>37</sup>.

### 3.1.3 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade previsto na alínea “b” do inciso III do artigo 150 da Carta Magna aduz que não poderá ser cobrado o tributo no mesmo exercício financeiro que haja sido publicado a lei que instituiu ou aumento o tributo, devendo este ser cobrado apenas no exercício financeiro seguinte, evitando-se assim surpresas ao contribuinte durante a vigência do exercício financeiro, dando maior segurança jurídica aos contribuintes.

---

<sup>35</sup> Op. Cit. p. 307.

<sup>36</sup> (MACHADO, 2011), p. 282.

<sup>37</sup> (CARVALHO, 2011b), p. 308.

O exercício financeiro é o período de tempo que a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública, em regra no ordenamento jurídico brasileiro o exercício financeiro é anual compreendido do dia 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

Paulo de Barros Carvalho escreve que segundo o princípio da anterioridade, “a lei que institui ou aumenta o tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação<sup>38</sup>”.

Dentro deste princípio encontramos ainda um subprincípio que é chamado de princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena, ou seja, a instituição do tributo ou seu aumento deve ainda respeitar um período mínimo de noventa (90) dias, contados da publicação do texto, garantindo assim uma segurança jurídica maior ao contribuinte, evitando que a publicação do texto legal seja publicada um dia antes da entrada em vigor do novo exercício financeiro, causando assim surpresas ao contribuinte, sendo este pega de surpresa, este princípio somente foi incluído com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003.

O princípio nonagesimal previsto na alínea “c”, do inciso III, do artigo 150 da Carta Magna de 1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 42 de 19.12.2003 “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”, este princípio não exclui o princípio da anterioridade, conforme já destacamos, apenas complementa o princípio da anterioridade.

Estes princípios não são absolutos comportando exceções conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 150 da Constituição Federal, não se aplicando ainda as reduções e extinções que são aplicadas imediatamente.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

---

<sup>38</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 209.

A anterioridade mitigada é aplicável às contribuições sociais, podendo o tributo neste caso ser instituído no mesmo exercício financeiro, desde que respeitados noventa dias publicação da lei.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

O princípio da anterioridade comporta ainda exceções aos tributos com efeito de extrafiscais, ou seja, que devem ter efeitos imediatos, e aqueles que podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro, devendo neste caso aguardar o período mínimo de noventa dias e aqueles que não precisam aguardar o lapso temporal de noventa dias, este último como regra excepcional temos o Imposto sobre a Renda e a fixação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina ainda que<sup>39</sup>:

O princípio da anterioridade – vale dizer, a limitação albergada pelo art. 150, III, “b”, da CF – não se aplica: (1) aos empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); (2) aos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, I), exportação, para o Exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II), produtos industrializados (art. 153, IV) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título ou valores mobiliários (art. 153, V); (3) aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II).

Os tributos extrafiscais tem a finalidade de política monetária, ou regulamentação do mercado, são os casos dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados, operação de crédito, assim não seria cabível estes princípios aguardarem a anterioridade comum, nem a anterioridade nonagesimal, sob pena de perder o efeito tal alteração na majoração ou diminuição do tributo, devemos destacar ainda que o Poder Executivo pode realizar a alteração devendo respeitar os limites e condições já definidas em lei, não podendo ultrapassar esses limites.

---

<sup>39</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 35.

O Supremo Tribunal Federal ao editar a súmula 669 “norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”, reconheceu a constitucionalidade da norma legal que altera o prazo para recolhimento da obrigação tributária não submetendo esta nova norma ao princípio da anterioridade.

### 3.1.4 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 dispõe expressamente que “todos são iguais perante a lei”, este princípio garante que todos os brasileiros sejam tratados de forma igual.

Conforme explica MACHADO<sup>40</sup>, o direito não pode transformar todos os seres humanos em iguais, haja vista, que cada um padece de uma carência, necessidade, condição social distinta dos demais, sendo naturalmente desiguais, sendo que a grande dificuldade é exatamente saber quando o direito deve ser desigual a fim de que possa tratar todos com igualdade, o ilustre professor ainda cita Rui Barbosa, “*A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam*”<sup>41</sup>.

O artigo 150 da Carta Republicana ainda afirma no inciso II que é vedado o tratamento de forma diferenciada entre os contribuintes, que se encontra em situações equivalentes, proibindo qualquer discriminação entre eles.

Art. 150 [...]

[...]

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;

---

<sup>40</sup> (MACHADO, 1994), p. 54 et. seq.

<sup>41</sup> BARBOSA, Rui. Oração aos Moços, p. 24/25. Apud (MACHADO, 1994), p. 56.

Assim não viola o princípio da isonomia o imposto progressivo, tendo em vista que aquele que possui maior capacidade contributiva tem a obrigação de pagar um imposto maior, assim o tratamento será equivalente, consistindo na proporcionalidade<sup>42</sup>.

Nas palavras de Aires F. Barreto o princípio da igualdade é<sup>43</sup>:

A Constituição, erigindo como princípio fundamental o da igualdade, assegura o tratamento paritário dos cidadãos, em face da lei. Em matéria tributária, a seu turno, a isonomia anda de par com o princípio da capacidade contributiva.

Explica ainda Aires F. Barreto, que a violação do princípio é facilmente observada na “inadequação da base de cálculo, seja pelo não-cabimento do fator tomado como elemento de desigualdade, seja pela ausência de correlação lógica, seja ao cabo, pela não-consonância dessa correlação<sup>44</sup>”.

Para Paulo de Barros Carvalho o princípio da isonomia é dirigido apenas ao legislador, sendo apenas o caráter hipotético da norma, não importando quem seja a pessoa envolvida<sup>45</sup>, isto quer dizer que o legislador não poderá de forma discriminada a ditar leis e fazer discriminação entre os contribuintes<sup>46</sup>.

### **3.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva**

A capacidade contributiva é a aptidão do contribuinte em pagar imposto, estabelecido no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988, que dispõe que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”, assim a capacidade contributiva não viola o princípio da isonomia, já que devemos tratar os iguais com igualdade e os desiguais com desigualdade na medida de suas desigualdades.

---

<sup>42</sup> (MACHADO, 2011), p. 37-8.

<sup>43</sup> (BARRETO, 2005), p. 12.

<sup>44</sup> Id.

<sup>45</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 38.

<sup>46</sup> (AMARO, 2003), p. 133.

Eduardo Sabbag considera o princípio da capacidade contributiva como um subprincípio do princípio da isonomia, este princípio somente se refere a graduação de incidência de determinado imposto<sup>47</sup>.

Já para Caio Bartine<sup>48</sup> o princípio tem uma importância enorme no poder legislativo, entendendo por “*capacidade contributiva* a aptidão do contribuinte em pagar mais ou menos imposto, em razão de uma situação que a lei irá individualizar”.

O princípio da capacidade contributiva não estava presente na Constituição de 1967, contudo, a melhor doutrina sustentou que o princípio prevaleceu à luz das demais garantias, entretanto, ao ter retirado o texto da Constituição, o acesso ao STF foi dificultado, já que o mesmo não estava previsto na Carta Magna<sup>49</sup>.

Para Luciano Amaro<sup>50</sup>, “O princípio da capacidade contributiva é diretriz que impõe ao legislador ordinário, cumulativamente, a escolha de fatos com conteúdo econômico e a eleição de critério de mensuração (base de cálculo) *ad valorem*”.

Este princípio refere-se a todos os tributos, não apenas aos impostos, conforme nos explica MACHADO<sup>51</sup>, é este princípio que isenta algumas taxas e contribuições, a exemplo das taxas, é o benefício da justiça gratuita perante os tribunais.

O princípio da capacidade contributiva serve para mensurar a possibilidade econômica que o sujeito passivo da relação tributária, sendo a capacidade contributiva uma referência ao impacto da carga tributária, sendo este princípio um dos mais complicados segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>52</sup>, “Um dos temas que mais atormenta a dogmática é a discussão sobre a natureza jurídica da famosa *capacidade contributiva*”.

---

<sup>47</sup> (SABBAG, 2007), p. 36.

<sup>48</sup> (BARTINE, 2012), p. 67.

<sup>49</sup> (MACHADO, 1994), p. 77.

<sup>50</sup> (AMARO, 2003), p. 13.

<sup>51</sup> (MACHADO, 2011), p. 39.

<sup>52</sup> (CARVALHO, 2011b), p. 329.

### 3.1.6 Princípio da Competência

Hugo de Brito Machado, explica que o princípio da competência é a restrição que o ente tributante recebe da Constituição limitando a sua atividade de tributar os contribuintes, definindo o princípio da competência como<sup>53</sup>:

*O princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. Já sabemos que a competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída.*

Competência tributária significa o poder de instituir tributos, esta competência é atribuída pela Constituição Federal e faz parte da própria organização do Estado, esta competência é exercida pela União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de leis complementares quando a Constituição determina ou ordinárias.

As competências são privativas, indelegáveis irrenunciáveis, incaducáveis, inalteráveis e seu exercício é facultativo.

A competência privativa proíbe qualquer outro ente de instituir o tributo a não ser aquele que a Constituição determinou, é ainda indelegável porque a prerrogativa de legislar sobre aquele tributo é exclusivamente do ente político determinado pela Constituição, contudo, o Código Tributário Nacional permite que outro ente arrecade ou fiscalize determinado tributo, conforme previsto no artigo 7º do Código Tributário Nacional.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

---

<sup>53</sup> (MACHADO, 2011), p. 38-9.

A competência também é irrenunciável e incaducável, já que o ente político não perde a competência por inércia, podendo instituí-lo a qualquer momento, já a faculdade de instituir o tributo significa que poderá a qualquer tempo o ente político instituí-lo, porém deve se atentar a lei de responsabilidade fiscal, assim a faculdade transforma o tributo em incaducável.

Dentro da competência tributária temos as espécies de competência, que podem ser privativas, comum, residual, exclusiva, extraordinária, cumulativa, e as competências dos territórios federais.

A competência privativa e a atribuição para instituir o tributo previsto na Constituição Federal, sendo que nenhum outro ente político poderá instituí-lo, a competência comum é aquela em que a Constituição permite a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituir taxas e contribuições de melhoria.

A competência residual pertence a União que através de Lei Complementar poderá instituir outros impostos que não foram previstos na Constituição, desde que observados os requisitos do artigo 154, inciso I da Constituição Federal, sendo que a competência extraordinária é a competência que a União possui de instituir em situações excepcionais tributos, devendo comprovar que não possui recursos para tal gasto, como os empréstimos compulsórios e o imposto extraordinário de guerra (artigo 154, inciso II da Constituição Federal).

Em se tratando de competência exclusiva, somente a União poderá instituir as chamadas contribuições especiais (contribuição sobre intervenção no domínio econômico, contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, contribuição para o financiamento da seguridade social e contribuição para o custeio de serviço de iluminação pública), prevista no artigo 149 da Constituição Federal.

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.

Existe uma exceção à competência exclusiva que é prevista no parágrafo 1º do artigo 149 da Constituição Federal, que permite aos Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem contribuição para custeio do regime previdenciário dos seus servidores.

Art. 149 [...]

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

A competência cumulativa pertence ao Distrito Federal que pode instituir os tributos de competência dos Estados e Municípios, já a competência sobre os territórios federais são unidades políticas que pertencem a União, atualmente inexistentes no Brasil.

#### **4 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

A autonomia municipal é um dos pressupostos fundamental do sistema Constitucional, previsto nos artigos 29 e 30 da Carta Magna, sendo que no caso do artigo 30 prevê no inciso III que compete aos Municípios instituir e arrecadar os tributos de sua competência, sendo esta competência prevista no artigo 156 da Constituição Federal.

BARRETO afirma que a Constituição Federal não cria hipóteses de incidência tributária, limitando-se a descrever os limites do legislador na criação das hipóteses, bem como, o arquétipo das hipóteses, cabendo assim a Lei infraconstitucional criar o tributo e o seu alcance, devendo estas observar as normas constitucionais<sup>54</sup>.

O princípio da legalidade é considerado o mais importante para o sistema tributário brasileiro, sendo este um subsistema da Constituição devendo o legislador ater-se as escolhas do poder constituinte originário, assim, qualquer inovação da norma jurídica, devesa ser introduzida de forma adequada ao sistema constitucional, sob pena de ser caracterizada uma norma invalida, inconstitucional<sup>55</sup>.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza esta previsto no artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988, sendo que o poder constituinte originário entendeu por bem garantir que o referido imposto fosse regulamentado por Lei Complementar, sendo ainda considerada pelo legislador como uma matéria especial<sup>56</sup>, merecedora de cuidados específicos, visando prevenir conflitos entre os Municípios, assegurando assim os interesses dos entes políticos, garantindo ainda a isonomia da norma constitucional, caso assim não o fosse, seria certo que teríamos diversas legislações sobre o Imposto Sobre Serviço que ultrapassariam os limites

---

<sup>54</sup> (BARRETO, 2005), p. 28.

<sup>55</sup> (BARRETO, 2005), p. 12.

<sup>56</sup> (CARVALHO, 2011b) p. 769.

Constitucionais, violando assim vários princípios, trazendo grande instabilidade econômica aos prestadores de serviços.

Desde a promulgação da Carta Magna Brasileira, o artigo 156 da Constituição Federal, sofreu diversas alterações pelas Emendas Constitucionais 03/93, 37/02, onde foram acrescentadas que caberia a Lei Complementar fixar as alíquotas mínimas e máximas, excluir de sua incidência exportações para o exterior entre outras.

Na leitura do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, temos “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, assim devemos ainda analisar o inciso II do artigo 155 da Carta Magna, que prevê a incidência do imposto de competência dos Estados e a incidência do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços ou simplesmente ICMS.

Os serviços sujeitos ao imposto previsto no inciso II do artigo 155 da CF/88 são aqueles relativamente aos transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo que a competência para tributar os demais serviços pertence aos Municípios, sendo assim vedada a inclusão de outros serviços ao ICMS em sua base de cálculo.

Assim, a Carta Magna prevê que os serviços a serem tributados deverão ser definidos em Lei Complementar, ou seja, não é qualquer serviço que poderá ser tributado, ou qualquer Lei que poderá definir o tributo, devendo o legislador respeitar o artigo 146 da Constituição Federal de 1988.

O texto Constitucional não definiu serviço de qualquer natureza, limitando-se apenas na expressão serviços, deixando uma incógnita sobre o seu significado e seu alcance, ficando a cargo da Lei Complementar a definição do serviço e do serviço tributável, não podemos, no entanto interpretar serviço de forma indiscriminada, devendo assim fazê-lo condicionando a sua interpretação pelo texto constitucional, que limitou-se apenas em introduzir a expressão “imposto sobre serviços de

qualquer natureza”, com isso, encontramos uma grande discussão na doutrina sobre se deveria ter sido introduzido o verbo “prestar” antes de serviço ou não.

BARRETO<sup>57</sup> afirma que: “É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem [...]”, classificando ainda serviço como qualquer esforço humano.

CARVALHO<sup>58</sup> explica que *a priori* o enunciado deveria conter o verbo “prestar” com sua forma substantiva “prestação”, sendo que o texto constitucional ficaria “imposto sobre a prestação de serviço de qualquer natureza”, neste caso, os Municípios ficariam limitados a prestação de serviços, em seguida o autor abandona essa teoria para analisar em outro plano as possibilidades de incidência do ISSQN, como por exemplo, a importação e contratação de serviços, assim o texto original permite que a Lei Complementar defina os critérios de serviço e seu alcance.

O “serviço” por si só não é tributável, devendo ser analisado a sua finalidade e seu conteúdo, sendo necessário para que seja tributável o serviço deve ter conteúdo econômico e esforço humano, ou seja, não é qualquer serviço que é tributável, a exemplo o serviço público não pode ser tributado pelo ISSQN, devendo o interprete ser criterioso na sua análise do inciso III do artigo 156 da CF/88.

---

<sup>57</sup> (BARRETO, 2005), p. 29.

<sup>58</sup> (CARVALHO, 2006), p. 26.

## 5 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem a função predominantemente fiscal<sup>59</sup>, sendo a sua base de cálculo o preço do serviço prestado sendo o local de incidência o domicílio do prestador do serviço.

O objetivo do Imposto Sobre Serviços é de suprir os recursos financeiros dos Municípios, MACHADO critica a utilização dos tributos nos dias atuais, afirmando que o instrumento de arrecadação do tributo não é mais o seu objetivo principal<sup>60</sup>.

O ilustre professor ainda nos explica que o tributo pode ser *fiscal, extrafiscal e parafiscal*<sup>61</sup>, o tributo é fiscal quando sua função é arrecadatória, extrafiscal quando sua função e a intervenção econômica do Estado e parafiscal quando a arrecadação é destinada ao custeio de atividades que não integram a função do Estado.

No caso do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, a sua função é somente arrecadatória, ou seja, sem a necessidade de uma contraprestação do Município, podendo assim, suprir os cofres dos Municípios para que estes possam ter independência financeira, podendo assim exercer suas atividades, sem a necessidade de depender do repasse de dinheiro da União ou dos Estados.

A Carta Magna de 1946 fortaleceu financeiramente os Municípios, já em 1965 com a Emenda Constitucional 18 os Municípios passaram a ter competência para legislar sobre o Imposto Sobre Serviços, o que fortaleceu ainda mais os Municípios e aumentando assim a arrecadação, fazendo com que os Municípios se tornassem financeiramente autônomos dos Estados.

Porém não podemos dizer que todos os Municípios se tornaram financeiramente autônomos dos Estados, já que a gigantesca maioria não cobra o Imposto Sobre Serviço, alguns por falta de contribuintes para o referido imposto, outros por falta de

---

<sup>59</sup> (MACHADO, 2011), p. 410.

<sup>60</sup> Ibid., p. 68.

<sup>61</sup> Ibid., p. 67 et. seq.

recursos financeiros ou de mão de obra, entretanto, os principais Municípios brasileiros, instituíram o imposto e alguns por vezes ultrapassam os limites constitucionais, sendo ávidos em sua cobrança<sup>62</sup>.

O Imposto Sobre Serviço tem como fato gerador a prestação de serviço constante na lista anexa à referida lei, sendo assim, não é qualquer serviço que pode ser tributado pelo Município.

BARRETO, afirma num primeiro momento que o conceito de serviço é “todo esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa<sup>63</sup>”, o ilustre doutrinador ainda distingue serviço de trabalho, entendendo que este é gênero e ou outro espécie desse gênero, sendo admissível afirmar que serviço é espécie de trabalho.

Trabalho é todo esforço humano realizado de forma genérica, podendo ser realizado para si ou para terceiros, já serviço é a atividade exercida a terceiros, como nos explica BARRETO, serviço “supõe uma relação com outra pessoa<sup>64</sup>”.

---

<sup>62</sup> (FIGUEIREDO e MOTA, 2004), p. 12.

<sup>63</sup> (BARRETO, 2005), p. 29.

<sup>64</sup> Op. Cit.

## **6 LEI COMPLEMENTAR Nº 116 DE 31 DE JULHO DE 2003**

Com a partilha das competências tributárias realizadas pelo poder constituinte originário, coube aos Municípios e ao Distrito Federal, a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, como já era previsto anteriormente, apenas mantendo o que já vinha ocorrendo desde a instituição do Imposto Sobre Serviços.

A Constituição Federal de 1988 delegou à lei complementar a função de dar vida ao imposto previsto no artigo 156, inciso III da Carta Magna, prevendo nesta lei complementar as hipóteses de incidência, base de cálculo, sujeito ativo e passivo da relação tributária, momento em que o imposto será devido e por fim o local onde é devido.

Os serviços que podem ser tributados pelo Imposto Sobre Serviços, são os previstos na lista anexa da Lei Complementar 116/03, excluindo os serviços sujeitos ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Coube à lei complementar regulamentar o Imposto Sobre Serviços, conforme o inciso III, do artigo 156 da Constituição Federal.

Com a promulgação da Carta Magna em 1988, o então Senador Fernando Henrique Cardoso desenvolveu o Projeto de Lei Complementar nº 161 de 1989, a princípio tratavam da regulamentação do inciso IV do artigo 156 da Constituição Federal, que posteriormente viria a ser convertido na Lei Complementar 116/2003.

Antes da Emenda Constitucional 03/1993 O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza era previsto no Inciso IV, do artigo 156 da Constituição Federal de 1988, após a aprovação da Emenda Constitucional 03/1993, o inciso III passou a ter a seguinte redação: “III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. O parágrafo 6º da Emenda revogou o inciso IV do artigo 156 da Carta Magna, conferindo ao Inciso III a previsão constitucional do Município instituir e cobrar o Imposto Sobre Serviços.

Ao ser aprovada a Lei Complementar 116/2003 cumpriu sua função sendo esta de maior clareza do que o Decreto-Lei nº 406/1968, sendo a lista anexa de serviços tributáveis muito superiores ao que era previsto anteriormente, através de seus itens e subitens, visando o tratamento exaustivo e taxativo<sup>65</sup> a lista de serviços, promovendo a tipicidade cerrada os serviços sujeitos a tributação pelo Imposto Sobre Serviço de competência dos Municípios.

Para Adriana Stamato de Figueiredo e Douglas Mota a lei complementar não cumpriu todas as atribuições inerentes ao Imposto Sobre Serviços foram exercidas<sup>66</sup>:

[...] podemos citar que, a despeito de ter sido fixado o teto máximo de 5% (cinco por cento) para as alíquotas, não houve fixação da alíquota mínima, gerando, assim, dúvidas sobre a manutenção da alíquota 'provisória' de 2% (dois por cento), estabelecida pela Emenda Constitucional 37, de 12.06.2002 (EC 37/02).

Luiz Fernando Mussolini Junior entende ainda que a emenda Constitucional 37, de 12.06.2002 é totalmente compatível com Carta Magna, já que coube ao poder constituinte derivado impor aos Municípios limitações ao seu poder de tributar, de forma que houve omissão do poder constituinte originário quanto à fixação de da alíquota mínima do Imposto Sobre Serviços<sup>67</sup>.

A Lei Complementar 116/03 em seu artigo 1º trouxe que os serviços tributáveis de competência dos Municípios são os previsto na lista anexa, mesmo que estes não constituam a atividade preponderante do prestador.

O parágrafo 3º do artigo 1º da Lei Complementar prevê ainda que os serviços públicos explorados mediante autorização, concessão ou permissão sofrerá incidência do Imposto Sobre Serviços.

---

<sup>65</sup> (COSTA, 2004), p. 43.

<sup>66</sup> (FIGUEIREDO e MOTA, 2004), p. 14.

<sup>67</sup> (MUSSOLINI JÚNIOR, 2003), p. 343.

MACHADO<sup>68</sup> critica essa incidência entendendo como verdadeiro absurdo, pois a incidência do imposto pode onerar o custo do serviço público, e este por sua vez deve possuir o menor preço possível, já que se destinam a população e suas necessidades essenciais.

A lista de serviço prevista na Lei Complementar sofre até os dias atuais seria discussão sobre ela ser taxativa ou se ela é meramente exemplificativa, causando diversas discussões entre os doutrinadores, magistrados, jurisdicionados e o poder público.

O parágrafo 1º do artigo 108 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 conhecido como Código Tributário Nacional desautoriza a utilização da analogia com o intuito de exigir tributo não previsto em lei, o Código Tributário Nacional apesar de ser uma lei ordinária foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 tendo o Supremo Tribunal Federal entendido que o CTN tem natureza de Lei Complementar.

A discussão sobre a lista anexa de serviço ser taxativa ou exemplificativa sofre uma discussão entre os mais renomados doutrinadores tributários do Brasil, existindo assim duas correntes, a teoria exemplificativa e a teoria taxativa<sup>69</sup>.

No entendimento dos juristas e doutrinadores como Geraldo Ataliba, Ayres Fernandino Barreto, Roque Antônio de Carrazza dentre outros diversos, a limitação dos Municípios em tributar os serviços que entender estaria ferindo o princípio federativo, já que os Municípios fazem parte do pacto federativo previsto no artigo 18 da Carta Magna, devendo o mesmo possuir autonomia para legislar sobre a ampliação da lista serviços<sup>70</sup>.

BARRETO apesar de defender que a lista de serviço é exemplificativa reconhece que a tese da taxatividade é predominante<sup>71</sup>: “é a postura consagrada pela jurisprudência. Nossos tribunais têm-se manifestado pela taxatividade da lista”.

---

<sup>68</sup> (MACHADO, 2011), p. 410.

<sup>69</sup> (PEIXOTO e CARDOSO, 2004). p.376.

<sup>70</sup> Op. Cit.

<sup>71</sup> (BARRETO, 2005), p. 116.

Outra parte dos doutrinadores entende que a lista anexa de serviço é taxativa, alegam para tanto que a lei complementar que regulamenta o Imposto Sobre Serviços não fere o pacto federativo nem a autonomia do Município, já que o inciso III do artigo 156 da Carta Republicana prevê que os serviços devem estar previsto em lei complementar<sup>72</sup>.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da taxatividade da lista de serviços vislumbra que os Municípios não poderiam tributar outros serviços se não os que estão previstos na lista de serviços, encerrando *numerus clausus* a lista<sup>73</sup>.

BARRETO afirma ainda que apesar da grande maioria entender pela taxatividade, esta lista não pode ser levada ao extremo, já que o serviço poderá sofrer denominações diversas da que estão prevista na lista de serviço, devendo assim ser interpretado de forma extensiva<sup>74</sup> os serviços previstos na lista de serviço, entendimento este pacificado na primeira seção do STJ.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que a lista anexa de serviços é taxativa<sup>75</sup>, contudo MACHADO<sup>76</sup> entende que o STF agiu de forma errônea ao alegar que a lista anexa de serviço poderia ser interpretada por analogia, entendendo ainda que o STF violou não só o princípio da legalidade como também o previsto no parágrafo 1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional.

A taxatividade da lista de serviços do ISS é devidamente Constitucional já que o artigo 150, inciso I da Carta Magna veda aos entes tributantes a exigência de qualquer tributo sem que a lei o estabeleça.

---

<sup>72</sup> (PEIXOTO e CARDOSO, 2004). p. 376.

<sup>73</sup> (BARRETO, 2005), op. cit.

<sup>74</sup> (AgRg no Ag 1371010/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 12/11/2012) - 1. Conforme orientação da Primeira Seção desta Corte, é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, em ampliação aos já existentes, apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva.

<sup>75</sup> (RE 450342 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 05/09/2006, DJe-072 DIVULG 02-08-2007 PUBLIC 03-08-2007 DJ 03-08-2007 PP-00114 EMENT VOL-02283-05 PP-01046 RDDT n. 145, 2007, p. 237-238 LEXSTF v. 29, n. 344, 2007, p. 231-243)

<sup>76</sup> (MACHADO, 2011), p. 411.

Dentro dos 40 itens e subitens da lista de serviço encontramos diversas vezes a palavra congêneres<sup>77</sup>, assim os serviços similares aqueles previsto na lista de serviços deverão sofrer tributação, mesmo que não estejam diretamente previstos na lista de serviço, evitando assim que o prestador de serviço altere o serviço prestado com o intuito de não pagar o imposto devido. A título de exemplo o item 12 da lista de serviço tributa os serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres, dentro do item 12 temos 17 subitens prevendo as atividades que serão tributadas pelo imposto, contudo caso o contribuinte altere de alguma forma sua atividade, mas esta por sua vez tiver alguma relação ao previsto no item 12, o ente público responsável pela tributação poderá tributar o contribuinte, não violando assim qualquer dispositivo constitucional.

### **6.1 Hipótese de Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**

Paulo de Barros Carvalho<sup>78</sup> nos ensina que a lei por si só “não trazem normas jurídicas organicamente agregadas”, assim sendo, é possível traçar a norma padrão de incidência de cada tributo.

Essa norma padrão de incidência tributária ou regra matriz de incidência nos ajuda a entender o tributo em si, a regra matriz é uma fórmula abstrata que serve para auxiliar o jurista e demais envolvida na relação tributária a entender de uma maneira mais simples o próprio tributo.

Para Geraldo Ataliba<sup>79</sup> a hipótese de incidência “é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia, genérica, contida na lei, de um fato”, sendo a norma abstrata cabe ao interprete desenhá-la de forma a moldar sua estrutura, para que possamos analisá-la de uma forma mais simples, sendo para ter a norma uma eficácia deve conter todos os requisitos da hipótese de incidência.

---

<sup>77</sup> A palavra congêneres significa o mesmo gênero, mesma espécie, mesma raça, (Dicionário Aurélio - <http://www.dicionariodoaurelio.com/Congeneres.html> - pesquisado 20.05.2013).

<sup>78</sup> (CARVALHO, 2011b), p. 608 et. seq.

<sup>79</sup> (ATALIBA, 2012), p. 58 – 59.

Cumpra-nos esclarecer que parte da doutrina explica a obrigação tributária utilizando-se da expressão fato gerador conceituando-a como a situação material descrita na lei, contudo tal expressão é veemente criticada por alguns autores como Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho entre outros.

Entre os que aderem à utilização do fato gerador está Luciano AMARO<sup>80</sup>, explica ainda o autor que fato gerador é a situação material descrita na lei podendo ser definido pela ação ou situação, devendo ser identificado o núcleo do fato, assim, podemos obter o elemento subjetivo que por sua vez se desdobra no sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária, por fim devemos analisar a quantificação do tributo, sendo que esta já está estabelecida na norma legal.

A quantificação do tributo é dividida em duas etapas, a base de cálculo e a alíquota, sendo aquela a “medida legal da grandeza do fato gerador<sup>81</sup>”, já a alíquota é representada pela porcentagem prevista em lei a ser cobrada sobre a base de cálculo.

Eduardo de Moraes Sabbag<sup>82</sup> em sua obra identifica a hipótese de incidência tributária como o momento abstrato que é previsto na lei, explica ainda que o fato gerador é a realização da hipótese de incidência, já para Hugo de Brito MACHADO<sup>83</sup> o fato gerador é de suma importância, mas sequer constitui uma espécie do direito, equiparando o fato gerador aos fatos jurídicos.

Caio Bartine<sup>84</sup> explica que a hipótese de incidência é uma possibilidade que a lei tributária dá a um determinado fato geral e abstrato que depois de realizado gera uma relação jurídica tributária, o fato imponible é o fato típico tributário, ou seja, a realização do fato previsto na legislação, sendo o fato gerador ocorre quando o fato típico ocorre acarretando em um dever de pagar o tributo previsto na legislação tributária, nos explica ainda que para validar o fato gerador da obrigação tributária é

---

<sup>80</sup> (AMARO, 2003), p. 255.

<sup>81</sup> Ibid., p. 256.

<sup>82</sup> (SABBAG, 2007). p. 166.

<sup>83</sup> (MACHADO, 2011), p. 125 et. seq.

<sup>84</sup> (BARTINE, 2012), p. 118.

necessário que todos os aspectos estejam presentes na lei, que formam a regra matriz de incidência tributária.

Luciano Amaro<sup>85</sup> defende a utilização da expressão “fato gerador” criticando e defendendo a expressão, não vendo qualquer inconveniente em sua utilização para designar aquilo que este previsto na legislação tributária hipotética ou no acontecimento concreto daquilo que esta prevista.

Para isso o autor explica as demais expressões utilizadas pelos demais doutrinadores, assim como fato imponível (Geraldo Ataliba), fato jurídico tributável (Paulo de Barros Carvalho), fato concreto, fato gerador da obrigação tributária (Aliomar Baleeiro), entre outras, entende o autor que nenhuma delas também seria correta já que fato imponível tem como sufixo algo que poderia vir a ser, já fato tributável só poderia ser utilizada com a argumentação de que a tributação não ocorreria naquele momento, somente tendo efeito no lançamento pela autoridade fiscal, fato concreto é aquele que já ocorreu, portando já foi tributado e por último fato gerador da obrigação tributária “é designação que tem a virtude de espancar a plurivocidade assinalada<sup>86</sup>”.

Alega ainda que a expressão sofreu grande discriminação pelos demais doutrinadores, após a tradução do texto de *Gaston Jèze*, traduzido por Paulo da Mata Machado em 1945<sup>87</sup>, sendo posteriormente censurada de forma violenta, sofrendo críticas dos mais renomados tributaristas como BECKER que afirma que a única coisa que o fato gerador gera é a confusão intelectual<sup>88</sup>, propondo assim a hipótese de incidência como designação mais favorável ao que a lei tributária vem a descrever.

Luciano Amaro justifica ainda a utilização da terminologia fato gerador<sup>89</sup>: “Não se minimize a importância do fato gerador, dizendo-se que ele é ‘apenas’ o pressuposto

---

<sup>85</sup> (AMARO, 2003), p. 249, et. seq.

<sup>86</sup> Ibid. p. 253.

<sup>87</sup> Ibid. p. 249.

<sup>88</sup> Ibid. p. 250.

<sup>89</sup> Ibid. p. 253.

fático que dá lugar, espaço e perspectiva material, ou *concretitude*, para a obrigação *abstrata* descrita em lei”.

Justifica ainda o autor que “Afim, não vemos inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão fato gerador (para designar tanto a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda)<sup>90</sup>”.

Geraldo Ataliba<sup>91</sup> adota a terminologia de hipótese de incidência tributária, utilizada por Becker repudiando a expressão fato gerador esclarecendo que a expressão só trás confusão terminológica, mas distingue-a do fato concreto que ela se subsume, esclarece que esta distinção deve ser realizada pelo fato de não podermos desenvolver um trabalho científico sem o devido vocabulário técnico científico, sendo assim, errado utilizar a mesma expressão para dois fatos distintos, previsão legal e fato, existindo assim dois momentos diferentes lógicos e cronológicos.

A doutrina tradicional, no Brasil costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico.

Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome.

Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador)<sup>92</sup>.

Para Paulo de Barros de Carvalho<sup>93</sup>, explica que a expressão fato gerador é equivocada, salientando ainda que diversos vocábulos foram utilizados e sugeridos pelos tributaristas ao longo dos anos, sendo o fato gerador utilizado para prever tanto a previsão legal como os fatos jurídicos, sendo Becker quem levantou as mais “flagrantes improbidades” da expressão. Critica ainda o magistério de quem utiliza e admite o vocábulo como a argumentação de que “é a forma utilizada pelo legislador”, por fim, escolhe o renomado autor utilizar a expressão hipótese tributária para as construções de linguagem geral e abstrata e fato jurídico tributário para sua

---

<sup>90</sup> (AMARO, 2003), p. 254.

<sup>91</sup> (ATALIBA, 2012), p. 55.

<sup>92</sup> (ATALIBA, 2012), p. 54.

<sup>93</sup> (CARVALHO, 2011a), p.311, et. seq.

projeção factual, citando ainda Norberto Bobbio<sup>94</sup> - “[...] rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada peã gramática para a beleza do estilo, mas uma exigência fundamental para construir qualquer ciência”.

Os mais renomados doutrinadores e especialistas em direito tributário explicam que é possível identificarmos na norma jurídica os elementos essenciais para compor a regra matriz de incidência tributária, uma vez identificada à norma, terá a hipótese e a consequência da norma, na hipótese foi dividido em três critérios: critério material; critério espacial; e critério temporal. Já o consequente da norma é dividido em critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

CARVALHO<sup>95</sup> desenha em sua obra a regra matriz de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, da seguinte forma:

Hipótese:

Critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

Critério espacial: âmbito territorial do Município;

Critério temporal: momento da prestação do serviço.

Consequência:

Critério pessoal: sujeito ativo: Município; sujeito passivo: prestador de serviço;

Critério quantitativo: base de cálculo: preço do serviço; alíquota: aquela prevista na legislação do imposto.

Partindo da hipótese desenhada pelo ilustre professor, passamos a analisar cada parte da regra matriz de incidência do ISSQN.

---

<sup>94</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria della scienza giuridica*, Torino, 1950, p. 200-36. Apud (CARVALHO, 2011a), p. 313.

<sup>95</sup> (CARVALHO, 2011b), p. 771 - 772.

### 6.1.1 Critério Material

O critério material é considerado o núcleo do tributo, pois é nele que encontramos todo o elemento importante dos tributos, o núcleo é formado obrigatoriamente por um verbo seguindo sempre o complemento, no caso do ISSQN o núcleo da norma é o verbo “prestar” acompanhado pelo complemento “serviços de qualquer natureza”, devemos salientar novamente que o complemento neste caso não engloba os serviços de transporte interestadual e transporte intermunicipal e o de comunicação, limitando-se neste caso aos serviços constantes na lista anexa de serviço.

Para configurar o critério material não basta que seja realizado qualquer serviço, é necessário ainda que o serviço esteja previsto na lista anexa como dito anteriormente, e que o serviço tenha sido prestado à outra pessoa de forma onerosa, assim faz-se necessário o caráter de bilateralidade<sup>96</sup>.

João Damasceno Borges de Miranda e Alexandre Marques Andrade Lemos<sup>97</sup>, explica que o critério material e a circulação de bens imateriais, sendo estas primordialmente intelectual ou pessoal, podendo as pessoas industriais ou comerciais preencher este critério.

De acordo com José Eduardo Soares de Melo<sup>98</sup>, o critério material consiste na prestação de serviço que compreenda algum negócio jurídico, entendendo-se como serviço a atividade humana empreendida por alguém a outrem.

Geraldo Ataliba<sup>99</sup> afirma que o aspecto material é o mais complexo na hipótese de incidência, nela esta contida todas as informações necessárias que configuram o arquétipo em que a hipótese de incidência consiste, sendo este “o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional”.

---

<sup>96</sup> (CARVALHO, 2011b), p. 773.

<sup>97</sup> (MIRANDA e LEMOS, 2004). p. 276.

<sup>98</sup> (MELO, 2000)

<sup>99</sup> (ATALIBA, 2012), p. 106 – 107.

O aspecto material revela toda a essência do tributo, permitindo assim que seja individualizando sua função de todas as outras hipóteses de incidência, afirma ainda que o “aspecto material é a imagem abstrata do fato jurídico”.

### 6.1.2 Critério Espacial

O critério espacial ou aspecto espacial, esta diretamente ligada ao lugar onde o fato tributável ocorreu, assim devemos analisar o que legislação complementar observa sobre o local de incidência do imposto.

A Lei Complementar 116 de 2003 no artigo 3º descreve que o imposto será devido no estabelecimento prestador ou no local do domicílio do prestador.

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:

ATALIBA<sup>100</sup> esclarece que no Brasil são inúmeros os problemas referentes ao local da hipótese de incidência do tributo, principalmente no que tange a competência municipal de cobrar os tributos, haja vista, que existem diversas empresas localizadas em um Município que prestam suas atividades em outros Municípios.

Alega Paulo de Barros Carvalho, que são pobres as pesquisas quanto ao critério espacial das hipóteses tributárias, contudo, divide a hipótese em três hipóteses distintas<sup>101</sup>:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;

---

<sup>100</sup> (ATALIBA, 2012), p. 105.

<sup>101</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 329.

- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

No caso específico do Imposto Sobre Serviços a lei complementar determina que o imposto seja cobrado no domicílio do prestador, ou o local em que a própria lei determinar, sendo este talvez o imposto que mais vem sendo debatido em razão do seu critério espacial, inclusive com uma grande divergência na doutrina, juristas e jurisprudência.

### 6.1.3 Critério Temporal

O critério temporal está diretamente vinculada ao momento em que a hipótese de incidência ocorre, ou seja, no caso do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza o fato ocorre no momento da prestação do serviço, sendo que cada vez que for executado o serviço, será realizado o fato impositivo, a obrigação nasce cada vez que o contribuinte (sujeito passivo da relação tributária) presta o serviço.

ATALIBA<sup>102</sup> divide ainda o aspecto temporal em duas hipóteses, sendo a primeira a que prevê o momento exato para a ocorrência e as que não preveem esse momento.

Paulo de Barros Carvalho define o critério temporal como<sup>103</sup>:

Compreendemos critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

O aspecto temporal tem a função de determinar o momento exato em que será devido o tributo, assim, a lei poderá prever o momento exato da incidência do tributo

---

<sup>102</sup> Ibid., p. 103.

<sup>103</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 331.

ou caso a legislação for omissa o aspecto temporal deverá ser considerado no momento em que ocorrer o aspecto material da hipótese de incidência.

#### **6.1.4 Critério Pessoal**

No critério pessoal são determinados os dois sujeitos da obrigação tributária, sendo o critério pessoal dividem em dois sujeitos, o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, são os sujeitos do vínculo, CARVALHO explica ainda que<sup>104</sup>:

[...] Os conceitos emitidos a propósito do liame abstrato, de cunho patrimonial ou, não, parecem suficientes para que cheguemos a ver duas ou mais pessoas, com interesses formalmente antagônicos, que se encontram ligadas perante o direito, para obtenção de certos objetivos que a ordem jurídica persegue.

##### **6.1.4.1 Sujeito Ativo**

No polo ativo da obrigação tributária está o titular do direito de exigir e arrecadar o tributo, sendo este o sujeito ativo da relação tributária.

O sujeito ativo da obrigação tributária em regra é a pessoa jurídica de direito público determinada na própria legislação tributária, podendo ainda ser delegado à competência para a pessoa jurídica de direito privado em casos específicos, todavia, Paulo de Barros CARVALHO<sup>105</sup> não encontra obstáculos para que o sujeito ativo da relação tributária seja uma pessoa física, já para ATALIBA<sup>106</sup>, o sujeito ativo é discricionário, devendo a pessoa jurídica ter interesse público.

Para Paulo de Barros CARVALHO<sup>107</sup> a pessoa jurídica de direito público são aquelas dotadas de poder legislativo previstas na Constituição, as pessoas de direito privado são as entidades paraestatais que exercem funções públicas, e por fim a

---

<sup>104</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 369.

<sup>105</sup> (CARVALHO, 2011b), p. 630.

<sup>106</sup> (ATALIBA, 2012), p. 80.

<sup>107</sup> Op. Cit.

pessoa física que deverá exercer atividade exclusiva de interesse público, em regra o sujeito ativo da obrigação é a pessoa constitucionalmente titular da competência tributária, sem que não há necessidade da lei prever expressamente sua designação, no caso da omissão da lei, o sujeito ativo será aquele que criou a lei.

O Código Tributário Nacional prevê nos artigos 119 e 120 quem serão os sujeitos ativos na obrigação tributária.

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

Não podemos confundir a competência para legislar com a capacidade do sujeito ativo de cobrar a obrigação tributária, o tributo é instituído pelo ente competente (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) conforme a competência prevista na Constituição Federal, podendo a própria lei prever que outra pessoa poderá cobrar o imposto.

A lei não precisa necessariamente mencionar o sujeito ativo, a competência para cobrar o tributo é expressa, sendo o ente federado que a criou o sujeito ativo da obrigação tributária, podendo ainda na própria lei prever que o sujeito ativo será outro.

Em regra o sujeito ativo é aquele previsto na Constituição Federal, ou seja, o ente que criou a lei e esta prevista na Constituição.

Assim caso a lei desejar que o sujeito ativo seja diferente, atribuindo assim à titularidade de exigir o tributo à outra pessoa, devesse designar expressamente no texto da lei, cabendo assim a outro sujeito ativo a capacidade de exigir o tributo.

Geraldo ATALIBA<sup>108</sup> conceitua o sujeito ativo como sendo “[...] o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui à exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo [...]”, sendo que a própria lei poderá atribuir à outra pessoa a titularidade.

Hugo de Brito MACHADO<sup>109</sup> entende que as pessoas de direito privado e as pessoas naturais não podem ser titulares da obrigação tributária como sujeitos ativos, porque não podem promover a execução fiscal, já que não esta prevista no ordenamento jurídico, contudo ressalta que as pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais podem arrecadar o tributo, mas não poderão exigí-los judicialmente por não terem competência para inscrevê-los em dívida ativa nem promover a execução fiscal.

Existe ainda a possibilidade de outro sujeito ativo de exigir e administrar em proveito próprio o tributo é os casos das autarquias, sendo o fenômeno conhecido como parafiscalidade.

A parafiscalidade é a competência dada a pessoas públicas ou privada mediante lei pelo titular da competência tributária, para Geraldo ATALIBA a parafiscalidade é a atribuição da titularidade de um tributo a uma pessoa diversa do estado, com competência para arrecadar em benefício próprio<sup>110</sup>, neste caso a lei atribui à outra pessoa jurídica a titularidade de arrecadar o tributo e utilizá-lo em seu próprio proveito (OAB, DNER, INSS).

No campo da parafiscalidade a pessoa de jurídica não precisa necessariamente ser de direito público, podendo esta competência ser transferida para a pessoa jurídica de direito privado.

Caio Bartine nos explica ainda que<sup>111</sup>:

---

<sup>108</sup> (ATALIBA, 2012), p. 83

<sup>109</sup> (MACHADO, 2011), p. 140.

<sup>110</sup> (ATALIBA, 2012), 85

<sup>111</sup> (BARTINE, 2012), p. 121.

O STF perfilha de um entendimento de que a sujeição ativa tributária pode ser das pessoas que são dotadas de *capacidade tributária ativa*. Assim, seriam considerados sujeitos da obrigação tributária não apenas os entes federados, mas as autarquias e fundações públicas.

Alguns doutrinadores entendem que o sujeito ativo sempre será o Estado, afirmando que somente as pessoas dotadas de poder legislativo é que podem ser titulares da obrigação tributária, já Paulo de Barros CARVALHO entende que o artigo 119 do Código Tributário Nacional conflita com o sistema constitucional, já que vai de encontro com o exposto na própria constituição e na lei<sup>112</sup>, entendendo ainda que o próprio “art. 119 do Código Tributário Nacional é letra morta no sistema do direito positivo brasileiro<sup>113</sup>”, já que existe no sistema constitucional brasileiro a possibilidade de transferir a titularidade da competência tributaria para outra pessoa seja do direito privado, seja do direito público.

Luciano AMARO<sup>114</sup> explica que não podemos confundir a competência tributária com a capacidade tributária, assim no caso da parafiscalidade o próprio sujeito ativo poderá arrecadar e exigir o tributo.

#### **6.1.4.2 Sujeito Passivo**

O sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor também chamado de contribuinte ou responsável, é a pessoa que tem a conexão com o núcleo da hipótese de incidência tributária<sup>115</sup>.

Paulo de Barros Carvalho conceitua contribuinte como sendo a pessoa que arca com o pagamento do tributo<sup>116</sup>, assevera ainda que o contribuinte de direito e o contribuinte de fato não são contribuintes, explica ainda que o signo contribuinte utiliza critérios diferentes, proporcionando diversas conotações, criticando a

---

<sup>112</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 369.

<sup>113</sup> (CARVALHO, 2011a), p.370.

<sup>114</sup> (AMARO, 2003), p. 285.

<sup>115</sup> (ATALIBA, 2012), p.86.

<sup>116</sup> (CARVALHO, 2011b), p. 633.

utilização dos termos contribuinte de fato e contribuinte de direito, abandonando sua utilização, contudo, nos explica ainda que não é tão fácil assim excluir essa utilização.

Nas palavras de Geraldo Ataliba o sujeito tributário é convencionalmente chamado de contribuinte, “[...] É a pessoa que fica na contingência legal de o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo<sup>117</sup>”, devendo ainda o legislador levar em consideração a capacidade contributiva revelada pelo fato imponible.

Paulo de Barros Carvalho conceitua o sujeito passivo da seguinte forma<sup>118</sup>:

Sujeito passivo da relação jurídica é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

Podemos afirmar então que qualquer pessoa pode ser o sujeito passivo da relação tributária, não há que se falar aqui ou se confundir com a capacidade prevista no Código Civil, já que mesmo o incapaz perante o Código Civil pode ser sujeito passivo na obrigação tributária, a exemplo, quando o menor recebe herança, entre outros, conforme prevê o artigo 126 do Código Tributário Nacional:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:  
I - da capacidade civil das pessoas naturais;  
II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;  
III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

O Código Tributário Nacional trata do sujeito passivo no artigo 121, como sendo a pessoa obrigada a pagar o tributo, podendo ser o sujeito passivo o contribuinte ou o responsável quando sua obrigação decorra de disposição legal.

---

<sup>117</sup> (ATALIBA, 2012), p.86

<sup>118</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 372.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A lei por vezes indica um sujeito passivo diverso daquele que deveria ser o sujeito passivo, deslocando o sujeito passivo de uma pessoa para outra, sendo que neste caso o sujeito passivo não é aquele configurado pela Constituição, sendo este responsável tributário pela obrigação.

### 6.2.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo deverá sempre ser explícito em duas entidades<sup>119</sup> referindo-se à base de cálculo e a alíquota do tributo, para Hugo de Brito MACHADO a base de cálculo é expressão do valor econômico do fato gerador referindo-se a quantidade econômica, sendo ela essencial para identificação do tributo<sup>120</sup>, Já Geraldo ATALIBA denomina o critério quantitativo como base imponível sendo a perspectiva mensurável do aspecto material<sup>121</sup>, Hugo de Brito Machado ainda nos explica que a alíquota é a expressão quantitativa do valor do tributo, podendo a alíquota ser dividida em várias espécies<sup>122</sup>.

Paulo de Barros Carvalho<sup>123</sup> conceitua a base de cálculo como sendo “[...] a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico [...]”, a base de cálculo ainda pode ser dividida em três funções específicas: medir as proporções reais do fato; compor a específica determinação da dívida; e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material.

---

<sup>119</sup> (CARVALHO, 2011a), p. 396.

<sup>120</sup> (MACHADO, 2011), p. 135.

<sup>121</sup> (ATALIBA, 2012), p.108.

<sup>122</sup> (MACHADO, 2011)

<sup>123</sup> (CARVALHO, 2011a)

Assim podemos afirmar que a base de cálculo possui uma grande importância na constituição do tributo, pois é nela que podemos aferir o montante real a ser pago, bem como, podemos identificar o tributo.

Assim temos as alíquotas específicas utilizadas para calcular o tributo sem considerar o valor tributado, mas sua quantidade o objeto, as alíquotas fixas e variáveis estas são as que se alteram em razão da base de cálculo já as alíquotas fixas são utilizadas para o cálculo do tributo, sendo proporcional a base de cálculo, não podemos confundir a alíquota fixa com o tributo fixo, já que este por sua vez indica o valor exato do tributo a ser pago, independente da base de cálculo, as alíquotas progressivas e regressivas, são aquelas que se alteram em relação à base de cálculo e por fim alíquota zero, neste caso o próprio nome diz, o seu valor será zero, esta é uma manobra utilizada pela administração tributária para driblar o princípio da legalidade, já que a isenção somente pode ser concedida através de lei<sup>124</sup>.

---

<sup>124</sup> (MACHADO, 2011), p. 136, et. seq.

## 7 O LOCAL DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E OS CONFLITOS ENTRE OS MUNICÍPIOS

Os Municípios receberam do poder constituinte a competência tributária para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme o inciso III do artigo 156 da Constituição Federal.

Esta autonomia política garante aos Municípios arrecadar e exigir o tributo, contudo, a Carta Magna previu ainda que os serviços que poderiam ser tributados seriam regulamentados por Lei Complementar.

A lei complementar se faz necessário para regulamentar as normas gerais de direito tributário conforme disposto nos incisos I, II e III do artigo 146 da Constituição Federal, em especial aos conflitos de competências em matéria tributária.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

[...]

A competência dos Municípios em instituir, arrecadar e exigir o tributo deve observar os critérios decorrentes da hipótese de incidência previstas sempre dentro de seus territórios, assim nas de Aires F. Barreto<sup>125</sup>:

A descrição, em lei, de o fato prestar serviços só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro delimitador do território do Município respectivo (ou do Distrito Federal).

---

<sup>125</sup> (BARRETO, 2005), p. 308.

Ocorre, contudo, que o Imposto Sobre Serviços oferece diversas faces e divergência no momento do lançamento do tributo, quando dois entes estabelecem-se competentes para arrecadar o tributo, tendo em vista a multiplicidade de Municípios brasileiros, sendo o Imposto Sobre Serviços, o tributo mais polemico por apresentar uma série de conflitos de competência entre os entes tributantes.

Para Celso Marcelo de Oliveira<sup>126</sup>, “[...] não se pode mais admitir que o serviço prestado dentro do território de um Município seja tributado por outro, somente pelo fato de que o prestador não possua estabelecimento, de qualquer espécie, dentro da base territorial do Município [...]”.

A lei complementar 116/2003 prevê no artigo 3º onde será devido o Imposto Sobre Serviços, ressaltando ainda as exceções:

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:

O conflito ocorre no momento de estabelecer o local do estabelecimento prestador, assim é comum que dois ou mais Municípios acabem por tributar o mesmo contribuinte (sujeito passivo), ocorrendo assim à bitributação, que é a cobrança do tributo por dois entes tributantes distintos.

### **7.1 Critério Espacial do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e Lei Complementar 116/03**

O critério espacial é quem define o local em que tenha ocorrido a hipótese de incidência tributária, o artigo 3º da lei complementar 116/03 define o local onde ocorre a hipótese de incidência como o local do estabelecimento prestador tornando assim devido o pagamento do imposto no Município do estabelecimento do prestador, salvo as exceções previstas na própria legislação complementar.

---

<sup>126</sup> (OLIVEIRA, 2004), p. 140.

Para dirimir conflitos de competência tributária entre os Municípios, o legislador optou pelo critério da localização do estabelecimento prestador especificando ainda as exceções.

O legislador procurou privilegiar a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, evitando dúvidas e cobranças de imposto de forma duplicada, ou seja, por dois ou mais Municípios.

Observamos ainda que a lei complementar 116/03 que revogou o decreto lei 406/68 não prestigiou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que entendia competente para a arrecadação do tributo o Município em que o serviço prestado efetivamente ocorreu, sendo prestigiado o Município sede do estabelecimento do prestador, devendo ainda em caso de fraudes, serem analisados pelo fisco municipal.

A lei complementar adotou o sistema misto e considerou o imposto devido “no local do estabelecimento prestador, ou, na sua falta, no local do domicílio do prestador” e, para outras hipóteses “o local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário”, conforme artigo 3º da lei complementar 116/03.

## **7.2 Estabelecimento Prestador**

Antes da lei complementar 116/2003 o Imposto Sobre Serviços estava sobre o mando do Decreto Lei 406/68, que estabelecia duas regras distintas para o recolhimento do tributo, dentre elas o decreto previa que o tributo seria pago no local do estabelecimento prestador, exceto na hipótese da construção civil em que o tributo era devido no local da obra, conforme o artigo 12 do Decreto Lei 406/68.

A lei complementar 116/03 por sua vez pouco inovou a respeito do local em que será devido o tributo, reproduzindo as mesmas regras vigentes anteriormente, ampliando apenas algumas hipóteses em que o tributo será devido no local onde ocorra a hipótese de incidência.

A interpretação do artigo 3º da lei complementar 116/2003 deve primordialmente ser analisada com o artigo 4º da referida lei, para que possamos entender o que realmente é estabelecimento prestador:

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.

Importa assim, definir e conceituar o estabelecimento prestador evitando que dois entes ou mais acabem por tributar o mesmo contribuinte, gerando assim, discussões dentro do poder judiciário, prejudicando tanto o contribuinte, como o ente realmente competente para arrecadar o tributo.

O estabelecimento prestador é configurado pela unidade econômica ou profissional, independente do nome recebido, conforme preceitua o artigo 1.142 do Código Civil:

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

O renomado jurista Aires F. Barreto<sup>127</sup> conceitua o estabelecimento prestador como “[...] o complexo de meios idôneos, materiais ou imateriais, pelos quais o prestador do serviço explora determinada atividade [...]”.

Para Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues conceitua estabelecimento prestador como<sup>128</sup>:

**Estabelecimento prestador:** 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

---

<sup>127</sup> (BARRETO, 2005), p. 315.

<sup>128</sup> (MARTINS e RODRIGUES, 2003), p. 249.

atendimento, sucursal escritório de representação ou contacto ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (§4º).

Cristiano Rosa de Carvalho, ao analisar o artigo 156, inciso III da Constituição Federal entende que o imposto é devido no local onde a prestação do serviço foi efetivamente prestada<sup>129</sup>.

Analisando o sentido do arquétipo constitucional do ISS, tal como está na Constituição Federal (art. 156, III *Compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza...*), a conclusão lógica é que o local da incidência só pode ser o local onde a prestação efetivamente ocorreu, ou em outras palavras, o Município onde foi prestado o serviço é que terá competência para tributá-lo.

A definição de estabelecimento pela lei complementar 116/03, tem um alcance amplo, sendo que o estabelecimento constitui uma universalidade de fato ou bens, não se confundindo com a empresa em si<sup>130</sup>, estabelecimento prestador deve ser considerado assim, qualquer local onde ocorra concretamente a prestação de serviço.

Para Aliomar Baleeiro<sup>131</sup> estabelecimento prestador é:

[...] o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. O local onde se situa cada unidade econômica - assim entendido aquele do estabelecimento prestador do serviço - atrairá a incidência da norma municipal respectiva.

Betina Treiger Grupenmacher critica a definição da incidência do imposto no estabelecimento do prestador, alegando que<sup>132</sup>:

[...] não foi este o objetivo do legislador complementar ao conceituar “estabelecimento prestador”, mas o de garantir maior arrecadação do tributo a partir do entendimento de que o ISS deve ser recolhido, independentemente do local em que tenha se efetivado a prestação, no local onde desenvolva o prestador de serviço suas atividades

---

<sup>129</sup> (CARVALHO, 2004), p. 96

<sup>130</sup> (VENOSA, 2010), p. 35.

<sup>131</sup> (BALEEIRO, 1999), p. 89.

<sup>132</sup> (GRUPENMACHER, 2004), p. 82.

habituais, sendo irrelevante o fato de ser este local sede, filial, agência etc.

Hugo de Brito Machado entende que o estabelecimento prestador como<sup>133</sup> “[...] o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional [...]”.

O estabelecimento define não só o local onde se desempenha as funções de direção, mas configura também a unidade econômica sendo irrelevante as suas denominações.

### **7.3 Local do Estabelecimento Prestador**

O local de prestação do serviço é o ponto mais controverso do Imposto Sobre Serviços, a lei complementar 116/03 estabeleceu que o serviço considera-se prestado imposto no local do estabelecimento prestador, devendo assim o imposto ser devido no local do estabelecimento prestador, conforme regra do artigo 3º.

A regra do decreto lei 406/68 considerava o local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, ou seja, o imposto era devido no local onde o prestador estava localizado, com a lei complementar 116/03 a regra do artigo 12 do decreto lei foi mantida, sendo o imposto devido no local do estabelecimento do prestador, sendo previsto ainda qual o local da prestação de serviços em alguns itens.

A lei complementar fixou critérios para determinar o local da ocorrência do tributo, contudo, há casos em que os serviços iniciam-se em um local, (atividade meio) finalizando o serviço em outro local (atividade fim), sendo este o serviço desejado pelo tomador do serviço.

Para Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues a regra do artigo 12 do Decreto Lei 406/68 não deixavam margens para as dúvidas quanto ao

---

<sup>133</sup> (MACHADO, 2011), p. 409.

local que era devido o imposto, principalmente quando as atividades sofriam reflexos em mais de um Município<sup>134</sup>, sendo seu critério a localização do estabelecimento prestador.

Já para Betina Treiger Grupenmacher a regra deveria ser considerada inconstitucional por não guardar vínculo entre o local que fora realizado o serviço e local do estabelecimento prestador<sup>135</sup>:

É certo que a regra que determina que o tributo seja recolhido no local do estabelecimento prestador deve ser tida por inconstitucional se este não guardar correspondência com o local em que se ultimou o fato imponível. Assim, ao pretender dirimir conflitos de competência definindo o que é estabelecimento prestador para fins de incidência de ISS, o legislador complementar não eliminou a inconstitucionalidade contida na “velha” regra (Dec.-lei 406/68, art. 12, “a”), mas renovou-a.

O Legislador poderia ainda ter fixado expressamente o local em que seria devido o tributo na legislação, como sendo o local efetivo da prestação de serviço, mas quis o legislador adotar o critério do estabelecimento do prestador, salvos as exceções previstas na própria legislação, adotando assim um sistema misto para a incidência do Imposto sobre Serviços.

Aires F. Barreto esclarece ainda que a incidência do Imposto Sobre Serviço independe do local onde o contrato seja celebrado, não importando assim se o prestador e o tomador celebram contrato em um determinado Município sendo o serviço realizado em outro Município, sendo que a mera contratação não é objeto da incidência do tributo, assim como é irrelevante o local onde são contabilizadas as escriturações da empresa<sup>136</sup>, o autor esclarece ainda que o local em que o tomador está estabelecido é irrelevante para determinar o local da incidência do imposto, bem como, onde os locais onde são executadas algumas atividades meio, sendo absurdo ainda pretender que o Município onde foi realizado o serviço (local do tomador) querer tributar o sujeito passivo<sup>137</sup>.

---

<sup>134</sup> (MARTINS e RODRIGUES, 2004), p. 188.

<sup>135</sup> (GRUPENMACHER, 2004), p. 83.

<sup>136</sup> (BARRETO, 2005), p. 323.

<sup>137</sup> (BARRETO, 2005), p. 324 - 325.

## CONCLUSÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nem sempre esteve previsto no ordenamento jurídico brasileiro, sendo considerado um tributo recente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o poder constituinte originário manteve a competência para instituir, arrecadar e exigir o respectivo tributo aos Municípios, delegando ainda o imposto fosse regulamentado através de lei complementar.

A lei complementar 116/03, de 31 de julho de 2003, foi um projeto do então Senador Fernando Henrique Cardoso, que demorou mais de 14 anos para ser discutida, debatida e aprovada pelo Congresso Nacional.

A lei complementar manteve algumas características do Decreto Lei 406/68, em especial quanto ao local onde o sujeito passivo da relação tributária deverá efetuar o pagamento, conforme artigo 3º da lei complementar 116/03, ou seja, “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”.

Contudo a doutrina, juristas, jurisprudência, Municípios, contribuintes sempre conflitaram em qual seria o devido local para o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tornando-se assim o local de incidência do imposto (aspecto/critério espacial) um dos maiores causadores de discussões entre os tribunais administrativos e judiciários.

Uma parte da doutrina, juristas e jurisprudência, em especial o STJ mantiveram por anos o entendimento que o imposto deveria ser recolhido no local onde o serviço era prestado, já que ali eram realizados todos os atos que caracterizavam o serviço específico.

Contudo outra parte da doutrina entende que o Imposto Sobre Serviços é devido no local do estabelecimento do prestador, conforme previsto na primeira parte do artigo

3º, sendo que a própria lei complementar prevê as exceções em que o imposto será devido em outro Município.

Entretanto, Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues já criticavam o entendimento de que o local de incidência do imposto fosse no Município em que o serviço tivesse sido realizado, criticando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça<sup>138</sup>:

A clareza da norma legal contida no art. 12 do DL 406/68, com as alterações da LC 100/99, agora revogado, não deixava margem a dúvida quanto à interpretação, no sentido de considerar o Município competente para arrecadar o ISS, quando ele tem reflexos em mais de um Município, ser o Município do local do *estabelecimento prestador*, ou do *domicílio do prestador* dos serviços.

A lei complementar 116/03 não prestigiou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, mantendo o contexto do decreto lei 406/68, em que o aspecto espacial do Imposto Sobre Serviços é o local do estabelecimento do prestador ou na falta deste no domicílio do prestador salvas as exceções previstas na própria lei.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça atualmente é no sentido de que o Município onde está localizado o estabelecimento do prestador é o local competente para arrecadar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, assim, como é o entendimento mais recente do Supremo Tribunal Federal, que entende ser o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador o competente para a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, previsto no inciso III, do artigo 156 da Constituição Federal, regulamentado pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

---

<sup>138</sup> (MARTINS e RODRIGUES, 2003), p. 188.

## Bibliografia

- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ANDRADE FILHO, E. O. Das funções da lei complementar 116/03. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 153 - 174.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ATALIBA, G.; BARRETO, A. F. ISS - conflitos de competência e tributação de serviços. in **Revista de Direito Tributário**, p. 6:53.
- ÁVILA, H. O imposto sobre serviços e a lei complementar 116/03. In: ROCHA, V. D. O. **O ISS E A LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 165 - 184.
- BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARREIRINHAS, R. S. **Como se preparar para o Exame de Ordem, 1ª fase: tributário**. São Paulo: Método, 2010.
- BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BARRETO, A. F. ISS: não incidência sobre franquias. in **Revista de Direito Tributário**, p. 64:216-224.
- BARTINE, C. **Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. v. 3, 2012. (Coleção elementos do direito).
- BORGES, J. S. M. ISS (Imposto Sobre Serviço) na Constituição. in **Revista de Direito Tributário**, p. nº 3:197-205.
- BRASIL, C. D. E. U. D. B. (. 1. D. S. D. 1., 1946. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7%C3%A3o46.htm)>. Acesso em: 03 jul. 2013.
- BRASIL, C. D. R. D. E. U. D. B. 1., 24 Fevereiro 1891. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm)>. Acesso em: 20 Maio 2013.
- BRASIL, C. D. R. F. D. B. D. 1., 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm)>. Acesso em: 20 Maio 2013.
- BRASIL, C. D. R. F. D. B. D. 1., 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 20 maio 2013.
- BRASIL, D.-L. N. 4. D. 3. D. D. D. 1., 1968. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406compilado.htm)>. Acesso em: 20 maio 2013.
- BRASIL, E. C. N. 1. D. 1. D. D. D. 1., 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 03 jul. 2013.
- BRASIL, E. C. N. 3. D. 1. D. J. D. 2., 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm)>. Acesso em: 03 jul. 2013.
- BRASIL, F. H. C. PLS - PROJETO DE LEI DO SENADO, Nº 161 de 1989 - Complementar. **Senado Federal**, 1989. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=1484](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=1484)>. Acesso em: 20 maio 2013.
- BRASIL, L. C. N. 1. D. 3. D. J. D. 2., 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 20 maio 2013.
- BRASIL, L. C. N. 5. D. 1. D. D. D. 1., 1987. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp56.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp56.htm)>. Acesso em: 03 jul. 2013.

- BRASIL, L. N. 5. 1. D. 2. D. O. D. 1., 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 20 maio 2013.
- BRASIL, L. N. 5. 1. D. 2. D. O. D. 1. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 03 jul. 2013.
- BRIGAGÃO, G.; REZENDE, C. Definição dos limites de competência tributária em matéria de industrialização por encomenda, à luz da LC 116/03. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 107 - 122.
- CARVALHO, C. R. D. Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviço. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 91 - 106.
- CARVALHO, P. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 23<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2011a.
- CARVALHO, P. D. B. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Noeses, 2011b.
- CARVALHO, R. M. D. **ISS: a lei complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços**. São Paulo: MP Editora, 2006.
- CESAROTI, G. O fato gerador e o aspecto espacial do ISS. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 209 - 226.
- CHIESA, C. ISS - O velho problema da função da lei complementar na regulamentação do imposto sobre serviços. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 123 - 142.
- COSTA, A. S. D. Breves notas sobre a LC 116/03 e as cláusulas gerais: Os limites da taxatividade. In: PEIXOTO, M. M. I. G. D. S. in **"ISS - Lei Complementar 116/2003"**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 31 - 48.
- FIGUEIREDO, A. S. D.; MOTA, D. Aspectos Relevantes da Nova Lei do ISS. In: PEIXOTO, M. M. I. G. D. S. in **"ISS - Lei Complementar 116/2003"**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 11 - 29.
- GONÇALVES, F. D. C. ISS - Alíquotas diferenciadas para os serviços de ensino superior - Inconstitucionalidades da lei do Município de São Paulo. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 175 - 188.
- GRUPENMACHER, B. T. ISS - Local em que é devido o tributo. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 67 - 90.
- KELSEN, H. **Teoria Pura do Direito, Introdução à problemática científica do direito**. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 7<sup>a</sup>. ed. São Paulo: RT, 2011.
- MACHADO, H. D. B. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1994.
- MACHADO, H. D. B. O ISS das sociedades de profissionais e a lei complementar 116/03. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 227 - 240.
- MACHADO, H. D. B. **Curso de Direito Tributário**. 32<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MARTINS, I. G. D. S.; RODRIGUES, M. T. M. O ISS e a lei complementar 116/03 - Aspectos relevantes. In: ROCHA, V. D. O. **O ISS E A LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 185 - 215.

- MARTINS, I. G. D. S.; RODRIGUES, M. T. M. O ISS e o local da prestação de serviços - Lei Complementar 116/03. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 241 - 252.
- MATTOS, A. G. D. O novo regramento do ISS efetuado pela LC 116/03. In: ROCHA, V. D. O. **O ISS E A LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 19 - 35.
- MELO, J. E. S. D. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000.
- MELO, J. E. S. D. Incidência do ISS no local do estabelecimento prestador. O conceito de estabelecimento. In: ROCHA, V. D. O. **O ISS E A LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 216 - 230.
- MIRANDA, J. D. D. M.; LEMOS, A. M. A. As operações de arrendamento mercantil - Leasing e a questão da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN. In: PEIXOTO, M. M. I. G. D. S. in **"ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 267 - 283.
- MORAES, A. ISS - Base de cálculo e não cumulatividade. In: PEIXOTO, M. M. I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 49 - 65.
- MUSSOLINI JÚNIOR, L. F. A emenda constitucional 37/02, as renúncias fiscais do ISS e a lei complementar 116/03. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/03**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 339 - 352.
- OLIVEIRA, C. M. D. **Manual do Imposto Sobre Serviço**. Campinas: LZN, 2004.
- OLIVEIRA, J. M. D.; MIGUEL, C. R. O critério espacial do ISS e a lei complementar 116/03. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 285 - 312.
- PEIXOTO, M. M.; CARDOSO, L. V. Comentários à lista de Serviços anexa à lei complementar 116/03. In: \_\_\_\_\_ **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 369 - 426.
- SABBAG, E. D. M. **Direito Tributário - Elementos do Direito**. 8ª edição. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007.
- SANT'ANNA, C. S. A lei complementar 116/03, e a tributação da construção civil. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 143 - 152.
- SCAFF, F. F. A tributação das sociedades uniprofissionais mudou com a nova lei complementar do ISS? In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 189 - 198.
- SILVA, R. E. **Decisões em Matéria Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SOUZA, R. C. ISS partilhado - Proposta para composição de conflitos. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 573 - 578.
- TROINANELLI, G. L.; GUEIROS, J. O ISS e exportação e importação de serviços. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. D. S. **ISS - Lei Complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 199 - 208.
- VENOSA, S. D. S. **Direito Civil - Direito Empresarial**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas S.A., v. VIII, 2010.
- ZILVETI, F. A. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.