

FACULDADE DE CIÊNCIAS GERENCIAIS DE MANHUAÇU

**O ISS E SEU ASPECTO ESPACIAL: REFLEXOS SOBRE CONFLITO DE
COMPETÊNCIA ENTRE OS MUNICÍPIOS (GUERRA FISCAL).**

Daniel Teixeira de Siqueira

MANHUAÇU

2017

DANIEL TEIXEIRA DE SIQUEIRA

**O ISS E SEU ASPECTO ESPACIAL: REFLEXOS SOBRE CONFLITO DE
COMPETÊNCIA ENTRE OS MUNICÍPIOS (GUERRA FISCAL).**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no
Curso de Superior de Direito da Faculdade de Ciências
Gerenciais de MANHUAÇU/MG, como requisito parcial
à obtenção do título de bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito

Orientadora: Bárbara Amaranto de Souza

MANHUAÇU

2017

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo primordial identificar os aspectos jurídicos que circundam o critério espacial e o critério material da regra matriz de incidência tributária do ISS, abordando, nesse contexto, a existência da guerra fiscal entre os Municípios, decorrente do conflito de competência para cobrança do referido imposto.

Construído metodologicamente sobre a pesquisa documental, o trabalho se deu por meio de uma análise das obras de autores consagrados na área do Direito Tributário, bem como de artigos científicos e monografias, específicos com relação ao tema, além de pesquisa legislativa. Sendo embasamento em pesquisas jurisprudenciais e doutrinária.

PALAVRAS CHAVES: Imposto Sobre Serviço de Qualquer, Regra Matriz de Incidência Tributária, Critério Espacial, Serviços, Guerra Fiscal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
2 HISTORIA DO ISS	05
3 PERFIL DO ISSQN	09
3.1 Critério Material descrição do fato tributável em si	09
3.2. Aspecto Pessoal.....	13
3.3. Aspecto Temporal	15
3.4. Aspecto quantitativo com relação à alíquota tributária	16
3.5 Critério Espacial	17
3.5 Local da prestação de serviço	18
4 Mudança legislativa.....	20
5 Guerra Fiscal entre Municípios.....	22
6 CONCLUSÃO.....	24
7 METODOLOGIA.....	28
REFERÊNCIAS.....	29

AGRADECIMENTOS:

Na a oportunidade agradeço a Deus pelas bênçãos que tem me proporcionado, também por ter conhecido pessoas muito inteligentes e determinadas durante essa caminhada.

Agradeço ainda a cada pessoa que contribuiu para o resultado alcançado. Em especial agradeço minha orientadora, essa pessoa incrível. E aos meus amigos que durante esse período me auxiliaram.

Agradeço a Vara Lúcia da Cruz, uma amiga que adquiri durante o período de trabalho na SEF-AF Manhauçu, por ter me auxiliado a entrar e a permanecer na graduação.

Agradeço ainda ao meu parceiro e companheiro, Ronaldo Garcia Margues, uma pessoa fora do normal, que tive a felicidade de conhecer durante essa graduação. Obrigado meu amigo pelos conselhos e dicas que me deu durante o curso.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por base o estudo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) colocando em discussão o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do referido imposto, de forma a buscar soluções capazes de minimizar a guerra fiscal entre os municípios.

A discussão ganha força na medida em que a Lei Complementar 116/03 estabelece três possíveis locais de se arrecadar o tributo. Trata-se como regra o lugar em que estiver localizado o estabelecimento do prestador, assim mesmo que outra cidade seja o local de prestação de serviço, o tributo será lançado onde se localize o estabelecimento daquele que efetivamente prestou serviços. Na falta do estabelecimento do prestador, o lançamento será realizado no local do domicílio de quem o prestou. As exceções são estabelecidas na premissa de garantir que o local onde se realizou o serviço entabulado nos incisos do artigo 3º, seja beneficiado com a arrecadação tributária do referido imposto.

Neste sentido, mostra-se necessário abordar o aspecto espacial do ISS estabelecido pela Lei Complementar em razão do aplicador algumas situações sentir dificuldade na aplicabilidade dos princípios da origem e do destino do ISS.

A escolha do tema originou-se da discussão a respeito da possibilidade de se tributar o mesmo sujeito passivo duas vezes por duas cidades diferentes, ocorrendo com isso à bitributação.

Referido conflito vem sendo denominado “Guerra Fiscal” que ocorre quando há conflito de competência de tributar, originado pelo critério espacial tributário.

Destarte, é abordado em tópico específico a mudança na legislação com relação ao limite mínimo tributário deste imposto, e, a possibilidade de dar benefícios a empresários para se instalarem nas cidades.

Diante deste cenário, a presente pesquisa busca esclarecer a necessidade de coibir a guerra fiscal, demonstrando que quando ocorre à mesma colide com princípios inerentes ao pacto federativo e proteção as cidades uma vez que, a prática deste prejudica os prestadores de serviços, deixando a quem o princípio primordial de igualdade entre entes.

Com isso, busca-se esclarecer os conflitos de competência para se cobrar o imposto no âmbito municipal, e, a melhor solução através de um mecanismo que evite a guerra fiscal entre os municípios utilizando à pesquisa de respaldo a

legislação pertinente, bem como, em artigos acadêmicos, jurisprudência e a consulta doutrinária.

Isto posto para uma melhor compreensão do tema quanto à sua estrutura, ressalta-se que será desenvolvida em cinco capítulos, com explanação sobre: história do ISS, o ISS em âmbito geral, abordando a regra matriz de incidência tributária com foco no critério material e espacial do serviço, e alguns princípios abarcados em cada aspecto tributário, guerra fiscal entre municípios, bitributação e mudança na legislação, com entendimento jurisprudencial, abordado em cada capítulo, por fim, o ato abusivo da prática concessão de benefícios fiscais e sua necessidade de proibição.

Ao final, coloca-se em evidencia que o método científico utilizado para pesquisa do trabalho será o documental na modalidade dedutiva, pois pretende demonstrar de forma fiel, através dos dispositivos legais, que o ato da bitributação é ato abusivo do fisco, que a concessão de benefícios fiscais fere princípios entre os entes, apoiando a reforma legislativa com a finalidade punitiva do ente que conceder benefícios fiscais fora do permitido.

3. REFERÊNCIAL TEÓRICO

3.1. História do ISS

O surgimento da relação jurídico-tributária está vinculado ao momento em que o Estado foi criado. Oliveira (2012) considera que o Brasil sofreu grandes mudanças durante a colonização. Neste período da história a coroa portuguesa arrecadava milhões em tributação impostas sobre os trabalhos minerais, até a época do Brasil Republica, e essa alta carga tributária levava riqueza e crescimento a Portugal. Com tudo, mudanças aconteceram com a transformação do Brasil em Estado Republicano. A conquista do estado Federativo Brasileiro, ao se tornar um Republica foi muito importante. Esse período fez com que o cenário tributário tivesse uma forte alteração. Uma vez que a competência tributária foi dividida entre os entes federados. Assim cada qual com a sua leva de tributos para legislar sobre. (OLIVEIRA, 2012).

Com o surgimento dos entes federados: União, Estados, Municípios e Distrito Federal, onde foi criado com objetivo de arrecadação para os Municípios o Imposto sobre Serviço de qualquer natureza. (OLIVEIRA, 2012).

No decorrer dos anos com mudanças, feitas pelo poder Derivado reformador, houve inúmeras inovações e alterações, constitucionais como exposto pelo escritor supracitado:

[...] antigamente os serviços eram tributados pelo estado, conforme constituição de 1891, já com a constituição de 1934, esse imposto passou a ser tributado pelo estado e pelo município. Na constituição de 1946, havia a previsão de três impostos: Imposto Sobre Transações (estadual) recaindo sobre certos serviços, como hospedagem e construção civil; Imposto de Indústrias e Profissões (municipal), incidente sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, abrangendo, dentro de sua área, a indústria, o comércio e a profissão, inclusive todo e qualquer serviço (art. 29, nº. V); e Imposto sobre Diversões Públicas (municipal), sobre os jogos e as diversões públicas. Em 18 de dezembro de 1965, foi elaborada a Emenda Constitucional nº 18, que modificou o sistema tributário brasileiro. Essa Emenda suprimiu os seguintes impostos: Imposto sobre Transações (Estadual); Imposto de Industriais e Profissões (Municipal); Impostos sobre Diversões Públicas (municipal); essa

mesma emenda instituiu o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Já em 1969, a emenda constitucional nº.1 - não alterou a sistemática do ISSQN, a não ser quanto à possibilidade de fixação de alíquotas máxima por lei complementar. Por fim, a última Constituição Federal elaborada, em 1988, manteve a competência dos Municípios e a fixação de alíquota máxima - art. 156, inciso I e § 4º, inciso I. (OLIVEIRA, 2012, pg. 1 a 3)¹. (Grifo nosso).

Assim, segundo o autor Oliveira (2012), em 1934, foi criado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, passando este por renovações, e modificações de competência para efetuação da cobrança, entre os entes federados, vê-se que nesta época a competência era concorrente com outros entes federados. Essa mudança foi feita pelo Poder Derivado Reformador, com o decorrer do tempo, o legislador viu por bem instituir aos Municípios a competência tributária.

3.2. Perfil do ISSQN

O ISSQN é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, disciplinado, segundo o Art. 156, III, da Constituição Federal, “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” Assim, cabendo a Lei Complementar 116/2003, trazer em seus dispositivos legais quais os serviços que serão tributados ao ISS, sendo esse imposto de caráter fiscal. (BRASIL, 1988).

Com relação aos serviços que serão tributados, estão em lista anexa a LC 116/2003. O Art. 1º da LC 116/03 define o fato gerador. A regra geral é que os serviços não abarcados pela lista não podem ser tributados. Contudo, a doutrina critica tal entendimento, baseado no raciocínio de que ao Município cabe exigir o ISS sobre todo e qualquer Serviço. Já o STF e o STJ admitem ampla interpretação da lista, considerando que o ISS pode recair sobre congêneres ou afins dando interpretação extensiva a ela, mas considera a lista Taxativa.

O conceito de prestação de “Serviços de Qualquer Natureza”, para o Supremo Tribunal Federal (2017), alcança o texto constitucional, sendo que este conceito não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto que,

¹ OLIVEIRA, João Paulo de, A Guerra Fiscal entre os municípios pelo ISS.

de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. Entendendo a Suprema Corte que a exegese da Constituição configura limitação hermenêutica dos artigos. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer sejam utilizadas no âmbito do Direito Tributário. Vejamos a seguir o disposto em julgado pelo STF, neste sentido:

[...]16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e *leaseback* **(RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer”** (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. [...] 17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS **a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude** semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. (RE 651703, LUIZ FUX, STF)²”. (grifo nosso).

Neste entendimento ainda traz elucidação dos fatos, para que se adotasse essa interpretação ao ISS, vejamos:

[...] 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer)

² BRASIL. RE 651703, LUIZ FUX, STF, 2017. <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada>. Acessado em 03/11/2017.

escapa à *ratio* que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. [...] 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao tema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: **“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. [...] 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.”** 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (RE 651703, LUIZ FUX, STF)³. (grifo nosso).

Aqui ele ampliou a abrangência da norma, mesmo que não constituísse atividade preponderante do prestador, ou seja mesmo nas atividades que não seja a atividade forte do empresário, ira poder incidir o ISS.

Tal entendimento é confuso, vê-se que, ao considerar que o ISS pode ser cobrado de serviços congêneres ou afins, ele tira o caráter taxativo da norma, fazendo-a extensiva, sendo assim classificada como exemplificativa, pois abrange

³ BRASIL. RE 651703, LUIZ FUX, STF, 2017. <https://www2.jf.jus.br/juris /unificada>. Acessado em 03/11/2017.

serviços além do que está regulamentado. Vejamos o posicionamento do STJ em ementa a seguir. Vejamos:

“...EMEN: TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. DL 406/1968. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DE CADA ITEM. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência do STJ pacificou entendimento, por meio do julgamento do RESP 1.111.234/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, e da edição da Súmula 424/STJ, que a lista de serviços anexa [...] à Lei Complementar 116/2003, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, **é taxativa, admitindo-se, porém, uma leitura extensiva de cada item, para que se possa enquadrar os serviços correlatos nos previstos expressamente, de modo que prevaleça a efetiva natureza do serviço prestado** e não a denominação utilizada pela instituição financeira. 2. O Tribunal *a quo* assentou, com base na prova dos autos, que os mencionados serviços prestados pela instituição bancária não ensejam a incidência do ISS já que não constantes, ainda que sob interpretação extensiva, na lista de serviços anexa [...] 3. Recurso Especial não conhecido. ...EMEN:

(RESP 201701107059, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:10/10/2017. DTPB:.)⁴ (grifo nosso).

Desse modo o STF e o STJ, estão dizendo que os municípios podem instituir imposto sobre serviços que não estejam elencados na lista de serviços. A Constituição Federal dispõe a respeito, ao tratar do assunto no Art. 156, § 3º, dizendo que a lei complementar é que vai legislar sobre o tributo, delimitando seu alcance, estipulando meios para sua arrecadação, regulando a forma como condições para sua estipulação.

A Constituição Federal de 1988, ao versar sobre o ISS, estabeleceu que esse imposto incidisse sobre serviços, não compreendidos na competência do artigo 155, II, e definidos em lei complementar. (BRASIL, 2002).

Neste deslinde, com relação ao perfil tributário, a LC 116/2003 deu ampla competência para os municípios definirem a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, mediante lei municipal.

⁴ BRASIL. STJ - RESP 201701369556. <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada>. Acesso em 03/11/2017.

Acontece que essa previsão não era obedecida pelos entes Municipais, então o poder legislativo com a finalidade de evitar a Guerra fiscal, estabeleceu a alíquota mínima de 2% e acrescentaram o Art. 8-A, na Lei Complementar 116/2003, incluído pela Lei Complementar 157, de 2016, e estabeleceu punições para quem desobedecer a Lei.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços que constam na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que tais serviços não configurem atividade preponderante do prestador.

3.2.1 Aspecto Material – Descrição do fato tributável em si.

A hipótese de Incidência do ISS é critério material da espécie tributária, segundo a autora Costa (2017), está relacionada ao objeto. Assim, ocorre o fato gerador, quando o agente pratica o núcleo da conduta tipificada em lei, sendo essa tipificação da norma, chamada de hipótese de incidência. Considera-se assim, nascida a responsabilidade tributária, atingindo o critério material da norma, assim entende Sabbag, 2016.

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo – de serviços constantes da Lista à LC nº. 116/2003, a qual enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens.⁵

À essa elucidação do fato gerador do ISSQN, é o critério material desse tipo tributário. Com relação ao FG de prestar serviços é imprescindível para a cobrança do ISS, mas tem-se a necessidade de saber quais as características dos serviços tributáveis e as características dos serviços não tributáveis.

Neste íterim, a prestação de serviços tem por base o disposto no Art. 594 do Código Civil, diz que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.” Sendo prestação de esforço humano a terceiros, negociado sob regime de direito privado tendente á obtenção de um bem material ou imaterial, de modo a satisfazer uma necessidade.

Neste sentido, no entendimento da autora Minardi (2017), constitui obrigação de fazer, pela troca do pagamento do preço, pela prestação do serviço, sendo esse

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

o entendimento dela: “[...] é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza, em favor de outra, a transmissão de um bem imaterial (serviço). Trata-se, na verdade, de uma obrigação de fazer” (MINARDI, 2017).

Essa prestação de serviços vai se abarcar por quatro características, as quais são: primeiro sendo serviços voltados à terceiros, segundo tendo o objeto de lucro, terceiro não caracterizado como serviço Autônomo e instrumental e tendo como quarta característica o serviço prestado com ausência de subordinação.

Para a cobrança do ISS o serviço tem que ser objeto de lucro, sem essa característica remuneratória não pode incidir Tributação do ISS. Assim pode-se entender que os serviços gratuitos e voluntários estão fora do raio de visão do Imposto vês que não abarca as características para sua cobrança.

A primeira característica do serviço prestado que incide ISS, é essencial que seja voltado a terceiros. Com isso não se pode cobrar ISS da empresa que presta serviços internos prestados com ausência de circulação econômica do serviço. Exemplo é o serviço de limpeza exercido dentro de empresa, sem a finalidade de circulação econômica. O STF entende que empresa imobiliária que realiza construção para si própria, ainda que para revenda, não é tributada pelo ISS.

Com relação a característica de o serviço prestado ser objeto de lucro, observa-se que o ISSQN somente tem incidência sobre atividades de cunho comercial, que visem o lucro, prestados por empresas ou profissionais autônomos, excluídos, os serviços gratuitos e os prestados com vínculo empregatício, que neste caso não incidirá o ISS.

Outra característica da cobrança do Imposto é em relação a serviços autônomos e instrumentais. Pois as atividades acessórias ou instrumentais, executados de forma a garantir o desempenho da atividade fim não serão passíveis de tributação pelo ISS. Um exemplo prático é o caso em que se tem uma empresa no ramo de ensino onde a cobrança do ISS se dá em cima dessa atividade de ensino, não podendo se falar em cobrança das atividades de limpeza ou serviços de secretaria dentro da mesma, vez que são serviços instrumentais para a atividade fim.

E por fim a característica de o serviço ser prestado com ausência de ausência de subordinação e sem habitualidade. Entendido aqui como não sendo relação de

trabalho, não tendo subordinação de expediente ou regras a se seguir, também não sendo com habitualidade, assim sendo o serviço prestado sem subordinação hierárquica. O que não é o caso do advogado contratado com *animus* empregatício, regido pela CLT, contratado com vínculo de exclusividade. Ampliou o alcance da lei, subordinando além dos prestadores de serviços, também os tomadores de serviços responsáveis.

3.2.2 – Aspecto Pessoal

O aspecto pessoal de Incidência Tributária tem enfoque no Art. 5º da LC. 116/2003, que dispõe que “Contribuinte é o prestador do serviço”. (BRASIL, 2003) Destarte, esse aspecto está diretamente relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da Isonomia. Com relação ao princípio da capacidade contributiva, segundo o art. 145, § 1º, “[...] sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade à esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas da contribuinte.” (BRASIL, 2003).

Assim com relação da pessoa do contribuinte, é aplicado o princípio da Isonomia tributária, ou seja, a “igualdade tributária”, demonstrando que não poderá um contribuinte ser cobrado de forma diferente quando a prestação de serviço for da mesma proporção e eles estiverem em situação idêntica. E também não poderão ser tributados da mesma forma quando estiverem em proporção de prestação de serviços visivelmente diferentes, fazendo valer o princípio da Isonomia, que quer dizer para se tratar de maneira igual os que são iguais e tratar diferente os diferentes.

3.2.3. Critério Temporal

Com relação ao critério temporal, Costa (2017), está relacionado ao momento que nasce a obrigação tributária. Para o professor Eduardo Sabbag, (2016), aqui pode se falar em *tempos reg actum* da ocorrência do fato gerador, assim, sendo *tempos reg actum da prestação do serviço*. O entendimento é que tem que se saber quando ocorreu a efetiva prestação do serviço, para se ter controle periódico do tributo. Esse momento de realização do fato tributário é muito importante, para que o

fisco possa cobrar o tributo com a base de cálculo em vigência daquele período. Neste aspecto o critério temporal do ISS é a efetiva prestação de serviço. Não cabendo falar da incidência tributária no momento ou tempo da assinatura de contrato de prestação de serviço. Pois essa assinatura vai gerar apenas expectativa de direito.

3.2.4. Critério Quantitativo com relação à alíquota tributária.

O ISS tem alíquota definida nos Artigos 8º e 8º-A, este último trazido pela emenda feita pela LC 157/2016. Os referidos artigos estabelecem que a porcentagem de tributação incide em no Máximo em 5% do valor da prestação de serviço e no Mínimo em 2%.

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – Demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)(BRASIL, 2003).⁶

Assim, cabe ressaltar que referido dispositivo visa garantir e entabular o princípio da uniformidade geográfica, estabelecido em todo território federal. Tendo que ser respeitado também o princípio da Estrita Legalidade. Segundo o art. 150, inciso I, da CF, é vedado..., exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Com isso, este princípio é o mais importante princípio do direito tributário, deixando claro que a obrigação tributária depende da estipulação de lei anterior expressa. E uma vez que a LC. 116/03, estipulou a cobrança entre limite de dois por cento à cinco por cento, o imposto não poderá ser cobrado em porcentagem diferente a essa margem. Sendo o ato discricionário da Administração Pública com relação a essa margem legal. Não podendo ultrapassar, sob pena de punição.

⁶ BRASIL, **LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003**.

3.2.5 Critério Espacial

O critério espacial refere-se ao local onde é considerado ocorrido o fato gerador. (COSTA, 2017).

Quanto a esse critério tributário, haverá divergência de competência quando o fato gerador em uma região, mas seu crédito ser cobrado por outra, assim definida em lei. Uma vez que pode ser realizado o serviço sujeito a esse tributo em município diferente daquele competente para cobrar o mesmo. Assim para a professora Joseane Minardi (2017), "Com a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003, o Município competente para recolher o ISS será aquele onde se localizar o estabelecimento prestador do contribuinte ou, na sua falta, o domicílio do prestador de serviço".

Neste sentido, é que se funda o problema do conflito de competência para se arrecadar o tributo. Trazendo uma guerra fiscal com o advento do critério de onde se deve ser cobrado, vejamos a matéria apontada em julgado do STJ, com relação a esse critério:

. EMEN: TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO DE SUPERVISÃO DE MONTAGENS DE EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS PRESTADOS NA VIGÊNCIA DA LC 116/2003. SUJEITO ATIVO. 1. O STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 nos seguintes termos: a) "como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; b) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); c) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de

exceção". 2. Tal orientação foi adotada no julgamento do RESP 1.117.121/SP, no regime do art. 543-C do CPC/1973. 3. No caso dos autos, o Tribunal de origem não decidiu a causa, partindo da premissa de que a definição da existência de unidade econômica no local da prestação dos serviços é imprescindível para o deslinde da questão. 4. Dessa forma, tendo em vista a vedação do reexame de fatos e provas em Recurso Especial, conforme entendimento da Súmula 7/STJ, a causa deve ser julgada pelo Tribunal de origem tendo como balizamento a tese jurídica definida pelo STJ. 5. Agravo Regimental não provido. EMEN: (AGRESP 201502583956, HERMAN BENJAMIN - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:24/05/2016.DTPB.)

Vemos então que como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve “a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário”, sendo irrelevantes para caracterizá-lo “as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”, e que na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido “no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador sendo esse estabelecimento ser sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação”. (BRASIL, STJ, 2017).

3.2.5.1 Local de prestação do Serviço

O local de prestação do serviço é motivo para uma briga de longa data sobre onde deve ser recolhido o ISS, pois existem inúmeras leis municipais divergentes sobre o local onde o ISS deve ser recolhido, no município do estabelecimento do prestador ou no município onde o serviço foi prestado.

O decreto nº406/68, na época de sua edição recebeu status de lei complementar e passou a dispor sobre as normas gerais e relativas ao ICMS e ao ISS. O artigo 12 dispõe que:

“Art.12. Considera-se local da prestação de serviços: A do estabelecimento do prestador ou, na sua falta, o do domicílio do prestador; no caso de construção civil, o local onde se efetuar a

prestação; no caso de serviço a que se refere o item 101 da lista anexa, o município em cujo território haja parcela da estrada explorada;”⁷.

Neste delineamento, por ser passível de interpretação extensiva da norma e o município do local onde se realizou o serviço. Neste sentido, o princípio da territorialidade estabelece que os entes tributantes legislem dentro dos seus limites territoriais, ou seja, a lei Federal terá validade em todo território nacional, a lei Estadual terá validade dentro do limite de seu território e a Lei Municipal terá validade somente dentro de seu limite territorial.

O STJ entende que “A Lei Complementar 116/03, não adotou uma posição única pelo princípio da origem ou destino” com relação a prestação de Serviço. Assim, vejamos o entendimento da Corte Superior:

..EMEN: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RESP 1.117.121/SP (REL. MIN. ELIANA CALMON, DJE 29.10.2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC). AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. O recurso representativo (REsp. 1.117.121/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 29.10.2009) **deixou claro que competência para cobrança do ISS, sob a égide da LC 116/2003, é a do local da sede do prestador do serviço** (art. 3º). 2. No caso, o acórdão proferido na origem, ao interpretar o art. 3º, caput da LC 116/03, abordou fundamentadamente a questão, concluindo, por meio da leitura do contrato de prestação de serviço constante nos autos, que a contratada/consignante estabeleceu um campo de manutenção de máquinas e equipamentos nas dependências da contratante. Assim, não há dúvida de que houve criação de unidade econômica específica para a prestação de serviço no Município de Jaguarari/BA. 3. Agravo Regimental do MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE desprovido...EMEN: (AEARESP 201202311854, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:20/10/2016 ..DTPB:.)⁸ (grifo nosso).

⁷ Brasil Decreto Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

⁸

Assim, a regra é que o Princípio da Origem é entendido como onde fica o estabelecimento da prestação de serviço, e, em caso de ausência deste o domicílio de residência do prestador, Art. 3º, LC 116/03. Já a exceção é o princípio do destino, que seria o local da efetiva prestação do serviço.

3.3. A guerra fiscal entre os municípios

O tema entabula relevância da análise do critério espacial tributário do ISS, o que guerra fiscal se dá com o conflito de Competência, não é difícil encontrarmos casos relatando desacordos entre municípios pela cobrança do ISS. Segundo Oliveira (2012) existe cidades afirmando que o ISS deve ser recolhido no município onde a empresa prestadora do serviço está localizada e do outro lado, os municípios que defendem o recolhimento do ISS no local onde o serviço foi prestado. A doutrinadora Oliveira (2012), dispõe que "logicamente que os municípios estão defendendo interesses próprios". No caso das cidades onde são prestados muitos serviços por empresas que não tem sede naquele local, esses municípios tendem a requerer a cobrança do ISS pelo serviço prestado em seu território, do outro lado, o município sede das empresas, exige que tributo deva ser recolhido no local da sede, gerando duas tributações em uma mesma fonte, ou seja, a bitributação.

O tema assim, vislumbra na possibilidade de um ente federativo municipal conseguir tributar o mesmo sujeito 2 (duas) vezes, acarretando a bitributação. Observamos o os tribunais entendem quando a uma empresa que tem filiais e o tributo é cobrado onde prestou-se o serviço no endereço da filial, mas mesmo assim o município da empresa sede cobrou o tributo, vejamos:

..EMEN: TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE PROMOÇÃO DE EVENTOS, FEIRAS, CONGRESSOS E CONGÊNERES. AFIRMAÇÃO, CONTIDA NO ACÓRDÃO RECORRIDO, DE QUE NÃO HÁ UNIDADE DA EMPRESA NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. MATÉRIA INSUSCETÍVEL DE REEXAME, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. I. Agravo interno interposto contra decisão publicada em 09/03/2017, que, por sua vez, julgara recurso interposto contra acórdão publicado

na vigência do CPC/73. II. Na vigência do revogado art. 12, a, do Decreto-lei 406/68, a competência tributária para a cobrança do ISS era do Município em que localizada a sede do estabelecimento prestador do serviço, ou, na falta deste, do domicílio do contribuinte. Com a superveniência da Lei Complementar 116/2003, nos termos dos seus arts. 3º, caput, e 4º, o tributo passou a ser devido ao Município em que prestado o serviço, desde que ali haja um estabelecimento do contribuinte que configure uma unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante a denominação de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório ou contato. Esse é o entendimento consolidado, em sede de recurso especial representativo de controvérsia repetitiva, no tocante à incidência de ISS sobre o serviço de leasing mercantil (REsp 1.060.210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 05/03/2013), o qual, todavia, é extensível aos demais serviços sujeitos à incidência do tributo. III. O Tribunal de origem, em ação anulatória, afirmou que não fora provado que, no local da prestação dos serviços - Município de Barueri/SP -, existiria uma unidade da empresa, de modo que rejeitou o pedido de anulação de lançamentos de ISS realizados pelo Município de São Paulo/SP, onde localizada a sede do estabelecimento prestador. Rever esse entendimento demandaria reexame de provas, providência vedada, em sede de Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ. IV. Agravo interno improvido. EMEN: (AINTARESP 201700371184, ASSUSETE MAGALHÃES - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:24/08/2017 ..DTPB:.)

Isto posto, fica entendido que o contribuinte que tiver empresas e diversas cidades, ficará a cede do estabelecimento responsável pela arrecadação do tributo. Isso para que não aconteça a bitributação do contribuinte.

Contudo, ainda sim o sujeito passivo dessa relação pode ser surpreendido com a cobrança amais por parte de outro município, onde se encontre uma filial.

Segundo a chamada bitributação acontece quando, dois sujeitos ativos, lançam a obrigação Tributária do mesmo sujeito passivo. Assim constituindo o credito tributário.

4. Mudança legislativa

No ano de 2015, foi proposta pela câmara dos deputados um projeto lei complementar nº 366/2013 para acabar com a guerra fiscal do ISS. Proposto o projeto de Lei, recebeu o nº 157/2016. Com a redação da lei, foi proposta penalidade administrativa severa para o controle dos mecanismos de tributação Municipal que desrespeitassem a legislação. Recentemente no ano de 2016 foi sancionada essa mudança na legislação do ISS, pelo Presidente da República.

Esta mudança se personificou na legislação Complementar 116/03 em seu Art.8-A, tipificando a porcentagem mínima tributária do ISS. Ainda não havia esta porcentagem na legislação complementar, mas era prevista na Constituição da República Federativa Brasileira. Contudo, em sua grande maioria não era cumprido, pois, o fisco desrespeitava o pacto e não observava o disposto na Constituição, com a intenção de atrair contribuintes para seu território; eram estipuladas porcentagens tributárias abaixo do limite de 2% ou então era concedido benefício fiscal para que as empresas se instalassem em seu espaço territorial, o que geraria maior arrecadação tributária e consequentemente promoveria o crescimento e a melhoria na qualidade de vida para a população local. Mas essa pratica gerava um desrespeito aos outros entes federativos, pois afrontava o pacto federativo e feria o princípio da igualdade entre os entes.

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se

referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (BRASIL, 2003).⁹

Em análise ao dispositivo legal, a mudança trás o benefício de uma paz sócia entre os entes federados, ao passo que o crescimento econômico não poderá ser estabelecido por quem atrai as empresas com benefícios e com tributação abaixo do mínimo legal.

⁹ BRASIL, LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003.

6. CONCLUSÃO

Conforme já ressaltado, historicamente o ISSQN foi criado originalmente para regular os serviços dos Estados e dos Municípios, sendo competência dos Municípios e do Distrito Federal, cobrar o tributo. Sendo o fato Gerador do mesmo a prestação dos serviços previsto na lista anexa à LC 116/2003. Por consequente os serviços não abarcados pela lista não podem ser tributados. Mesmo com críticas por parte da doutrina, sob o argumento que cabe aos Municípios exigirem o ISS sobre todo e qualquer Serviço.

O STF e o STJ admitem ampla interpretação da lista, considerando que o ISS pode recair sobre congêneres ou afins, dando assim, interpretação extensiva, mas considerando a lista Taxativa.

Se assim não fossem considerados, não poderiam se encaixar em qualquer modalidade tributária e em caso de operações mistas.

Ao serviço de qualquer natureza não se distingue às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio diverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude. Assim, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços que constam na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que tais serviços não configurem atividade preponderante do prestador.

A cobrança do ISS sobre o serviço tem que ser objeto de lucro, sem essa característica remuneratória não pode incidir a tributação do ISS. Assim pode-se entender que os serviços gratuitos e voluntários estão fora do raio de visão do Imposto vê-se que não abarca as características para sua cobrança.

Ademais, o problema do conflito de competência para se arrecadar o tributo, traz uma guerra fiscal com o advento do critério de onde se deve ser cobrado.

Portanto como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador.

Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); e nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

Pois a elucidação do fato gerador do ISSQN é o critério material desse tipo tributário. Com relação ao Fato Gerador, a ação de prestar serviços é imprescindível para a cobrança do ISS, tendo que, as características dos serviços tributáveis e as características dos serviços não tributáveis, são de fundamental importância, pois tanto é que, caso não seja observado esses dados, pode-se cobrar o tributo injustamente do contribuinte.

Neste íterim, a prestação de serviços pode ser toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, podendo ser contratada mediante retribuição. Sendo prestação de esforço humano a terceiros, negociado sob regime de direito privado e tendente a obtenção de um bem material ou imaterial, de modo a satisfazer uma necessidade. Neste deslinde, sendo a obrigação de fazer, a troca do pagamento do preço, pela prestação do serviço, considera-se esta obrigação como obrigação de fazer.

Na característica de o serviço prestado ser objeto de lucro, observa-se que o ISSQN tem incidência sobre atividades de cunho comercial, que visem o lucro, prestados por empresas ou profissionais autônomos, excluídos, os serviços gratuitos e os prestados com vínculo empregatício, que neste caso não incidirá o ISS.

Para a cobrança do ISS é levado em consideração a relação de os serviços serem autônomos e instrumentais, pois, as atividades acessórias ou instrumentais, executados de forma a garantir o desempenho da atividade fim não serão passíveis de tributação pelo ISS.

Além de o serviço ser prestado com ausência de subordinação e sem habitualidade, tendo que não sendo relação de trabalho, não tendo subordinação de expediente ou regras a se seguir, também não sendo com habitualidade, assim sendo o serviço prestado sem subordinação hierárquica.

Com relação a cobrança do ISSQN, essa se dá no local do estabelecimento prestador. Compreende-se como local, a cidade onde empresa desenvolve a

atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-los as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, e que na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador.

Destarte o contribuinte que tiver empresas em diversas cidades, deverá recolher o imposto ao Município em que se encontrar a sede do estabelecimento do prestador.

Neste sentido a guerra fiscal dentro do diâmetro do aspecto espacial, está diretamente voltada para a competência de tributar.

Há então a necessidade de ao aplicar a norma tributária o fisco conhecer as regras dos princípios da origem e do destino tributários, bem como as regras de tributação desse imposto, visto que há não só uma forma, mas três formas de se tributar o sujeito passivo, regulamentado pela Lei Complementar 116/2003.

Com isso fica evidente que se o fiscal tributário que irá aplicar a norma jurídica ao tempo da aplicação não tem conhecimento da norma legal e não lançar corretamente esse tributo, estará gerando graves danos ao contribuinte. Assim ficando esclarecido que o ente tributário depende de pessoas qualificadas para fazer a devida cobrança aos contribuintes.

Com mudança feita pela Lei Complementar nº 366/2013 para acabar com a guerra fiscal do ISS, o proposto o projeto de Lei, recebeu o nº 157/2016. Sendo o enfoque desta Lei, a proposta de penalidade administrativa severa para o controle dos mecanismos de tributação Municipal que desrespeitassem a legislação. Com a sanção da mudança na legislação do ISS, pelo Presidente da República foi personificado na legislação Complementar 116/03 em seu Art.8-A, tipificando a porcentagem mínima tributária do ISS.

Isso aconteceu para combater a guerra fiscal tanto em seu aspecto espacial como também em relação aos benefícios que outrora eram estipuladas porcentagens tributárias abaixo do limite de 2% ou então era concedido benefício fiscal para que as empresas se instalassem em seu espaço territorial, o que geraria maior arrecadação tributária e conseqüentemente promoveria o crescimento e a melhoria na qualidade de vida para a população local.

7. METODOLOGIA

O presente trabalho será realizado, em sua integralidade, por meio de pesquisa documental que, segundo Gil, (2008), trata-se de um processo formal e sistemático de desenvolvimento científico, onde se utiliza documentos que receberam ou não um tratamento analítico, para descobrir respostas para o problema erguido. Desse modo, a pesquisa será efetivada com matérias de Leis, doutrinas, jurisprudência, e trabalhos científicos feitos sobre o tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

Brasil Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

Brasil Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e da outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm.

Brasil Decreto Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm.

OLIVEIRA, João Paulo de. **A Guerra Fiscal entre os municípios pelo ISS.** Disponível em: <http://www.contabeis.com.br/artigos/938/a-guerra-fiscalentre-os-municipios-peloiss>.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, – 7ª ed.– São Paulo: Saraiva Jur., 2017, p. 399.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. ed. p.407.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, – 7ª ed.– São Paulo: Saraiva jur., 2017, p. 214.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MINARDI, Joseane. **Direito Tributário**. 5ª. ed. Bahia: JusPODIVM, 2017.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Novas medidas relacionadas à guerra fiscal de ISS.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-jan-26/daniel-correa-novas-medidasrelaciona-das-guerra-fiscal-iss#sdfootnote11sym>>

BRASIL. **RE 651703**, LUIZ FUX, STF, 2017. <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada>. Acessado em 03/11/2017.