

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO SUL E SUDESTE DO PARÁ  
INSTITUTO DE ESTUDOS EM DIREITO E SOCIEDADE  
FACULDADE DE DIREITO**

**ARIANE BARBOSA CSAKO**

**ISSQN:  
TRIBUTAÇÃO E CONFLITOS QUANTO AO LOCAL DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO  
SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA**

**Marabá**

**2022**

ARIANE BARBOSA CSAKO

**ISSQN:  
TRIBUTAÇÃO E CONFLITOS QUANTO AO LOCAL DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO  
SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA), como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Edieter Luiz Cecconello

Marabá

2022

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará**  
**Biblioteca Setorial Josineide da Silva Tavares**

---

C958i Csako, Ariane Barbosa

ISSQN: tributação e conflitos quanto ao local da incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza / Ariane Barbosa Csako. — 2022.  
43 f.

Orientador(a): Edieter Luiz Cecconello.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará, Campus Universitário de Marabá, Instituto de Estudos em Direito e Sociedade, Faculdade de Direito, Curso de Bacharelado em Direito, Marabá, 2022.

1. Imposto sobre serviços. 2. Brasil. [Lei complementar n. 116, de 31 de julho de 2003]. 3. Competência tributária. 4. Direito tributário. I. Cecconello, Edieter Luiz, orient. II. Título.

---

CDDir.: 4. ed.: 341.39635

Elaborado por Miriam Alves de Oliveira – CRB-2/583

ARIANE BARBOSA CSAKO

**ISSQN:  
TRIBUTAÇÃO E CONFLITOS QUANTO AO LOCAL DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO  
SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará (UNIFESSPA), como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: Marabá (PA), \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2022.

Banca Examinadora:

---

Prof. Me. Edieter Luiz Cecconello  
(Orientador - UNIFESSPA)

---

Prof. Dr<sup>a</sup>. Rejane Pessoa de Lima Oliveira  
(Membro da Banca - UNIFESSPA)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço imensamente a Deus, que com sua imensa bondade me guiou até o presente momento. Agradeço aos meus pais, Dona Kaila e Sr. André, que sempre se mantiveram comigo, me apoiando e incentivando a ser maior e melhor, bem como sendo força quando nem mais eu tinha.

Agradeço às minhas irmãs, que sempre se mantiveram perseverantes e sonhando meus sonhos junto comigo. Aos meus familiares, em especial às minhas avós, que sempre foram exemplo e que tanto contribuíram com minha criação; tudo o que faço e busco é para que tenham orgulho da mulher que estou me tornando. Mesmo que de um plano diferente, conto que Dona Neca tenha orgulho de sua neta e que, no presente plano, a Dona Dália possa acompanhar de perto meus passos.

Agradeço ao meu namorado João Vitor, que sempre foi apoio, paciência e incentivo para ser perseverante em todos os meus objetivos. Agradeço ainda aos meus amigos, os quais faço nas pessoas do Pedro Henrique Lima e da Mylena Rossato, que me apoiaram em todos estes momentos, bem como foram base para me fazer confiar em mim e lembrar para o que estou lutando e quais os meus objetivos.

Agradeço a meu orientador, Me. Edieter Luiz Cecconello, que com grande paciência e credibilidade aceitou esse desafio em conjunto comigo e me guiou até o presente momento. Também sou grata a todos os colegas de curso, uma turma unida em todos os momentos, sejam bons ou de adversidades, bem como a cada membro desta instituição que contribuiu para a minha formação profissional.

## RESUMO

O presente trabalho irá abordar acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISSQN, um imposto de competência municipal e que possui importante papel na arrecadação dos municípios, assim como do Distrito Federal, haja vista sua função híbrida em relação aos demais entes estatais. Busca-se fazer um estudo de caso quanto à importância dos tributos como um todo e da distribuição de competências na tributação dos impostos, dando enfoque ao ISS, de forma a demonstrar os movimentos históricos que levaram à sua criação, a análise do modo de instituição e tributação deste, e, por fim, a atual conjuntura Constitucional e da Lei de nº 116/2003, que regula o ISSQN, trazendo, ainda, dentro do texto legal, o local correto da tributação dos serviços prestados, bem como dos conflitos existentes relacionados ao local devido da tributação. Ao final, sugerir-se-ão hipóteses de resolução do conflito referendado, em especial diante da aprovação do Projeto de Lei de nº 178/2021.

**Palavras chave:** imposto sobre serviço de qualquer natureza-ISSQN; competência; Lei 116/2003; conflitos de competência.

## **ABSTRACT**

This paper will address the Tax on Services of Any Nature - ISSQN, a municipal tax and that has an important role in the collection of municipalities, as well as the Federal District, given its hybrid function in relation to other state entities, making a case study about the impotence of taxes as a whole and the distribution of powers in the taxation of taxes, focusing especially on the above referenced, demonstrating introductory historical movements that led to its creation, in subsequent analysis to the manner of its institution and taxation, reaching the current Constitutional conjuncture and the Law 116/2003, which regulates the ISSQN, addressing doctrinal discussions related to the taxability of the list of taxable services, bringing within the legal text the correct place of taxation of services rendered, as well as existing conflicts related to the place of taxation, suggesting at the end, hypotheses for resolving the conflict referenced, especially in the face of the approval of Bill No. 178/2021.

**Keywords:** tax on services of any nature-ISSQN; competence; Law 116/2003; competence conflicts.

## Sumário

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>2. DIREITO TRIBUTÁRIO E O PAPEL DOS TRIBUTOS</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Impostos e a Distribuição De Competências:</b>	<b>15</b>
<b>3. BREVE ASPECTOS HISTÓRICOS E O CONCEITO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA, A LEI 116/2003 E A INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO:</b>	<b>18</b>
<b>3.1 Breves Aspectos Históricos e o conceito Do Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza:</b>	<b>18</b>
<b>4. DOMICÍLIO, ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR E LOCAL DA PRESTAÇÃO:</b>	<b>30</b>
<b>4.1. Conflitos De Competência e a Bitributação</b>	<b>31</b>
<b>5. CONCLUSÃO</b>	<b>39</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>42</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O Direito, é o meio de regulamentação das relações, sejam elas privadas, como o casamento ou o funcionamento das empresas, ou das relações públicas, que envolvem diretamente o Estado.

Sendo assim, para regulamentar tais situações, existem as ramificações específicas em diversas áreas, buscando abarcar todas as questões sociais, sejam elas na esfera pública ou privada.

Há ainda ramificações que possuem função híbrida, tratando aspectos que envolvem a vida privada e a atividade pública, como é o caso do Direito Tributário, relacionando a prestação do contribuinte - cidadão- no cumprimento de suas obrigações do recolhimento dos tributos, para posterior promoção do bem social e da manutenção do Estado.

Por conseguinte, para que seja promovido a dualidade de ações, há a necessidade de que se haja previsão legal quanto às possibilidades, bem como os limites a serem estabelecidos não só para a ação do cidadão em seus deveres e possibilidades, mas também ao Estado, o que se faz inicialmente através do texto Constitucional ao delegar a competência de suas atribuições aos entes, seja a União, os estados, os municípios ou o Distrito Federal.

Dessa forma, o Estado Brasileiro, no que diz respeito à aplicação legal e à fruição de suas normas apresenta diversos entraves, uma vez que, apesar de conter muitas Leis, estas mesmas normas geram divergências entre si ou possuem omissão na sua aplicação, bem como as instituições que aplicam as normas conflitam no que diz respeito à sua implementação, melhor forma, bem como a legalidade dos atos.

No caso das Leis Complementares, em especial a L.C. 116/2003, que trata do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN, um imposto de competência municipal, a competência para legislar sobre tal tema, foi transcrita através do próprio texto Constitucional.

Tal imposto, é o objeto principal deste trabalho, havendo o que se falar sobre o seu aspecto histórico, o que motivou a sua criação, bem como no que diz respeito à Lei

que o regula, em especial a sua efetiva aplicação, fato que gera divergências doutrinárias e judiciais sobre a sua efetividade quando aplicada, julgando-se, por vezes, a sua constitucionalidade.

Sendo assim, abaixo de tal lei, existe a necessidade de se aplicar, no âmbito municipal, o que se faz através dos Códigos Tributários Municipais, uma vez que não existindo tal lei que possa regular o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, não poderia haver incidência do referido tributo no Município, tendo em vista que é inconstitucional a incidência de tributo sem lei que o defina.

Por conseguinte, havendo previsibilidade legal, há de se questionar qual seria o município competente para dar prosseguimento com a cobrança, o que, por muitas vezes, dá causa a conflitos de competência espacial em relação ao local da prestação e qual o local a que deve incidir o tributo. Deve-se levar em consideração que, sempre pensando no melhor para o crescimento de seu município, bem como da arrecadação municipal, as prefeituras irão buscar serem o ente competente para tributar, ocorrendo então a bitributação ou o recolhimento indevido do tributo.

Existem também situações em que grandes empresas, utilizando de subterfúgios, argumentam que já foi devidamente recolhido o tributo em outro município - apesar de este não ser o devido - o que irá gerar um tempo gasto, bem como diversos processos para averiguar tais situações, seja na esfera administrativa ou judicial.

Assim, percebe-se um exponencial aumento de processos - sejam judiciais ou administrativos - em muitos municípios, de modo que, em maioria, as grandes empresas discutem o mérito através de advogados dos grandes centros do país. Importante salientar que tais profissionais, por muitas vezes, não conhecem a realidade local, bem como os Códigos Tributários dos Municípios em localidades tão longínquas, ocasionando diversos embaraços à apuração dos procedimentos.

Tal fato, diga-se, leva ao crescimento de demandas, que por muitas vezes chegam a ser judicializadas, as quais poderiam ser facilmente resolvidas via administrativa acaso realizada uma advocacia preventiva por meio de advogados regionais e que possuem conhecimento da realidade local, o que impulsionaria a dinâmica social e diminuiria a quantidade de processos judicializados, bem como a

morosidade para solução de tais lides, sendo esta uma hipótese conceituada diante da realidade atual.

Tem-se também a hipótese de resolução do presente conflito, através da aprovação do projeto de lei, que ainda está em trâmite, o qual traz a conceituação da Nota Fiscal Brasil, na qual pretende unificar a maneira de emissão das Notas Fiscais de Serviço no âmbito nacional, sendo esta uma das soluções aparentes para o presente conflito de competência.

## **2. DIREITO TRIBUTÁRIO E O PAPEL DOS TRIBUTOS**

Dentro do Direito, observa-se que cada um de seus ramos trata de aspectos específicos sociais. Sendo assim, há uma primazia de qual área social será envolta por tal ramificação, podendo ser ela ligada a Direito Público, tratando dos quesitos sociais e que envolvem o poder estatal e a comunidade como um todo, como é o caso do Direito Administrativo ou o Direito Constitucional, bem como aqueles em que serão tratados da vida privada, das relações entre pessoas e seu desdobrar a partir de então, como é o caso do Direito Civil.

Por conseguinte, das possíveis ramificações do Direito, uma que representa papel de extrema importância é o Direito Tributário, haja vista ser uma mistura entre o Direito Público e o Direito Privado. É o ramo em que se mescla atividade privada da população, com a atividade do Estado, numa dualidade entre as ações privadas, as quais repercutem em obrigações com o Estado de realizar o recolhimento de tributos que serão utilizados em benefício da sociedade como um todo.

Sendo assim, o objetivo do Direito Tributário é regular a relação das atividades privadas do contribuinte, sujeito este que deverá adimplir responsabilidades legais e obrigações pecuniárias derivadas ligadas ao Estado. Tal ramo ainda traz a limitação e regula a forma como serão realizados tais deveres, respeitando princípios constitucionais, bem como possui correlação com diversas outras áreas do Direito como o Direito Penal, no momento da aplicação de sanções, a título de exemplo.

Ainda, está intrinsecamente relacionado não apenas com o recolhimento das quantias necessárias para a manutenção do Estado, mas também com a promoção da segurança jurídica ao limitar o poder estatal através de legislação, bem como na conversão a posteriori em fins sociais no momento da redistribuição da renda a partir da necessidade local.

Logo, cabe destacar que, em se tratando de Direito Constitucional e a sua implementação nacional por meio da Constituição Federal de 1988, o legislador dedicou um capítulo específico para tratar sobre o assunto, dispondo sobre a instituição dos tributos, das competências tributárias, do modo de execução e das

matérias que tratam o Direito Tributário, constando tais delimitações em seus artigos 145 a 162.

De tal modo, o Direito Tributário é um meio de proporcionar as melhorias sociais, bem como a manutenção do Estado, haja vista que há a necessidade de angariar fundos para se manter, bem como proporcionar os serviços básicos através da tributação de serviços, da renda e do patrimônio.

Sobre a tributação, Hugo de Brito Machado Segundo, em seu livro Manual de Direito Tributário <sup>1</sup>, vai destacar que:

O que importa, porém, é notar que o poder de tributar, quando reconhecido, delimitado e, eventualmente, dividido em seu exercício por normas constitucionais, no âmbito de um Estado de Direito, chama-se competência tributária. Em Estados que adotam a estrutura federal, em que há uma divisão vertical no exercício do poder entre um ente central e entes periféricos, a competência tributária decorre não apenas da apontada limitação, mas também da divisão do exercício do poder de criar tributos entre os entes federativos. É o caso do Brasil, cujo texto constitucional atribui competência para instituir tributos à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.31).

Sendo então, a partir das palavras do autor, uma forma de limitação do poder estatal, bem como elencar as competências de seus entes, sendo esta a forma estrutural do nosso país, haja vista se tratar de uma federação.

Ainda sobre o tema, MACHADO SEGUNDO (2018, p.49) diz que:

Nesse sentido, diz-se que sempre que o cidadão é compelido a pagar algo ao Poder Público, e não se trata de uma multa, de uma obrigação decorrente da vontade, nem de uma indenização, só pode se tratar de um tributo. Essa compreensão do tributo à luz de outras figuras correlatas, que o define por exclusão, é relevante porque tem em conta o fundamento direto da cobrança, o qual encontrará limites imediatos nesse mesmo fundamento. Exemplificando, se se trata de obrigação de natureza contratual, os limites a serem observados em sua gênese e em sua quantificação estarão relacionados ao que livremente pactuaram as partes. Já se se estiver diante de uma indenização, o principal parâmetro a ser observado será a extensão do dano e o grau de culpa ou dolo do seu causador. No que tange às penalidades pecuniárias, o critério por excelência a ser usado em sua quantificação será a gravidade da infração que lhes justifica a cobrança, aliada à culpabilidade do infrator. Se a cobrança não se identificar com nenhuma destas, seu fundamento será o poder de tributar, assumindo relevo a existência de normas que estabeleçam limites a essa cobrança, papel do Direito Tributário.

---

<sup>1</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, Manual de direito tributário. Ed. 10ª. São Paulo: Editora Atlas, 2018.

Por assim dizer, é uma cobrança da qual não decorre de uma vinculação com a outra parte e que não possui caráter punitivo, nem de sanção, mas uma contribuição a qual o contribuinte possui o seu papel contributivo, enquanto que, conforme transcrito pelo autor acima referendado, é o limitado pelo Direito Tributário.

Em se tratando dos tributos, que são: os impostos, as contribuições de melhorias, as taxas, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, todos eles resguardados à instituição através do texto Constitucional, sendo por meio destes que a arrecadação do Estado Brasileiro irá ocorrer, conforme transcrição da Carta Magna.

Sendo assim, tem-se que se observar quanto à competência para a tributação, no que se refere à instituição, ou seja, a criação de tributos poderá ser de competência da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, cabendo ainda destacar que, com relação aos Impostos, terá que ser observado em primazia a capacidade econômica do contribuinte, como assim disserta o artigo 145 e parágrafo 1º da Carta Magna:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

Portanto, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva é levado em consideração na hora de se instituir os tributos, em especial os impostos, haja vista que não só se busca a segurança jurídica na hora da tributação, mas, também, o equilíbrio social e que as contribuições sejam aplicadas em conformidade à proporcionalidade que cada cidadão é capaz de exercer.

## 2.1 Impostos e a Distribuição De Competências:

Conforme demonstrado acima, os impostos possuem grande importância na arrecadação, seja ela na esfera nacional, estadual, municipal ou distrital. É uma das maiores fontes de renda para o Poder Público.

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional - CTN<sup>2</sup>, em seu artigo 16 disserta sobre a delimitação do que seria imposto, traduzindo-se que: *imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*

Logo, os impostos, apesar de arrecadados pelos entes, não pressupõem uma atividade estatal, determinando-se a tal maneira de tributo não vinculado, tendo em vista que, além da não obrigatoriedade de prestação de serviço estatal em retorno imediato ao recolhimento do tributo, não possui uma finalidade já especificada, como assim debate Roque Antônio Carrazza (2013) sobre o tema:

Em suma, não é preciso que a pessoa política tributante preste um serviço público, remova um obstáculo jurídico, realize uma obra pública, permita a utilização de um bem pertencente ao domínio público, e assim avante, para poder, de modo válido, exigir um imposto. Basta, apenas, tenha competência constitucional para instituí-lo e, ao exercitá-la, observe os magnos princípios que disciplinam o assunto (legalidade, igualdade, proporcionalidade, anterioridade, irretroatividade etc.). (p.604)

Nesse sentido, para que sejam tributados, diferente das taxas, os impostos impescindem de uma contraprestação da atitude estatal para sua incidência, em razão da vedação constitucional, não poderá ter fim específico, como demonstrado pelo doutrinador acima referenciado, assim como também preceitua o artigo 167, inciso IV:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado,

---

<sup>2</sup> Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966 - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios

respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Assim como disciplinar a não vinculação, a Carta Magna também vai estabelecer quais os entes federativos serão responsáveis pela instituição dos tributos, levando em consideração que esta não pode criar os impostos, delegando-se, então, esta competência aos seus entes, aos quais, através de sua legislação, seja esta contida no texto do CTN ou por Lei Complementar.

Sendo assim, o papel de tais leis também irá estar voltado a limitar e traçar regras gerais a despeito do tema, tendo em vista a segurança jurídica já apontada acima, como a diminuição de conflitos relacionados aos impostos que irão regular.

Logo, a Constituição Federal age de modo a possibilitar que os órgãos legislativos da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal possam criar tais tributos, delegando tais competências.

De tal forma, há a necessidade de especificar o que seriam essas competências relacionadas à matéria tributária, as quais CARRAZA (2013, p. 575) conceitua como “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”

Destarte, a competência tributária que será atribuída ao legislativo em cada uma das esferas, possibilita uma certa liberdade quanto a sua instituição, bem como o modo de implementação, ressalvados os preceitos constitucionais e o seu cumprimento, sendo, no caso, uma liberdade limitada e necessária, para que assim possa regular as normas que tratem de um imposto em específico.

Tal prerrogativa se justifica, haja vista que inexistindo a instrução normativa, ou seja, a lei que regule o tributo, no caso os impostos, inexistente força vinculante dos entes federados em exigí-los, já que inexistente cobrança anterior à norma, bem como que ao não cumprir aos preceitos constitucionais, seria então esta norma inconstitucional, conseqüentemente, inaplicável.

No que diz respeito à distribuição das competências pelos entes, justifica-se, por ser uma forma de garantir a liberdade dos entes, bem como o tratamento igualitário

entre os mesmos, inibindo a ação de sobrepujar a competência alheia. Isso porque, segundo CARRAZZA (2013, p. 582):

Ademais, a rígida discriminação de competências tributárias assegura a isonomia das pessoas políticas, já que lhes garante a autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa. Assim, permitir que uma pessoa política, ainda que por meio de artifícios exegéticos, se aposses de competências tributárias alheias é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.

Partindo desse pressuposto, é uma forma de possibilitar que os entes federados possuam sua independência quanto aos demais, bem como limite a força que um ente possui sobre o outro, sob o foco de que cada um tenha sua independência, em todos os âmbitos, como já referenciado por Roque Antonio Carrazza.

Conceituada por muitos autores sobre o tema, quanto às características da competência tributária explicam que estas não podem ser transferidas, não caducam, cabe ao ente a faculdade de exercê-la ou não, mas não podem renunciá-las, de modo que MACHADO SEGUNDO (2018, p.271) vai transcrever sobre o tema que:

A competência tributária é indelegável, não pode ser alterada pelos entes que a detém, que dela também não podem renunciar, e o fato de não ser exercida não a transfere para outra pessoa jurídica de direito público. Diz-se, assim, que suas características são a indelegabilidade, a facultatividade, a incaducabilidade, a inalterabilidade e a irrenunciabilidade.

De tal modo, que diante da distribuição das competências, cabe aos entes federais, estaduais, municipais e ao Distrito Federal tratarem de seus impostos e seguir aos preceitos já elencados anteriormente, de forma a dar efetividade às suas competências, que lhes foram conferidas.

Por conseguinte, neste trabalho, em se tratando especificamente de um Imposto Municipal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN ou ISS, o qual possuiu diversas alterações até chegar ao modo de tributação que atualmente vigora na Constituição Federal, bem como é regulado pela Lei Complementar 116/2003, bem como pode-se dizer se tratar de um imposto recente, o qual ainda possui certas questões a serem solucionadas e debatidas, o que se fará a seguir.

### **3. BREVE ASPECTOS HISTÓRICOS E O CONCEITO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA, A LEI 116/2003 E A INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO:**

#### **3.1 Breves Aspectos Históricos e o conceito Do Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza:**

Anteriormente ao ano de 1965, o tributo que hoje se denomina como Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza não existia, uma vez que este veio a substituir os impostos sobre indústria e profissões, o imposto sobre diversões públicas. Estes primeiros de competência Municipal, e também substituiu o Imposto Sobre Transações, que era de competência dos estados.

Sendo assim, passando-se para a tributação por meio do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, através das novas Constituições e Emendas Constitucionais, propôs-se sob o fundamento de melhorar as receitas municipais e não mais haver conflitos com os impostos estaduais, como anteriormente ocorrera.

Dessa forma, o tributo denominado de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, também conhecido como ISS ou ISSQN, foi instituído por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, tendo como função substituir tributos já existentes e passar essa funcionalidade de incidir para os Municípios, bem como o Distrito Federal (o qual se justifica diante da sua natureza híbrida quanto à funcionalidade, onde ora funciona como estado, ora funciona como município). Este tributo seria, então, uma forma de arrecadação para complementar receitas.

Ocorre que, apesar de ser implementado pela E.C nº 18, ainda não havia legislação reguladora que tratasse sobre o imposto, o que prejudicava a sua implementação na cobrança, como assim disserta BEZERRA (2013, p.13):

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.

Por conseguinte, com a Constituição de 1967, foi reafirmado e continuado a instituição do ISS, havendo ainda de se destacar que, a partir do art. 25, inciso II da referida CRFB/67, é que foi estabelecido que os serviços em que iriam incidir o ISS deveria ser regulamentado através de Lei Complementar, o que ocorreu alguns anos depois.

Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

(...)

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Desde então, o referido imposto passou por diversas legislações até chegar a que atualmente o regula, sendo então regulado pela Constituição Federal de 1967, posteriormente, pelo Decreto 406/68, atualizado pela Lei Complementar 57/87, para então se encontrar nos moldes atuais, em que se regula através da Carta Magna e da Lei Complementar 116/2003, a qual será objeto de pesquisa do presente trabalho.

Com a instituição da Carta Magna de 1988, houve em conjunto a reformulação do Sistema Tributário Nacional, trazendo diversas alterações, refletindo de tal modo que, em pouco tempo depois, com a Emenda Constitucional 03 de 1993, houve a alteração nos incisos do artigo 156 da Carta Magna, alterando então o ISSQN, o qual deixou de ter caráter de imposto residual, passando então ser de competência dos Municípios, conforme estabelecido no art. 156, inciso III da CF:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Por conseguinte, há uma outorga de que seja tratada por lei específica o referido imposto, cabendo então a Lei Complementar posteriormente criada a tratar dos aspectos universais e dar diretrizes para a incidência do tributo.

De tal modo, verifica-se a necessidade de que sejam regulados pelas leis municipais, para que haja uma validação da norma e sua aplicabilidade pelos então Códigos Municipais, que são necessários para que se dê a incidência do ISSQN no município, haja vista a necessidade de previsão legal para se incidir um tributo.

Nesse sentido, CARRAZA emite parecer no sentido de que a competência conferida aos Municípios, não poderá sofrer alterações de lei infraconstitucional, haja vista sua competência possui força resguardada constitucional:

Em suma, é manifestamente claro que a aptidão que o Município recebeu da Carta Suprema, de modo tão amplo, para instituir o ISS não pode ser atrofiada por nenhum ato normativo de inferior hierarquia (v.g., por uma lei complementar), sob pena de insanável inconstitucionalidade. (2013, p. 1116)

Logo, a garantia Constitucional repele a ação de alterações quanto ao poder que fora resguardado aos Municípios, tendo em vista a supremacia da Constituição Federal frente às demais normas do Estado.

Desse modo, em se tratando de ISS, é uma tipificação de imposto que decorre da prestação de serviços, ou seja, a atividade estatal não necessita ser executada para que o Imposto venha a incorrer, o que ocorre a partir dos serviços prestados pelo então sujeito passivo da relação, no caso o contribuinte.

Ao atribuir terminologia de “prestação de serviços”, gera grandes divergências doutrinárias no que diz respeito a quais os serviços são descritos como passíveis de incidir o tributo e sobre a lista de serviços a qual faz referência a Lei Complementar 116/2003, bem como nos Códigos Tributários Municipais, entes que são responsáveis pela arrecadação do referido tributo.

A despeito do termo prestação de serviço, José Antônio Patrocínio (2017, p.40) ainda conceitua que (...):

A prestação de serviços objeto da incidência do ISS pode ser conceituada como sendo toda ação humana destinada a satisfação de uma necessidade. Um bem imaterial que circula, ou seja, uma obrigação de fazer. Na linguagem comum, “Serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho” (Dicionário Houaiss, 1. Ed., Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2559). Já na linguagem jurídica em geral, é o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva” (Maria Helena Diniz, Dicionário Jurídico, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 311).

Sendo assim, Ricardo Alexandre, vai dizer sobre o tributo que (...):

Assim, ressalvados os serviços constitucionalmente colocados sobre o campo de incidência do ICMS (comunicação e transporte interestadual e intermunicipal), qualquer serviço pode ser tributado pelos Municípios, desde que definido em lei complementar. O tributo possui nítida finalidade fiscal, constituindo-se em importante fonte de recursos para o desempenho da atividade financeira dos Municípios. (2016, p. 596)

Ressalta-se que, embora a sua denominação seja muito abrangente, tendo em vista declarar a tributação sobre *qualquer natureza de serviço*, há a ressalva quanto aos serviços que são prestados na circulação de mercadorias, sejam elas intermunicipais ou interestaduais, bem como as de comunicação, não mais se aplica o ISS, sendo estes tributados pelo ICMS, como assim resguarda o artigo 155, inciso II<sup>3</sup> Constituição Federal de 1988.

Sendo assim, os serviços aos quais serão tratados na tributação de ISSQN possuem relação direta com o fisco municipal, não sendo estes passíveis de ter concorrência entre impostos da União ou dos Estados, haja vista a sua origem estar relacionada diretamente com os municípios.

Diante de tal fato, no que diz respeito à instituição do ISS, pelos fatos apontados acima, em especial pela Carta Magna de 1988, a qual determinou que a instituição do imposto em questão deveria ser regulamentado por meio de Lei Complementar.

Cabe destacar que o presente tributo não se consta no Código Tributário Nacional, haja vista a instituição do referido tributo ser posterior ao CTN, que foi regulamentado em 1966, sendo o ISS então tratado por lei específica.

Assim surgiu, em 2003, a Lei Complementar 116<sup>4</sup>, a qual regula o ISS e que foi dada caráter de complementar diante da sua matéria tratada. Lei esta que será objeto de estudo no presente trabalho e que tem como função constituir o modo de tributação do ISS, bem como demais regras atinentes a este tributo, uma vez que estabelece as alíquotas, sejam elas máximas ou mínimas, bem como reformula a lista

---

<sup>3</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

4

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

de serviços sobre os quais incide o referido tributo e regulamentou demais situações que serão tratadas mais à frente.

### **3.2 A Lei Complementar 116/2003 e a taxatividade dos serviços a serem tributados:**

O Estado Brasileiro, reconhecido por ser um Estado Federado, ou seja, possui um poder central, com as atribuições gerais, as quais, diante da Constituição Federal de 1988, passa a cada ente as suas competências dentro das suas possibilidades e utilidades para o Estado, como assim sintetiza FONSECA e BASSOLI (2007, p.48):

A Lei Maior ao definir o Estado Brasileiro como sendo um Estado Federal repartiu as atribuições administrativas e legislativas entre a União, Estados-membros e Municípios e as atribuições judiciais entre a União e Estados-membros. Para possibilitar o cumprimento destes deveres estabelece as competências tributárias e, conseqüente, arrecadação de receitas para compor o orçamento e fazer frente às despesas.

Desse modo, as subdivisões quanto ao papel legislativo, e as funções de fiscalização e aplicabilidade de normas, é válida para todos os entes da Nação, sendo que estes irão possuir suas delimitações, limites e princípios a serem seguidos, ligados a Carta Magna, lei maior no Estado Brasileiro.

Em razão da matéria tratada, pode-se então delimitar qual o tipo de norma irá incidir na situação, podendo esta ser uma lei ordinária, a qual possui competência residual, ou seja, tudo aquilo que não houver sido regulado por meio de Lei Complementar, Decreto Legislativo ou por meio de Resoluções, será tratado por meio de Lei Ordinária, sendo o seu critério de aprovação mais simplificado, por meio da maioria simples, ou seja, dos presentes no momento de aprovação da norma.

Enquanto que, a Lei Complementar possui competência de tratar de questões previamente fixadas no texto Constitucional, e seu quórum no momento da aprovação, deverá passar por duas casas, em dois turnos, com aprovação da maioria absoluta dos membros das casas legislativas.

De modo que, conforme resguardado pela Constituição em seu artigo 146, inciso III de que cabe à Lei Complementar *estabelecer normas gerais em matéria de*

*legislação tributária*, ao passo que a L.C. 116 de 2003 tem como justificativa a regularização de questões tratadas como prestação de serviços, desde que estes sejam com fim de gerar lucros, bem como dispõe demais conceitos relacionados ao imposto e modos que irão ser a sua incidência, a sua função primordial diz respeito a regular as competências e trazer soluções para questões conflitantes entre os entes ou o contribuinte e a administração pública.

Sendo assim, em se tratando do papel da Lei Complementar no âmbito jurídico, diante da necessidade social de segurança jurídica, bem como de “solucionar” divergências doutrinárias ou jurisprudenciais a respeito do tema, mostrando-se, portanto, ser primordial para regulamentação da sociedade. De modo que, a respeito desse papel, Ricardo Anderle (2016, p.1106), expõe que:

Porém, apesar do critério da lei complementar não ser infalível, é o mais adequado a assegurar a preservação do sobreprincípio da segurança jurídica, reduzindo-se sensivelmente a margem de subjetividade que é dada pela aplicação dos demais critérios identificados na doutrina e na jurisprudência. A regra precisa ser invertida. Somente nos casos em que a lei complementar não for suficiente ou que se mostrar, flagrantemente, inconstitucional, é que podemos perseguir outros critérios.

Demonstrando-se assim, a partir da conceituação do autor que, apesar de possuir imperfeições e ainda haver lacunas quanto a sua aplicabilidade, a existência da Lei Complementar para regulação dos impostos e demais situações elencadas não apenas no artigo 146, mas em vários momentos na Constituição de 1988, é o melhor meio de trazer segurança jurídica, cabendo então aos demais fontes como a doutrinária e a jurisprudencial em seu momento de falha.

Em se tratando dos aspectos da Lei Complementar, bem como as suas Limitações, Heleno Taveira Tôrres (2004, p.8) vai destacar que:

A técnica constitucional brasileira, na criação de normas tributárias sobre competência, adotou o expediente não só de limitar o conteúdo das leis complementares (só cabem matérias constitucionalmente previstas), mas também de estabelecer o processo de sua criação, processo legislativo específico (art. 69). Portanto, a lei complementar tem limites de fundo (conteúdo) e de forma (processuais).

No mais, a função das leis complementares, em contraponto ao que muitos pensam, não consiste em solucionar todas as questões e possíveis divergências quanto

à sua aplicabilidade, ou conflitos intermunicipais. Há de levar-se em conta que a lei tratada é de aplicação municipal, haja vista que há uma demanda judicial relativa para tratar de litígios de tal natureza, ou caso contrário nem haveriam processos administrativos em relação a tais problemas, ou até mesmo na esfera judicial.

Dessa forma, ainda sobre o tema, FONSECA e BASSOLI (2007, p.52) afirmam:

A função da lei complementar no âmbito dos conflitos é tentar evitá-los e não dirimi-los. Pode esse tipo de norma reafirmar o que está previsto na Constituição, detalhando o que lá está escrito, apenas reforçando o perfil constitucional de cada tributo. Assim, o limite desta norma nacional são as próprias competências tributárias já demarcadas no texto constitucional.

Desta feita, a L.C. 116/2003, veio no ímpeto de substituir as demais legislações anteriormente vigentes e tratar de modo específico no que diz respeito ao ISSQN. Haja vista se tratar de um imposto não incluído no Código Tributário Municipal, bem como que diante dos novos serviços que passaram a ser tributáveis, que vieram a surgir, bem como as regras gerais da instituição do tributo.

Sobre o tema, BEZERRA (2013, p.33) destaca que:

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

Partindo desse pressuposto, apesar de a norma vir para gerar segurança jurídica, um dos princípios basilares constitucionais e que justificam a criação de uma lei, a presente legislação apresenta diversos entraves com relação à sua aplicação, quanto à lista de serviços a serem tributados - se seriam apenas exemplificativas ou seria um rol taxativo-, bem como em relação ao critério espacial da incidência do tributo, de modo que há uma divisão de entendimento dos doutrinadores a respeito do tema, no qual, em muitas vezes julga-se ainda a constitucionalidade da mesma.

Sendo assim, a respeito do tema, Roque Antonio Carrazza (2013) vai emitir seu entendimento no sentido de que:

Portanto, a lista é apenas sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente dispensável, tanto pelo legislador municipal quanto pelo juiz e pelo administrador público. Melhor esclarecendo, ela contém sugestões que poderão, ou não, ser levadas em conta pela Câmara de Vereadores de cada Município ao instituir, in abstracto, o ISS.(p. 1116)

Diante de tal entendimento, a lista que contém no anexo poderia ser facilmente ignorada pela Administração Pública, bem como pelos magistrados, o que por consequência, traria consigo uma insegurança na regulamentação da norma que o regula, haja vista ser observado a discricionariedade no momento do julgamento da sua aplicabilidade, tornando desconexo a existência de tal anexo a referida lei.

Contudo, há teóricos que entendem ser um rol taxativo, tendo em vista o rigor já estabelecido pela Carta Magna, não cabendo então a discricionariedade dos legisladores municipais ou magistrados ao analisar o mérito, sendo necessário o fiel cumprimento do texto legal.

No que se refere à presente controvérsia, o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Ordinário 450342/RJ, proferiu entendimento no sentido de o rol descrito pelo anexo à lei ser taxativo, sendo este entendimento o majoritário até o presente momento.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - **CARÁTER TAXATIVO** DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 - **IMPOSSIBILIDADE DE O MUNICÍPIO TRIBUTAR**, MEDIANTE ISS, CATEGORIA DE SERVIÇOS NÃO PREVISTA NA LISTA EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - EXCLUSÃO, DE REFERIDA LISTA, PELA UNIÃO FEDERAL, DE DETERMINADOS SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DESSA EXCLUSÃO NORMATIVA - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA - INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ART. 151, III, DA VIGENTE CONSTITUIÇÃO - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revelam tributáveis, mediante ISS, serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, eis que esse tributo municipal não pode incidir sobre categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal, anexa à Lei Complementar nº 56/87,

pois mencionada lista - que se reveste de taxatividade quanto ao que nela se contém - relaciona, em "numerus clausus", os serviços e atividades passíveis da incidência dessa espécie tributária local. Precedentes. - As ressalvas normativas contidas nos itens ns. 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 - que excluem, do âmbito de incidência do ISS, determinadas atividades executadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central - não configuram concessão, pela União Federal, de isenção heterônoma de tributo municipal, expressamente vedada pela vigente Constituição da República (art. 151, III). - Essa exclusão de tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas por referidas instituições qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não-incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal de 1969 (art. 24, II), sob cuja égide foi editada a Lei Complementar nº 56/87, a que se acha anexa a lista de serviços a que alude o texto constitucional. Precedentes. **(grifo nosso)**

(STF - RE 450342 AgR, Relator: Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, Data do julgamento 05/09/2006, DJe-072 Data da Publicação 03/08/2007 EMENT VOL-02283-05 PP-01046 RDDT n. 145, 2007, p. 237-238 LEXSTF v. 29, n. 344, 2007, p. 231-243)

O que se observa é que, apesar de divergências doutrinárias quanto ao método de aplicação da lei em referência a sua taxatividade, o entendimento dos tribunais superiores, bem como os que regulam socialmente a aplicabilidade dos serviços aos quais irão incidir o tributo, ocorrem de maneira taxativa, não sugestiva como apontado por alguns teóricos.

Sobre o tema, Hugo Brito de Machado Segundo vem comentar que:

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional a dizer que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" (art. 108, § 1º). (2019, p. 424)

A demonstração do autor, é no sentido de que apesar de delimitar que a aplicação normativa seria de modo taxativo quanto a lista de serviços, ainda se tem hipóteses de aplicação a serviços por analogia, diante da semelhança com os serviços constantes, o que claramente se mostra dicotômico, haja vista ser rígida, porém possuindo a possibilidade de ser extensiva, como pode ser observado no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO VERIFICADA. NÃO INCIDÊNCIA DOS ÓBICES DAS SÚMULAS 182/STJ E 284/STF. ISSQN. SERVIÇOS BANCÁRIOS. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL NÃO CONFIGURADA. ACÓRDÃO DE ORIGEM DEVIDAMENTE FUNDAMENTADO. INOCORRÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 1.022 DO CPC/2015. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DO MUNICÍPIO DE CARIACICA/ES ACOLHIDOS.

1. Nos termos do art. 1.022 do CPC/2015, os Embargos de Declaração são modalidade recursal de integração e objetivam sanar obscuridade, contradição, omissão ou erro material, de maneira a permitir o exato conhecimento do teor do julgado.

2. No caso dos autos, verifica-se, de fato, que o acórdão embargado deixou de abordar a tese, lançada no agravo interno, de que, em relação ao tópico da negativa de prestação jurisdicional, o recurso especial destacou a ocorrência de omissão do julgado de origem por deixar de enfrentar a questão referente à inaplicabilidade do princípio da taxatividade da lista de serviços anexa à LC 116/2003.

3. Ou seja, as razões do agravo interno apresentam impugnação específica para afastar o óbice da Súmula 284/STF, imposto pela decisão de fls. 382/385, pois a simples leitura da peça recursal é suficiente para compreensão da controvérsia, cujo fundamento central é a negativa de prestação jurisdicional por omissão do acórdão proferido em sede de embargos de declaração, em contrariedade ao disposto no art. 1.022 do CPC/2015.

4. Referida narrativa exprime, sem dúvida alguma, omissão que deve ser sanada pela via dos Embargos de Declaração, que ora são acolhidos para enfrentar este relevante capítulo da irresignação recursal.

5. Adentrando no exame do mérito, tem-se que o tema apresentado nas razões recursais refere-se à violação do art. 1.022 do CPC/2015, ao argumento de que o Tribunal de origem teria deixado de se posicionar sobre as alegações contidas nos embargos declaratórios de fls. 294/297, notadamente quanto à possibilidade do fisco autuar o contribuinte quando os serviços por ele nomeados sejam correlatos aos constantes da lista utilizada para fins de tributação, consoante entendimento consolidado na Súmula 424/STJ.

6. Todavia, a partir da leitura do voto condutor do acórdão proferido pela Corte a quo, é contundente a verificação de que as conclusões alcançadas consideraram sobejamente **a possibilidade de interpretação extensiva para tributar serviços correlatos aos constantes da lista utilizada para fins de tributação**, mas consideraram que as operações realizadas pela instituição financeira, ora recorrida, não constituem fato gerador do ISSQN, haja vista que as receitas financeiras oriundas de operações ativas de empréstimo e financiamento não são passíveis de incidência desse tributo pela sua natureza e pela previsão contida no art. 2o., III, da LC 116/2003.

7. Nesse contexto, não há falar em omissão ou outra espécie de vício formal relacionado à fundamentação do julgado, como pretendia o apelo especial ver reconhecido. Há inconformismo com a solução jurídica alcançada, o que, por si só, não acarreta a nulidade do julgamento dos Embargos de Declaração.

8. Embargos de Declaração do Município de Cariacica/ES acolhidos, conferindo-lhes efeitos infringentes, para conhecer do Agravo Interno, mas negar provimento ao Recurso Especial no pertinente à alegada afronta ao art. 1.022 do CPC/2015. **(grifo nosso)**

(STJ, EDcl no AgInt no AREsp n. 1.602.271/ES, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 31/5/2021, DJe de 4/6/2021.)

Apresenta-se então uma recente visão a despeito da interpretação quanto à taxatividade da lista de serviços, haja vista a possibilidade da mesma, embora não reconhecida como sugestiva, pode então ser estendida a serviços que se assemelham àqueles em que já constam na lista, demonstrando clara divergência entre os tribunais, tendo em vista a abordagem extensiva pelo Superior Tribunal de Justiça.

Partindo desse pressuposto, em contrário ao que se observa anteriormente quanto às decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, no contexto aplicado a norma que regula o ISS, os serviços tributáveis dentro da esfera municipal devem ser aqueles que constam conforme descritos pelo anexo da Lei Complementar 116/2003 que os instituiu, como assim pode se observar em seu art. 1º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. **(grifo nosso)**

No mais, ressalta-se que, apesar de o fato gerador deste tributo, no caso prestar um serviço, seja a hipótese de incidência, dentre os serviços em que constam no Anexo da Lei, há aqueles que geram divergências quanto a sua exigência, uma vez que prestar um serviço seria uma obrigação de fazer, como se declara pelo Direito Civil, enquanto que em serviços como a locação de um bem móvel não há a prestação de serviço algum, porém encontra-se descrito como se assim fosse.

Assim, por diversos momentos, há necessidade de proferimento de decisão por parte de magistrados, movimentando a máquina judicial, como demonstrado acima, para declarar a legalidade da incidência do tributo, sendo certo que, sobre tal fato, a Colenda Turma do STF, emitiu parecer após as diversas decisões acerca do tema, através de Súmula vinculante de nº 31, a qual delimita que: “É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”.

Desta feita, refere-se a um dos conflitos apresentados quanto a aplicabilidade da L.C. 116/2003, sendo objeto de decisão do Supremo, diante da inconstitucionalidade da sua aplicação referente a locação, sendo então uma comprovação aos dizeres de ANDERLE (2016) elencados anteriormente, no qual, presente a inconstitucionalidade

da aplicação da L.C., busca-se a outra fonte do Direito, sendo esta no caso a jurisprudência.

Cabe ainda dissertar que, diante da prestação do serviço, há que se verificar qual o local devido da aplicação tributo, o que gera muita divergência entre os municípios na tributação, tendo em vista que sempre há a primazia de buscar a maior arrecadação possível e promoção social diante dos tributos arrecadados.

Tais conflitos de competência, em razão do município competente a tributar os tributos, para solucionar tais conflitos, deve haver análise de diversos aspectos, como o domicílio do contribuinte, o estabelecimento do prestador, bem como o local da prestação, fato que será debatido a seguir.

#### 4. DOMICÍLIO, ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR E LOCAL DA PRESTAÇÃO:

No momento em que ocorrer a prestação do serviço, seja este cabível a incidência do ISS, passa-se então a haver a hipótese de incidência do tributo, haja visto que a mera existência do serviço não se torna causa específica para incidência direta do tributo, devendo então ser especificado a exigência do imposto através dos Códigos Tributários Municipais, como já explanado acima.

Em regra, ao haver a prestação do serviço, a Lei Complementar, em seu artigo 3º, informa que *considera-se prestado e devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador*, excetuando ainda as hipóteses de serviço descritos pelos incisos I a XXV do mesmo artigo.

Por conseguinte, a prestação do serviço, por si só, não é a base para analisar qual município deve tributar o serviço, havendo critérios como o local em que o prestador possui o seu estabelecimento, o domicílio do prestador, bem como o local em que se deu a prestação, termos estes que serão explicados a seguir.

Em se tratando do local do estabelecimento, seria onde a pessoa ou empresa em que prestou o serviço possui sede, o município onde sua empresa está fixada a base, sendo em regra este, o primeiro local como devido no momento em que se prestou o serviço, assim como o local em que o prestador estabeleça sua empresa, mesmo que seja de modo temporário. Isso se justifica, pois segundo Hugo de Brito Machado Segundo:

Para esse fim, 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 irrelevante para caracterizá-lo as denominações - sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (Lei Complementar n. 116/2003, art. 4º). (2019, p.423)

De modo contínuo, o domicílio do prestador, seria onde o prestador do serviço possui a sua residência, ou seja, sua moradia fixa. Enquanto que, se tratando das exceções tratadas no art. 3º da Lei, poderá ocorrer a tributação, por exemplo, no local em que ocorreu a prestação do serviço, não havendo interferência do estabelecimento

ou do domicílio do prestador, possuindo demais hipóteses tratadas pelos referidos incisos.

Por conseguinte, sobre o local da prestação e o modo adotado pela L.C, FONSECA E BASSOLI (2007) entendem que:

O aspecto espacial delimita a competência do município que poderá cobrar tributos somente sobre os eventos ocorridos nos precisos e estritos limites de seu território. Isso quer dizer que qualquer exigência feita fora desse âmbito não será considerada válida por fugir à sua competência constitucionalmente definida. É a regra geral federativa da territorialidade. (p. 60)

Neste caso a lei infraconstitucional trouxe insegurança jurídica quando tratou de especificar onde seria devido o ISSQN, sendo que já existe essa previsão constitucional. E mais, o princípio federativo da territorialidade foi desrespeitado se considerado que pode acontecer de um serviço ser concluído num município e tributado em um diverso, por levar-se em conta o fato do local do estabelecimento prestador e não onde o serviço é efetivado. (p.62)

Sendo assim, a aplicabilidade da respectiva Lei, gera, por muitas vezes conflitos de competência, uma vez que inobservado tais critérios, municípios e contribuintes podem vir a realizar a tributação em serviços sobre os quais não possuem competência ou emitir o serviço em local distinto ao que deveria ser feito, no caso dos contribuintes, temas abordados com maior explanação a seguir.

#### **4.1. Conflitos De Competência e a Bitributação**

Como brevemente demonstrado acima, as ações humanas, diante da interpretação da norma, podem vir a gerar entendimento para a administração em que são competentes para realizar a tributação. Por vezes, a falta de informação do contribuinte na hora de dar prosseguimento no lançamento do documento fiscal (Nota Fiscal Eletrônica) induz a administração pública ao erro, tributando, assim, um serviço que não lhe diz respeito.

Logo, apesar de ser um imposto em que o lançamento, em regra, deve proceder através de homologação, nos termos do art. 147 do CTN<sup>5</sup>, na qual a base do lançamento do tributo é a partir das informações apresentadas pelo então contribuinte, este também poderá ocorrer de ofício pela Administração Pública, uma vez observada a tentativa de sonegação pelo contribuinte, ou após identificado erro na declaração apresentada, bem como demais situações tratadas nos incisos do art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

---

<sup>5</sup> Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Sendo assim, ocorrendo uma das situações listadas acima, poderá então a Administração Pública realizar por meio da modalidade “de ofício” o lançamento dos tributos, em especial, quando denota omissão por parte do sujeito passivo ou que ocorreu por fraude, a título de exemplo.

Ocorre que, ao passo em que é realizado o lançamento por homologação, pode não ser apenas o caso de ausência de declaração do contribuinte, mas também o serviço já ter sido tributado por outro município, que também se julga competente para realizar o recolhimento. Também, o contribuinte pode já ter realizado o recolhimento em local diverso ao que é verdadeiramente competente para incidir o imposto, ocorrendo assim, a bitributação, ou seja, o lançamento em duplicidade por municípios diversos.

O claro conflito de competência no momento da tributação, diante dos fatos elencados acima, se dá devido ao não cumprimento normativo quando do momento da tributação, bem como em não concordância com a normativa que o regula, levando, então, a casos que geraram discussões, inclusive dos juizados superiores, como é o caso do presente julgado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MUNICÍPIO COMPETENTE. CONTROVÉRSIA DECIDIDA PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO RESP N. 1.060.210/SC, SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp n. 1.060.210/SC, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, firmou a orientação de que: “[...] (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo”.

2. As “premissas estabelecidas nesse precedente aplicam-se a todos os casos que envolvam conflito de competência sobre a incidência do ISSQN em razão de o estabelecimento prestador se localizar em municipalidade diversa daquela em que realizado o serviço objeto de tributação” (AgInt no REsp n. 1.571.638/MG, de minha relatoria, SEGUNDA TURMA, julgado em 7/2/2017, DJe 14/2/2017).

3. No caso dos autos, o Tribunal de origem e o próprio agravante afirmaram que os fatos geradores (prestação dos serviços) do ISS foram efetivamente prestados no Município de Parauapebas/PA. 4.

Dessa forma, aplicando-se a orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior firmada nos autos do REsp n. 1.060.210/SC, tem-se que inexistente relação jurídico-tributária apta a legitimar a instituição e cobrança do ISS pelo Município

de Belo Horizonte, **uma vez que, sob a vigência da LC n. 116/2003, o município competente corresponde àquele onde a hipótese de incidência do ISSQN se materializou, qual seja o local da ocorrência do fato gerador.**  
5. Agravo interno a que se nega provimento.(grifo nosso)

(STJ - AgInt no REsp n. 1.811.791/MG, Relator: Ministro Og Fernandes, Data do julgamento: 9/11/2021, Segunda Turma, Data da Publicação: DJe de 17/12/2021.)

Na presente situação, apesar de impugnado pelo Município de Belo Horizonte, a tributação do ISS, tendo em vista o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, é devido ao município em que se ocorreu o fato gerador, sendo tal termo intitulado transcrito pela Lei Complementar 116/2003 como o momento em que ocorrera a prestação do serviço.

Partindo desse pressuposto, percebe-se que, apesar da existência de lei que regule o imposto, permitindo ser aplicável diante das possíveis divergências sobre o mesmo, as hipóteses ainda não são suficientes para solucionar todos os conflitos, em especial os conflitos sobre qual município se torna competente para realizar o recolhimento do imposto.

Diante de tais dúvidas quanto ao local devido para tributar, e em razão do não cumprimento do que consta no texto normativo, seja pela Administração Pública ou pelo sujeito passivo - o contribuinte- na hora de tributar, podendo também ocorrer casos em que os juizados apresentam entendimento discordante ao que estabelece a norma e aos entendimentos dos tribunais superiores, como pode se observar no presente julgado, em que reformou o entendimento anteriormente entendido como correto na aplicação do julgamento:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ISSQN. DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇO PRESTADO EM LOCAL DISTINTO DA SEDE DA EMPRESA. TESE DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 3º E 4º DA LC Nº 116/2003. DETERMINAÇÃO DE REMESSA DOS AUTOS À ORIGEM PARA CORRETA APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do STJ, ao contrário do aduzido pelo acórdão recorrido, sedimentou-se no sentido de que "para fins de incidência do ISS, o sujeito ativo da relação tributária será, em regra, o município em que estiver localizado o estabelecimento prestador do serviço, sendo apenas excepcionalmente admitido o local da prestação para tanto, como no caso de expressa previsão legal ou quando houver comprovação de existência de unidade com poderes decisórios" (AgInt nos EDcl no AREsp 1.752.712/RJ, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 4/10/2021, DJe 22/10/2021). Precedentes.

**2. Andou mal a Corte de origem ao definir que o imposto seria devido no local da prestação do serviço, sem considerar se o tipo de serviço prestado pela empresa contribuinte se enquadrava nas exceções legais. Também andou mal ao decidir a controvérsia sem apontar a existência, ou não, de unidade com poderes decisórios no ente onde cumprida a obrigação. Em outras palavras, o critério adotado pelo TJDFT, pautado apenas no local da prestação, não condiz com o da atual jurisprudência do STJ sobre o assunto, o que não se traduz em omissão, mas, sim, em efetiva dissonância passível de reforma.**

3. Nos casos em que a aplicação do direito à espécie exige a incursão no substrato fático-probatório dos autos, necessário se faz que eles retornem à instância ordinária, para que a causa seja julgada conforme os parâmetros estabelecidos por este STJ.

Precedentes.

4. Agravo interno a que se nega provimento. **(grifo nosso)**

(STJ - AgInt no REsp n. 1.805.368/DF, Relator Ministro Sérgio Kukina, Data de julgamento: 30/5/2022, Primeira Turma, Data da Publicação: DJe de 2/6/2022.)

Demonstrando assim, que apesar do texto normativo, bem como a existência de um entendimento já previamente estabelecido pelos tribunais superiores, ainda incorre situações em que os juizados apresentam entendimento divergente, bem como não há a observância às provas documentais, aplicando-se apenas a regra geral, como fora destacado acima.

Ocorre ainda os casos em que os serviços que são prestados entre os territórios de dois municípios (perímetro intermunicipal), gerando, novamente, divergências quanto ao local da prestação e suscitando conflitos de competência espacial, haja vista não haver clara delimitação a partir de tais fatos, uma vez que em regra o texto normativo elenca como devido o estabelecimento do prestador.

Nesse sentido, a Lei Complementar trouxe insegurança jurídica quanto à sua aplicabilidade, uma vez que ocorrem situações como as descritas acima, levando-se a buscar outras fontes do Direito para a solução de tais lides, como é o caso do aparato jurisprudencial e doutrinário que se torna suscetível a regular os conflitos, haja vista a norma a qual foi designada tal competência não se torna clara ou tem-se lacunas na sua aplicação.

Com a ocorrência das divergências, há a provocação da Administração Pública, a tentativa de solucioná-las. Assim, para fins de comprovação do local da prestação, há a necessidade de apresentar uma série de documentos, como, por exemplo, o contrato de prestação dos serviços, através do qual poderá ser identificado o local em

que realmente ocorrera o serviço, bem como se houver a devida quitação dos débitos no município em que o contribuinte julgou competente, além de quaisquer documentos que irão corroborar para a demonstração de quitação dos impostos aos quais lhe estão sendo exigidos.

Fatos estes e documentações que, por muitas vezes, passam despercebidos não apenas na esfera administrativa, bem como pode se observar no julgado apresentado acima, demandando uma série de procedimentos e de processos dispendiosos, bem como movimentando todo o aparato judiciário e administrativo na investigação do local devido da tributação, revelando incontestável insegurança jurídica na aplicação da norma infraconstitucional a qual se discute.

Na discussão de tais lides, o que muito se denota é que as empresas de grande porte, em questões municipais de municípios com uma capacidade e população reduzida, dão preferência para a defesa de suas causas a grandes escritórios dos centros urbanos maiores, ludibriando-se com relação ao conhecimento da norma e do reconhecimento da realidade local.

Em contrapartida a tal atividade das empresas, apesar de ter uma lei infraconstitucional, que possui vigência nacional, a aplicabilidade da mesma, conforme já demonstrado nos capítulos anteriores, se faz possível através da implementação dos Códigos Tributários Municipais, o que ocorre se atentando a realidade local, possuindo suas especificidades.

Tais especificidades podem passar despercebidas por profissionais do ramo jurídico que não são da região a qual a causa está sendo discutida, prejudicando-se assim, ao seu contratante, enquanto que, certos conflitos que poderiam ser facilmente solucionados no meio administrativo por aqueles que possuem conhecimento local das causas, por muitas vezes tem-se que ser judicializados para haver resolução do mérito.

Ocorrendo uma dupla provocação aos meios de solução de conflitos, aumentando ainda mais o gasto de tempo para solucioná-los, bem como o gasto pessoal dos servidores, prejudicando ainda a advocacia local, uma vez que se prefere escritórios de advocacia dos grandes centros urbanos, em detrimento aos locais, nos municípios menores, como é o caso do Município de Marabá/PA.

Mais uma questão que pode ser observada é quanto às diversas formas de emissão das Notas Fiscais de Serviço em que será possível a tributação do imposto em que se discute, ou seja, cada município do nosso país possui seu regulamento quanto a emissão de notas fiscais, o que corrobora para tais conflitos, de modo que, prejudicado o compartilhamento de dados sobre tais emissões de documentos fiscais, prejudica-se a agilidade dos municípios não só na cobrança, mas também da averiguação dos fatos alegados em situação de lide relacionados a competência de tributação.

Diante de tal intercurso, tem-se o Projeto de Lei - PL<sup>6</sup>, que possui como intuito a busca da diminuição dos custos no cumprimento das obrigações tributárias, como incentivar o cumprimento pelos contribuintes das obrigações, conforme transcreve seu artigo 1º, também busca realizar a unificação do meio de emissão de Notas Fiscais, através da Nota Fiscal Brasil.

Ocorrendo a alteração a qual promete o PL, no qual a Nota Fiscal então possuirá validade em todo o âmbito nacional, mostra-se como uma solução para os conflitos de competência demonstrados acima, uma vez irá ocorrer a cooperação entre os entes, bem como irá facilitar o papel do fisco no momento da fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias de cada contribuinte, no caso do ISS, irá facilitar a observação a despeito da realização do recolhimento do imposto, de modo que, o Deputado Efraim de Araújo Moraes Filho<sup>7</sup>, que está a frente do projeto, a despeito da Nota Fiscal Brasil, diz que:

É prioritário a criação da Nota Fiscal Brasil Eletrônica, envolvendo as operações com mercadorias e as prestações de serviços, eliminando, assim, um grande número de documentos fiscais eletrônicos, principalmente no âmbito municipal e possibilitando uma melhor atuação dos fiscos no combate a sonegação fiscal.

---

<sup>6</sup> Institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias e dá outras providências.

<sup>7</sup> Deputado(a) Federal - 2007-2011, PB, PFL, Dt. Posse: 01/02/2007; Deputado(a) Federal - 2011-2015, PB, DEM, Dt. Posse: 01/02/2011; Deputado(a) Federal - 2015-2019, PB, DEM, Dt. Posse: 01/02/2015; Deputado(a) Federal - 2019-2023, PB, DEM, Dt. Posse: 01/02/2019. Fonte: <https://www.camara.leg.br/deputados/141422/biografia>

É notório que, se aprovado na atual conjuntura em que foram elencadas as alterações previstas pelo projeto, iria trazer muitos benefícios quanto à comunicabilidade de dados dos diversos municípios do Brasil, bem como irá simplificar e trazer mais facilidade para o contribuinte ao cumprimento das normas legais relacionadas ao Direito Tributários.

Sendo assim, pode-se elencar como hipóteses de solução para os conflitos de competência no momento da tributação do ISSQN, uma a partir da realidade atual, que seria a implementação de uma advocacia preventiva e local para solução dos conflitos de competência; e com a aprovação do Projeto de Lei, para que assim se unifique o modo de emissão das Notas Fiscais referente a prestação de serviços e que então possa ter maior controle estatal na verificação de dados e diminuição ou até mesmo extinção relacionados aos conflitos de competência para a tributação do ISSQN.

## 5. CONCLUSÃO

O presente trabalho, demonstrou o quão importante o Direito Tributário é para a manutenção do Estado Brasileiro, o texto constitucional resguarda-o de modo a ser elencado em capítulo próprio, levando-se em consideração que interfere na vida de toda a nação, sendo no momento da contribuição, por meio do cumprimento de suas obrigações junto ao fisco, seja no momento em que será realizada a contraprestação social, em benefício a toda a sociedade.

Por conseguinte, os impostos, em especial o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, desde a sua primeira instituição, em 1965, que veio a passar por diversas alterações para então chegar a atual conjuntura, que possui força Constitucional e regulação através da Lei Complementar 116/2003, demonstra papel fundamental na arrecadação municipal e fez com que este ente político pudesse desenvolver sua independência quanto aos demais, mesmo que não seja em sua integralidade.

Ocorre que, conforme demonstrado nos capítulos anteriores, apesar de grande importância e ter sua regulamentação por Lei Complementar, há notórios conflitos quanto a sua regulamentação, a iniciar pela discussão quanto aos serviços que são elencados como sendo passíveis de tributação do ISS, dividindo-se muitos teóricos entre seu aspecto sugestivo ou taxativo, em que muitos acreditam se tratar apenas de uma lista que supõe certos serviços, podendo estes serem ou não tributados, bem como ter caráter extensivo na sua aplicação, tributando assim serviços aos quais não foram referendados.

Entretanto, o entendimento majoritário, bem como foi objeto de decisão da Colenda Turma do Supremo Tribunal Federal, em que reafirmou tratar-se de um rol taxativo de serviços a serem tributados, excepcionando aqueles em que incorre a tributação através do ICMS.

Por conseguinte, outro conflito que torna objeto de grandes discussões doutrinárias e jurisprudenciais, refere-se ao local em que deverá ser tributado os serviços, tendo em vista a probabilidade de ter-se como local devido diferente do local

do estabelecimento do prestador, gerando situações em que ocorrem sonegação ou omissão pelo contribuinte, ou lançamento em duplicidade, tendo em vista que mais de um município se julga competente para realizar a tributação do imposto.

Sendo então um conflito relacionado a territorialidade e da limitação do poder de tributar de cada município, que encontram entraves na promoção da receita de cada município, tendo em vista que com a maior arrecadação, maior poderá ser as benfeitorias realizadas por tal ente em sua esfera.

Ocorrendo uma exacerbação de processos na esfera administrativa e judicial, os quais movimentam um grande número de trabalho humano pelos servidores e os órgãos julgadores, bem como um dispendioso tempo para averiguar todas as situações, assim como verificação das defesas e provas apresentadas.

Como já transcrito anteriormente, muitas empresas de grande porte que se fixam em regiões menores, no momento da realização de suas defesas, dão preferência para os escritórios de advocacia dos grandes centros urbanos, o que enfraquece a advocacia local, bem como pode causar prejuízos ao contribuinte defendido.

Tal prejuízo se faz presente uma vez que não havendo entendimento da realidade local, haja vista que apesar de L.C. 116/2003 tratar dos aspectos gerais e de conflitos relacionados ao ISS, os Códigos Tributários de cada município possuem suas excepcionalidades quanto a norma, mesmo que dentro da liberdade em que a lei nacional que os mesmos seguem de base para regulamentar o imposto em seus municípios.

Apresentando-se, portanto, como hipótese de solução a tais conflitos a advocacia local, por meio de profissionais da região e que poderão ter maior visibilidade ao modo de aplicação das normas locais, bem como incentivará a advocacia local, como também buscar-se a solução de tais conflitos na esfera administrativa, tendo em vista ter maior simplicidade nos procedimentos e um menor prazo.

Sendo uma hipótese muito benéfica não só a advocacia, mas também um meio de diminuir a judicialização das lides, haja vista o judiciário está abarrotado de processos judicializados que poderiam facilmente ter sido solucionados quando ainda estavam na esfera administrativa.

No mais, a hipótese a ser tratada em objeto futuro, haja vista se tratar de um Projeto de Lei que não houve implementação até o presente momento, é que com a realização da implementação da Nota Fiscal Brasil.

A proposta do Projeto de Lei, beneficiará a comunicabilidade entre os municípios, tendo em vista que as Notas Fiscais serão de validade Nacional e que possuirão um maior aporte para fins fiscalizatórios, bem como que com uma base nacional, os conflitos relacionados a competência poderão ser diminuídos em grande escala ou quem sabe até extintos.

Contando com um aparato a partir da implementação do PL, bem como com a comunicabilidade entre os municípios, se mostra uma solução viável aos conflitos discorridos acima, bem como no contexto atual o uso da advocacia preventiva local se mostra benéfica não só para a classe dos advogados, mas como também para a social na solução de lides relacionadas à tributação do ISSQN, em especial na esfera administrativa, preventivamente e com o uso dos atributos e conhecimentos locais das diligências necessárias a serem tomadas.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE. Ricardo, **Direito tributário** ..Ed. 11<sup>a</sup>, Salvador: Editora JusPodivm, 2017.

ANDERLE, Ricardo. O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência. In: **CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**. 2016. p. 1099-1138.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 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: 11 de março de 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 12 de março de 2022.

BRASIL. **Projeto de Lei \_\_\_\_ de 2021**. Institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações tributárias Acessórias e dá outras providências. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node0fa9yxbas3u60c809ht55d8112533539.node0?codteor=2095275&filename=PLP+178/2021](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0fa9yxbas3u60c809ht55d8112533539.node0?codteor=2095275&filename=PLP+178/2021). Acesso em 20 de maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda turma). Imposto Sobre Serviços (ISS) - Serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central - Inadmissibilidade, em tal hipótese, da incidência desse tributo municipal - Caráter taxativo da antiga lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 - Impossibilidade de o município tributar, mediante ISS, categoria de serviços não prevista na lista editada pela União Federal - Exclusão, de referida lista, pela União Federal, de determinados serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central - Hipótese de não-incidência tributária - Legitimidade

Constitucional dessa exclusão normativa - Não configuração de isenção Heterônoma - Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, da vigente Constituição - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Relator: Ministro Celso de Mello, 05 de setembro de 2006. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=474758>. Acesso em 05 de abril de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 31**. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Sessão Plenária 04/02/2021. DJe nº 28 de 17/02/2010, p. 1. DOU de 17/02/2010, p. 1. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso em: 20 de abril de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial** n. 1.811.791/MG, Agravo Interno no Recurso Especial. ISSQN. Município competente. controvérsia decidida pela primeira seção no RESP N. 1.060.210/SC, submetido ao regime do art. 543-C do CPC. Relator Ministro Og Fernandes, 17 de dezembro de 2021. Disponível em [https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=integra&documento\\_sequencial=139677803&registro\\_numero=201901079223&peticao\\_numero=201900672233&publicacao\\_data=20211217&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=139677803&registro_numero=201901079223&peticao_numero=201900672233&publicacao_data=20211217&formato=PDF). Acesso em 20 de abril de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo em Recurso Especial**. Enunciado Administrativo nº 3/STJ. Discussão sobre fato gerador de ISSQN. Súmula 7/STJ. Suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Questão superada. Agravo Interno não provido. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 30 de agosto de 2021. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?livre=TAXATIVIDADE+DA+LISTA+DE+SERVICOS&b=ACOR&p=true&tp=T>. Acesso em: 20 de maio de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça REsp\_1060210-SC (**Recurso Repetitivo-tema(s) 354, 355**) (ISSQN - município competente - local do serviço efetivamente prestado - tese fiada em sede de recurso repetitivo - Aplicação das premissas a demais casos). Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 28 de novembro de 2012. Disponível em [https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.cas.+e+@num=%271060210%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271060210%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.cas.+e+@num=%271060210%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271060210%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 24 de fevereiro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1805368/DF**. Definição do sujeito ativo da relação tributária. Serviço prestado em local distinto da sede da empresa. Tese de violação aos arts. 3º e 4º da LC nº 116/2003. Determinação de remessa do autos à origem para correta aplicação do direito a espécie. Possibilidade. Relator: Ministro Sérgio Kukina, 30 de maio de 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ed. 29ª. São Paulo: Editora Malheiros Editores Ltda, 2013.

FONSECA e BASSOLI, Ruth Maria Guerreiro e Marlene Kempfer, **A lei complementar em matéria tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza**. REVISTA DE DIREITO PÚBLICO, LONDRINA, V. 2, N. 3, P. 47-64, SET./DEZ. 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Manual de direito tributário**. Ed. 10ª. São Paulo: Editora Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. Ed. 31ª. São Paulo: Editora Malheiros Editores Ltda., 2019.

PATROCÍNIO, José Antonio. **ISS: teoria prática e jurisprudência: lei complementar 116/2003 Anotada e Comentada**. Ed. 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

TÔRRES, Heleno. **ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição**. Vol. 2. Barueri/SP. Editora Manole Ltda, 2004.