

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

36



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ISS: NOVAS PERSPECTIVAS

CONFLICTS OF JURISDICTION IN SERVICES TAX: NEW PERSPECTIVES

Paulo Rosenblatt

Doutor em Direito Tributário pelo Institute of Advanced Legal Studies (Universidade de Londres). Mestre em Direito Público e Graduado pela Faculdade de Direito do Recife – FDR/UFPE. Professor de Direito Tributário na Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado. E-mail: paulorosenblatt@unicap.br.

Rafaella Simonetti do Valle

Graduada em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Advogada. E-mail: ra_simonetti@hotmail.com.

RESUMO

O presente artigo faz uma análise das divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do aspecto espacial dos Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, em relação à definição do Município competente quando da prestação do serviço de forma fracionada em mais de uma localidade. O foco da pesquisa é a falta de uniformidade na abordagem do problema. Ainda que não se vislumbre uma solução fácil e única para a questão, o estudo pretende proporcionar uma percepção da questão e reflexão especialmente sobre os posicionamentos firmados, incitando a busca por novas soluções.

PALAVRAS-CHAVE: ISS, ASPECTO ESPACIAL, DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

ABSTRACT

This paper analyses the case law and interpretative divergences on the competence of the municipal authorities to collect services tax (ISS) when the service is rendered in more than one location, and highlights the consequences of the lack of a uniform approach. The research expects to collaborate with this law field in order to provide a widespread perception of the problem and to promote a reflection on the possible solutions available.

KEYWORDS: SERVICE TAX, TERRITORIAL ASPECT, DIVERGENCES

INTRODUÇÃO

O presente estudo analisa as divergências jurisprudenciais e doutrinárias em torno do local da efetiva realização do serviço prestado de maneira fracionada, para fins de se determinar o Município competente para a cobrança do ISS.

A importância dessa temática é refletida tanto no aumento da disputa entre os Municípios com vistas à arrecadação do ISS, quanto na ampliação de demandas judiciais dos contribuintes que buscam maior segurança jurídica nas suas atividades. Esse cenário aponta a necessidade de novas diretrizes para tratar dessa polêmica questão.

Para a apreciação dos desdobramentos doutrinários quanto às regras do local de incidência do ISS, discorre-se a respeito do princípio da territorialidade, bem como sobre o aspecto espacial do referido imposto. O trabalho segue com o estudo da divergência jurisprudencial acerca do Município competente para a cobrança do ISS em serviços fracionados. Este tema, mesmo depois de ter sido objeto de decisão em recurso repetitivo, no Superior Tribunal de Justiça, ainda não foi pacificado, ensejando inúmeros novos litígios.

A insegurança jurídica e a bitributação são reflexos dessa divergência doutrinária e jurisprudencial. Destarte, o presente estudo questiona a falta de efetividade das correntes decisórias que procuraram, até hoje, preestabelecer o critério espacial do ISS e aponta para a necessidade de novas perspectivas orientadas a neutralizar esses conflitos.

I. DAS DIVERGÊNCIAS DOCTRINÁRIAS QUANTO À DEFINIÇÃO DO LOCAL DE INCIDÊNCIA DO ISS EM SERVIÇOS FRACIONADOS

O ISS se caracteriza por ser uma importante fonte de receita dos Municípios, principalmente para os de médio e grande porte; por isso, há uma disputa acirrada entre eles para aumentar sua receita através da arrecadação desse tributo. Essa atitude acaba por extrapolar, não raro, o âmbito territorial do Município de incidência do ISS.

Assim, tem-se ferido o princípio constitucional da territorialidade¹. Este tem como objetivo impedir a invasão de competência tributária de outro Município nas situações em que não possui conexão espacial.

“Impede que a legislação de um determinado ente político-constitucional produza efeitos fora dos seus limites geográficos, ou seja, as normas jurídicas editadas não

1 KOSSAR, Lorena Mainardes; SOMMA, Rafaela Matioli. Aplicação do princípio da territorialidade ao critério espacial do imposto sobre serviço – ISS. Revista de Direito Público. Londrina, v. 3, n. 1, jan.-abr. 2008, p. 80-90. Disponível em: <<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0CCoQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.uel.br%2Frevistas%2Fuef%2Findex.php%2Fdireitopub%2Farticle%2Fdownload%2F10900%2F9531&ei=FjeZVfuNJoekgwSUq7voDA&usg=AFQjCNFt3478kKxyoKCLY6ol5VBEoV2-PQ&bvm=bv.96952980,d.eXY>>. Acesso em: 26 jun. 2015.

podem incidir sobre eventos ocorridos dentro do território de outros entes políticos.”²

Nesse contexto, a Lei Federal incide sobre todo território nacional, enquanto a Lei Estadual encontra seu limite no âmbito do Estado que a editou, assim como, em regra, a Lei de um Município se aplica apenas no âmbito municipal.

No entanto, utilizando-se como fundamento o princípio da territorialidade, formaram-se correntes doutrinárias distintas quanto às regras para se estabelecer o local de incidência do ISS.

A corrente que defende o local da prestação de serviço como aspecto espacial do ISS entende que, ao considerar o estabelecimento prestador como o local da efetiva prestação de serviço, ofender-se-ia o princípio da territorialidade, tendo em vista que nem todos os serviços são prestados no estabelecimento prestador. A esse respeito, Carlos Rossi afirma que lei infraconstitucional não pode se utilizar do instituto da ficção jurídica, ainda que para dirimir conflito de competência, quando esse instituto afrontar preceito constitucional³. Assim, a ficção jurídica que instituiu o estabelecimento prestador como o local de incidência do ISS afrontaria o princípio da territorialidade, quando a prestação de serviço ocorrer em outro território diverso do estabelecimento prestador.

Uma segunda corrente doutrinária, contrária ao posicionamento anterior, reconhece a supremacia do princípio da territorialidade, mas admite exceções⁴. Defende a legalidade da ficção jurídica de definir o estabelecimento prestador o local responsável pela cobrança do ISS, por ter sido usada pelo legislador como recurso hábil para estabelecer o critério espacial do imposto.

Em análise paralela ao princípio da territorialidade, deve-se ater ao princípio da autonomia municipal, igualmente importante para se estabelecer o critério espacial do ISS. A Constituição Federal estabelece, em seus arts. 29 e 30, que o Município se reveste de poder legislativo próprio e pode, assim, expedir atos jurídicos quando for de seu interesse, desde que não contrariem a Norma Suprema⁵. Assim, a corrente que defende o local da prestação de serviço como o critério espacial do ISS argumenta, ainda, que entendimento contrário violaria o princípio da autonomia municipal⁶.

Nota-se, assim, que ainda há grande discussão doutrinária quanto ao local da efetiva prestação de serviço para fins de determinação do Município legitimado para cobrança do ISS.

2 ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS: critério espacial. Revista de Estudos Tributários. São Paulo, n. 31, 2003. Disponível em: <<https://carlosrossi.wordpress.com/artigos/iss-criterio-espacial/>>. Acesso em: 20 maio 2015.

3 Idem.

4 VILHENA, João Bráulio Cruz de. O local de incidência do ISS à luz da Lei Complementar 116/2003. [Monografia]. Belo Horizonte: Universidade Gama Filho, 2007. Disponível em: <<http://www.sinfisco.com.br/files/artigos/joaobraulio.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

5 ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS: critério espacial. Revista de Estudos Tributários. São Paulo, n. 31, 2003. Disponível em: <<https://carlosrossi.wordpress.com/artigos/iss-criterio-espacial/>>. Acesso em: 20 maio 2015.

6 Idem.

Ainda sobre a análise da divergência quanto aos critérios para se estabelecer o Município competente para cobrança do ISS, é importante perquirir acerca do aspecto espacial desse imposto, que é compreendido como a indicação de lugar contida, explícita ou implicitamente, na hipótese de incidência e que possibilita a configuração do fato impositivo⁷.

A primeira disposição expressa do aspecto espacial do ISS foi o art. 6º do Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967, que dispunha que, para empresas que realizavam prestação de serviços em mais de um Município, deveriam considerar local da operação, para efeitos da ocorrência do fato gerador do imposto municipal, (I) o lugar onde se efetuar a prestação do serviço (a) nos casos de construção civil ou (b) quando o serviço fosse prestado, em caráter permanente, por estabelecimentos, sócios ou empregados da empresa sediados ou residentes no Município; ou (II) o local da sede da empresa, no demais casos⁸.

Da redação do art. 6º do referido Ato, constata-se que o local da prestação do serviço era regra geral do critério espacial do ISS. Consequentemente, a sede da empresa prestadora do serviço como local de incidência do ISS constituía exceção à regra.

Posteriormente, o art. 12 do DL 406/1968, alterado pela LC 100/1999, que acresceu alínea “c” ao art. 12, passou a considerar o local da prestação do serviço (a) o estabelecimento prestador ou, em sua falta, o domicílio do prestador; (b) no caso de construção civil, considerou o local onde se efetuar a prestação do serviço e, por fim, (c) nos casos de exploração de rodovias mediante cobrança de preço dos usuários – item 101 da lista anexa ao DL 406/1968 – considerou o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada⁹.

Diante da nova regra da prestação de serviço, verifica-se a brusca mudança de posicionamento do legislador. Passou-se a considerar como regra geral o local do estabelecimento prestador, antes tido como exceção à regra. Logo, o que anteriormente era regra geral – o local da realização do serviço como aspecto espacial do ISS – tornou-se exceção.

À luz da regra trazida pelo DL 406/1968, estabeleceram-se três critérios de incidência do ISS¹⁰.

O primeiro deles é o do estabelecimento prestador, definido como local em que é exercida a atividade e a administração dos negócios, não sendo válida uma simples instalação. Ou seja, é necessário que o local seja dotado de estrutura material suficiente que possibilite o desenvolvimento da prestação do serviço.

7 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 104.

8 SILVA, Geovane Basílio da. O aspecto espacial do ISS, face à legislação vigente. *Fiscosoft*, jan. 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4x2h/o-aspecto-espacial-do-iss-face-a-legislacao-vigente-geo-vane-basilio-da-silva>>. Acesso em: 16 mar. 2015.

9 *Ibidem*.

10 MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática dos impostos sobre serviços*. 3. tir. São Paulo: RT, 1984, p. 487.

Ainda é necessário destacar que, para ser considerado estabelecimento, independe a sua denominação – se sede, matriz, filial, sucursal ou agência – visto que cada um deles pode ser considerado autônomo para fins de tributação, e diante da regra do art. 4º do Código Tributário Nacional.

Também cumpre esclarecer que a norma que estabelece o local da prestação do serviço refere-se a estabelecimento prestador, o implica dizer que apenas o estabelecimento que prestou o serviço é que servirá de referência para se estabelecer o lugar em que será cobrado o ISS¹¹.

O segundo critério é estabelecido em razão do domicílio do prestador. Trata-se de hipótese subsidiária à situação do estabelecimento prestador, ou seja, somente é aplicada quando não existir estabelecimento prestador.

E o último critério se dá em razão do local da prestação do serviço. Também constitui exceção à regra, pois, nesses casos, o local de incidência do ISS independe do local do estabelecimento prestador, sendo o lugar de execução do serviço a regra que define o Município competente para a cobrança do imposto.

Com o advento da LC 116/2003, o seu art. 3º manteve como o local da prestação do serviço a regra geral do local do estabelecimento e subsidiariamente a regra do domicílio prestador. Porém, ampliou o rol dos serviços em que o ISS é devido no local de sua execução – incisos I a XXII da lista anexa. São casos em que é preciso uma grande estrutura material para a execução dos serviços. Nesse rol, encontram-se as obras de construção civil ou elétrica, demolição, entre outros serviços¹².

A partir da análise do local em que é devido o ISS, é possível dividir os serviços da lista anexa à LC 116/2003 em três grupos¹³. O primeiro grupo é constituído por serviços cuja prestação ocorre dentro do próprio estabelecimento prestador, seguindo a regra geral de ser competente para recolhimento do ISS o Município em que se situar o estabelecimento prestador. O segundo grupo compõe-se de serviços cuja prestação se dá fora do estabelecimento prestador, e serviços que constituem exceção à regra geral, tendo competência para exigir o imposto ora tratado o Município onde são executados os serviços. E o terceiro grupo refere-se a serviços que podem ser prestados nos mais variados locais, ou seja, trata-se de atividades que podem ser exercidas no estabelecimento prestador, no domicílio do tomador do serviço ou em outro lugar que não corresponda nenhum deles.

11 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática dos impostos sobre serviços. 3. tir. São Paulo: RT, 1984, p. 487.

12 PINTO, Daniel Andrade. Conjunto de bens e equipamentos de prestadores pode definir onde recolher imposto sobre serviços. Fiscrosoft, nov. 2011. Disponível em: <<http://www.fiscrosoft.com.br/a/5qfc/conjunto-de-bens-e-equipamentos-de-prestadores-pode-definir-onde-recolher-imposto-sobre-servicos-daniel-andrade-pinto>>. Acesso em: 16 mar. 2015.

13 LONGEN, Márcia Zilá. O ISSQN e o conflito entre município: quem pode cobrar? A quem recolher? Fiscrosoft, jun. 2009. Disponível em: <http://www.fiscrosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=215777&key=4387478>. Acesso em: 16 mar. 2015.

O último grupo gera grande discórdia quanto à competência para exigir e arrecadar o ISS, tornando explícita a guerra fiscal entre os Municípios, que disputam pelo aumento de sua arrecadação.

Pela leitura do art. 3º da LC 116/2003, constata-se que o estabelecimento prestador constitui o ponto central da norma. A própria lei traz, em seu art. 4º, a conceituação de estabelecimento prestador, que é assim definido:

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Estabelecimento e empresa não se confundem. O primeiro caracteriza-se por ser todo o complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária, consoante disposição do art. 1.142 do CC/2002. Em contrapartida, a empresa pode ser conceituada como atividade econômica organizada, que se faz presente pela produção ou circulação de bens ou serviço¹⁴.

Vale observar que, para fins tributários, o CTN trouxe uma interpretação mais abrangente do conceito de estabelecimento, visto dispor, em seu art. 126, que independentemente da regularidade da constituição da pessoa jurídica, o fato de ser unidade econômica ou profissional já caracteriza o estabelecimento¹⁵.

O CTN exige a materialidade para fixar o domicílio do sujeito passivo da obrigação tributária, o que se observa pelo disposto no art. 127. Assim, não se pode considerar estabelecimento o local que não disponha de mínima estrutura que possibilite o desenvolvimento das atividades básicas da empresa¹⁶.

O Supremo Tribunal Federal – STF também conceituou estabelecimento, entendendo que o mesmo engloba toda a parte física e material necessárias para o bom desempenho das tarefas do prestador de serviço¹⁷.

Analisando-se os posicionamentos acima, conclui-se que todos exigem a materialidade como requisito para a configuração de estabelecimento. Isso porque era de praxe montar estabelecimentos falsos, conhecidos como estabelecimentos de papel, que se revestiam

14 MACEDO, José Alberto Oliveira. O critério espacial do ISS nas prestações de serviço intermunicipais In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (orgs.). Comentários à Lei Complementar nº 116/03: de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009, p. 314.

15 *Idem*, p. 314.

16 FERNANDES, Odmir. Comentários aos arts. 32 a 42, 52 a 62 e 68 a 73, comentários à LC 87/1996 e à LC 114/2002 (ICMS), comentários à LC 116/2003 (ISS). In: FREITAS, Vladimir Passos de. Código Tributário Nacional comentado. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2005, p. 414.

17 Supremo Tribunal Federal, RE 203.075, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Maurício Corrêa, Primeira Turma, j. 05.08.1998, DJ 29.10.1999.

apenas do aspecto formal, sem nenhuma materialidade, no intuito de se estabelecer no Município onde a alíquota do ISS fosse menor¹⁸.

Exigindo-se a materialidade no conceito de estabelecimento, tentou-se evitar esse tipo de fraude, que acarreta disputa acirrada entre os Municípios, os quais, na busca para aumentar suas receitas tributárias, diminuem suas alíquotas para atrair as empresas.

Apesar de haver previsão legal estabelecendo o critério espacial do ISS e de se ter delineado o conceito de estabelecimento para determinar o Município competente para cobrar o referido tributo, muitos serviços ainda geram divergência quanto ao local de sua efetiva prestação¹⁹. O que ocorre é que a prestação desses serviços não se concretiza em um único ato, ou seja, é fracionada e executada em diversos lugares²⁰. Nesses casos, pode ocorrer a cobrança do ISS em todos os Municípios onde o prestador de serviço os executou, além da cobrança no Município em que está situado o estabelecimento prestador.

Apesar de absurda, não rara é a ocorrência da situação acima explanada, que se respalda na divergência e inconstância doutrinária e jurisprudencial acerca de onde se considera realmente prestado o serviço.

O quadro ora retratado traz insegurança jurídica ao contribuinte, que nunca tem certeza para qual Município deve recolher o ISS. Certo é que a dificuldade, em muitos casos, em se determinar qual o estabelecimento prestador, não pode fazer com que o contribuinte seja levado à dupla tributação²¹.

II. DISSENSO JURISPRUDENCIAL EM RELAÇÃO AO ASPECTO ESPACIAL DO ISS NO ÂMBITO DO STJ: LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR OU LOCAL DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Além das divergências doutrinárias já expostas, que acarretam inúmeros prejuízos para o contribuinte e para a ordem jurídica, paira sobre o tema a divergência jurisprudencial.

Conforme explicitado anteriormente, o DL 406/1968 estabeleceu a regra geral do estabelecimento prestador como sendo o local da prestação de serviço, excetuando apenas as hipóteses de construção civil e do pedágio, em que considera prestado o serviço no local de sua execução. Entretanto, esse posicionamento fez com que os Municípios vislumbrassem a possibilidade de aumentar seu faturamento propondo alíquotas baixíssimas do ISS com o intuito de atrair o maior número de empresas.

18 FERNANDES, Odmir. Op. cit., p. 411.

19 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Imposto sobre serviços e fato gerador: o local da prestação de serviços. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 105, jun. 2004, p. 45-53.

20 PINTO, Daniel Andrade. Conjunto de bens e equipamentos de prestadores pode definir onde recolher imposto sobre serviços. Fiscsoft, nov. 2011. Disponível em: <<http://www.fiscsoft.com.br/a/5qfc/conjunto-de-bens-e-equipamentos-de-prestadores-pode-definir-onde-recolher-imposto-sobre-servicos-daniel-andrade-pinto>>. Acesso em: 16 mar. 2015.

21 ROCHA, João Luiz Coelho da. O novo trato legal do imposto sobre serviços e os problemas que permanecem. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 99, dez. 2003, p. 19.

A acirrada disputa entre os Municípios teve como consequência o surgimento de várias empresas de papel, que, na busca por reduzir seus gastos, criam sedes fictícias em Municípios onde a alíquota do ISS é mais baixa.

Diante desse cenário, o STJ se manifestou de forma diversa do que estava previsto no DL 406/1968 e estabeleceu que o sujeito ativo para cobrança do ISS seria o Município onde o serviço foi efetivamente prestado²². Entendimento exposto no julgamento dos embargos de divergência no REsp 130.792/CE assim dispõe:

“Embargos de divergência. ISS. Competência. Local da prestação de serviço. Precedentes. I – Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços –, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea ‘a’ do Decreto-Lei nº 406/68. II – Embargos rejeitados.”²³

Assim, o entendimento do STJ, na vigência do DL 406/1968, foi consolidado no sentido de que o ISS é devido no local da prestação do serviço²⁴.

Esse posicionamento, entretanto, não dirimiu as controvérsias em torno do ISS, pois, em vista da complexidade de alguns serviços, não é possível se determinar com exatidão o local de sua prestação²⁵. As discussões sobre o tema continuaram e as disputas se tornaram cada vez mais acirradas.

Esperava-se que a LC 116/2003 solucionasse esses conflitos, porém, ela manteve o dispositivo do DL 406/1968 que institui o estabelecimento prestador como o local da prestação de serviço. A única modificação quanto ao aspecto espacial do ISS foi a ampliação do rol de exceções à regra geral. Restou frustrada, pois, a expectativa de apaziguamento das discussões²⁶.

Assim, o contribuinte que tem a prestação de serviço fracionada continuou sujeito à possibilidade de tributação em diversos lugares, permanecendo desamparado pelo sistema jurídico.

Com a edição da LC 116/2003, o STJ posicionou-se estabelecendo que a competência para cobrar o imposto de fatos geradores ocorridos na vigência do DL 406/1968 será do Município onde o serviço foi efetivamente prestado. Porém, quando a prestação dos

22 COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 88, jan. 2003, p. 127.

23 Superior Tribunal de Justiça, REsp 130.792/CE, Rel. Min. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andrighi, Primeira Seção, j. 07.04.2000, DJ 12.06.2000, p. 66.

24 Nesse sentido, seguem os julgados: EDcl no REsp 115.338/ES, Rel. Min. Garcia Vieira, Primeira Turma, j. 18.06.1998, DJ 08.09.1998, p. 26; REsp 72.398/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, j. 06.05.1996, DJ 10.06.1996, p. 20.283; REsp 23.371/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, j. 31.08.1994, DJ 26.09.1994, p. 25.602; REsp 115.279/RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, j. 06.04.1999, DJ 01.07.1999, p. 163; REsp 168.023/CE, Rel. Min. Paulo Gallotti, Primeira Seção, j. 22.09.1999, DJ 03.11.1999, p. 78.

25 HOFFMAN, Susy Gomes. A competência dos municípios para a instituição e cobrança do ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 105, jun. 2004, p. 85.

26 SILVA, Deivir Santas da. O local do recolhimento do ISS. [Monografia]. Governador Valadares: Universidade Vale do Rio Doce, 2011. Disponível em: <http://www.pergamum.univale.br/pergamum/tcc/Olo_caldorecolhimentodoiss.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2015.

serviços se der sob a égide da LC 116/2003, a competência para cobrança do ISS será do local da sede do prestador do serviço.

A esse respeito, vide o seguinte trecho do REsp 1.117.121/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos constante no art. 543-C do CPC:

“(…) A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL nº 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC nº 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).”²⁷

Esse posicionamento foi seguido por vários outros julgados posteriores²⁸.

Entretanto, posteriormente, ao revisitar a questão, essa Corte Superior posicionou-se de forma diametralmente oposta. Passou-se a entender que, sobre os fatos geradores ocorridos durante a vigência do DL 406/1968, seriam responsáveis pelo recolhimento do ISS os Municípios onde estivesse estabelecida a sede da empresa e que, a partir da LC 116/2003, o sujeito ativo da relação tributária seria o Município onde o serviço fosse efetivamente prestado.

Esse entendimento foi consignado no REsp 1.060.210/SC, também submetido à sistemática dos recursos repetitivos, e assim ementado:

“(…) Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (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.”²⁹

Para uma melhor elucidação do tema, segue tabela ilustrativa que retrata o posicionamento do STJ quanto à competência para recolhimento do ISS de fatos geradores ocorridos tanto na vigência do DL 406/1968 quanto na vigência da LC 116/2003. Para tanto, foi escolhido como marco temporal o REsp 1.060.210/SC, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, por representar o momento em que o entendimento do tema sofreu uma brusca modificação.

27 Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.117.121/SP, Rel. Eliana Calmon, Primeira Seção, j. 14.10.2009, DJe 29.10.2009.

28 A título de exemplo: REsp 1.195.844/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.03.2011, DJe 15.03.2011; REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. 10.08.2010, DJe 19.08.2010; REsp 1.139.903/GO, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. 03.08.2010, DJe 17.08.2010; REsp 1.175.980/CE, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 02.03.2010, DJe 10.03.2010; AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 11.12.2007, DJ 7.2.2008; REsp 1.245.310/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 19.05.2011, DJe 25.05.2011.

29 Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.060.210/SC, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 28.11.2012, DJe 05.03.2013.

Quadro 1. Posições antes e depois do julgamento do REsp 1.060.210/SC³⁰

<i>Antes do julgamento</i>		<i>Depois do julgamento</i>	
DL 406/1968	LC 116/2003	DL 406/1968	LC 116/2003
Município onde ocorreu o fato gerador do ISS	Município onde localizado o estabelecimento prestador	Município onde localizado o estabelecimento prestador	Município onde ocorreu o fato gerador do ISS

A conclusão exarada no REsp 1.060.210/SC foi acompanhada por uma diversidade de julgados posteriores³¹. Entretanto, deve-se questionar se a questão da sujeição ativa do ISS estaria pacificada na jurisprudência. Ao que parece, não. Ainda é possível encontrar posicionamentos divergentes exarados em acórdãos do próprio STJ. É o que se infere da análise do AgRg nos EDcl no AREsp 392.416/MS e do AgRg no REsp 1.303.605/PE³².

Em um julgado, corroborando com o que ficou consignado no supracitado REsp 1.117.121/SP, restou decidido que, para fato gerador ocorrido sob a égide da LC 116/2003, o ISS considera-se devido no local do estabelecimento do prestador. Veja-se:

“(…) 1. Conforme consignado na decisão agravada, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 1.117.121/SP, Min. Eliana Calmon, DJe de 29/10/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC, reafirmou o entendimento segundo o qual, na ocorrência do fato gerador sob a égide da LC 116/2003, à exceção de serviços de construção civil, o ISSQN é devido ao Município do local da sede do prestador de serviço. 2. Pela análise detida dos autos, verifica-se que o fato gerador é a prestação de serviços de informática (comércio de produtos novos e usados de informática, prestação de serviços na área de informática e locação de equipamentos de informática), ocorrido sob a égide da Lei Complementar 116/2003, que passou a competência para o local da sede do prestador do serviço, com exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do normativo federal em comento. 3. No caso, constata-se ainda que tais serviços, desenvolvidos pela empresa, não figuram entre as exceções contidas no art. 3º da LC 116/2003, o que significa dizer que a eles seria aplicável a regra geral de competência territorial para a cobrança

³⁰ Idem.

³¹ A título de exemplo, vide: AgRg no AREsp 533.931/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 07.10.2014, DJe 14.10.2014; AgRg no AREsp 168.620/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, j. 18.09.2014, DJe 09.10.2014; AgRg no AREsp 150.904/DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 21.03.2013, DJe 02.04.2013; AgRg no AREsp 702.592/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 18.06.2015, DJe 26.06.2015; AgRg no AREsp 466.415/RJ, Rel. Min. Marga Tessler (juíza federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, j. 24.03.2015, DJe 06.04.2015.

³² Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1.303.605/PE, Rel. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 10.03.2015, DJe 13.03.2015.

do ISS, ou seja, o imposto considera-se devido no local do estabelecimento do prestador.”³³

E em outro julgado, na sessão da mesma data e proferida pela mesma Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, contrariando o acórdão acima transcrito, confirmou-se o posicionamento expresso no REsp 1.060.210/SC já debatido, entendendo-se que o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/1968, é o Município sede do estabelecimento prestador e que, a partir da LC 116/2003, passou a ser aquele onde o serviço é efetivamente prestado. Eis o trecho relevante da ementa:

“(…) 2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.060.210/SC, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008, consolidou o entendimento segundo o qual ‘(b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município 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’. 3. Hipótese em que os fatos geradores ocorreram na vigência do Decreto-Lei 406/68, logo a competência tributária para cobrança do ISS é do Município sede do estabelecimento prestador, no caso dos autos, o Município de Recife-PE.”³⁴

Por tudo que foi exposto, conclui-se que a divergência jurisprudencial quanto ao sujeito ativo a quem incumbe o recolhimento do ISS é uma discussão de longa data e que ainda hoje persiste, acarretando percalços ao contribuinte.

III. AS CONSEQUÊNCIAS SUPORTADAS PELO CONTRIBUINTE EM FACE DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

Preliminarmente, cumpre destacar que o STJ tem a função de uniformizar a interpretação da lei federal, que não constitua matéria constitucional ou que não seja de competência da justiça especializada, servindo de orientação aos tribunais regionais federais e tribunais de justiça estaduais.

A uniformização em torno de um tema é de grande importância para estabilidade das relações jurídicas, visto que ao seguir a mesma linha decisória, o Judiciário proporciona ao cidadão confiança na sua atuação, evitando que seja surpreendido por posicionamentos diversos quanto ao mesmo objeto.

³³ Superior Tribunal de Justiça, AgRg nos EDcl no AREsp 392.416/MS, Rel. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 10.03.2015, DJe 06.04.2015.
³⁴ Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 1.303.605/PE, Rel. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 10.03.2015, DJe 13.03.2015.

Ressalta-se que a segurança jurídica, perfectibilizada na previsibilidade e estabilidade do ordenamento jurídico e da atuação dos entes estatais, é um princípio tão importante e inerente ao direito que se encontra em diversos dispositivos constitucionais, apresentando-se ora de forma explícita, ora implicitamente³⁵. O desafio de se garantir a segurança jurídica depende da atuação do Poder Judiciário, que deve manter suas decisões coerentes e uniformes.

A estabilização da jurisprudência do STJ acerca da legitimidade ativa do ISS é, portanto, questão essencial do direito tributário brasileiro. A falta de uniformidade na interpretação do art. 12 do DL 406/1968 e do art. 3º da LC, que disciplinam o local onde o ISS será devido, viola a segurança jurídica e pode ensejar a bitributação³⁶, o que é vedado pelo texto constitucional.

Da análise das hipóteses excepcionais que admitem a bitributação, na Constituição Federal³⁷, constata-se que a cobrança do ISS por mais de um Município não se encaixa em nenhuma delas. Portanto, quando dois Municípios exigem ISS sobre o mesmo fato gerador e do mesmo contribuinte, um dos Municípios está invadindo a esfera de competência do outro, o que é expressamente proibido pelo texto constitucional.

A insegurança jurídica refletida na permanente dúvida sobre para qual Município recolher o ISS e a inconstitucional bitributação do referido imposto perfazem as consequências do cenário atual, caracterizado pelas divergências doutrinárias e jurisprudências acerca do critério espacial do ISS.

IV. NECESSIDADE DE NOVAS PERSPECTIVAS PARA A SOLUÇÃO DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA TERRITORIAL DO ISS

Como exposto, há divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do local em que deve ser cobrado o ISS. Para uma corrente, o referido tributo deve ser cobrado no local da sede do estabelecimento prestador. Defensores desse posicionamento acreditam que a função de dirimir conflitos de competência foi dada à Lei Complementar, não cabendo ao órgão julgador fazê-lo, de modo que não cabe contrariar a disposição legal que estabelece o local da sede do estabelecimento prestador como o local em que deve ser exigido o ISS³⁸.

Nesse contexto, sabe-se que o intuito do STJ, ao considerar o ISS devido no local da prestação de serviço, foi o de evitar fraudes em vista da criação de sedes fictícias em

35 MAGALHÃES, Marco Túlio Reis. Características da segurança jurídica no Brasil. *Conjur*, jun. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jun-22/observatorio-constitucional-caracteristicas-seguranca-juridica-brasil#_edn7>. Acesso em: 20 jul. 2015.

36 MONTEIRO, José Carlos Braga. A diferença entre bitributação e bis in idem. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>>. Acesso em: 25 jul. 2015.

37 Existem casos excepcionais que admitem a bitributação. São eles: (a) na iminência ou no caso de guerra externa, poderá ser exigido imposto extraordinário, compreendido ou não na competência da União – disposição do art. 154, II, da CF; (b) tributação simultânea por imposto e contribuição social; e (c) no âmbito internacional, quando ausentes tratados para evitar a dupla tributação da renda.

38 Por todos, VILHENA, João Bráulio Cruz de. O local de incidência do ISS à luz da Lei Complementar 116/2003. [Monografia]. Belo Horizonte: Universidade Gama Filho, 2007. Disponível em: <<http://www.sinfisco.com.br/files/artigos/joaobraulio.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

Municípios com alíquotas mais baixas³⁹. Em sentido contrário, as fraudes devem ser combatidas pela fiscalização e não pelo afastamento da norma legal.

Por outro lado, se o local de cobrança do ISS fosse o local da efetiva prestação do serviço, os Municípios periféricos teriam suas finanças esvaziadas, pois é nos grandes centros que a maior parte dos serviços é prestada.

A outra corrente argumenta que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação do serviço, o que solucionaria o problema das fraudes que consistem em manutenção de sedes fictícias. Também se alega que admitir o contrário seria desrespeitar o princípio da territorialidade, pois, ao permitir que um ente tribute serviço ocorrido fora do seu território, estaria lançando mão da ideia de que normas jurídicas editadas não podem incidir sobre eventos ocorridos dentro do território de outros entes políticos⁴⁰.

Nenhum dos posicionamentos acima parece trazer uma solução adequada ao conflito de legitimidade ativa do ISS. O primeiro desrespeita o princípio da territorialidade e não é capaz de evitar fraudes, enquanto o segundo não respeita a função da Lei Complementar tributária de dirimir conflitos de competência.

CONCLUSÕES

O aspecto espacial do ISS nunca foi tema estável. Aliado às sucessivas modificações legislativas, seguiram-se divergências doutrinárias e jurisprudenciais. A grande dificuldade reside no fato de não se saber qual o local da efetiva prestação do serviço quando o mesmo é fracionado.

Os Municípios utilizam dessa incerteza para exigir arbitrariamente o ISS como forma de aumentar suas receitas tributárias. Como consequência, as empresas estão sujeitas a receber a cobrança do ISS tanto dos locais onde têm sede quanto dos locais onde prestam serviço, em evidente e inconstitucional bitributação.

O cenário atual, exposto acima, fere direitos garantidos dos contribuintes, tais como a segurança jurídica, a proibição da bitributação e a falta de proteção integral ao contribuinte que conduz seus negócios de boa-fé.

As divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca do local em que deve ser cobrado o ISS dividem-se basicamente em duas correntes. A primeira defende que o ISS deve ser cobrado no local da sede do estabelecimento prestador, enquanto a segunda acredita que o imposto deve ser recolhido no local da efetiva prestação do serviço.

Nenhum dos posicionamentos acima soluciona o conflito quanto à legitimidade ativa do ISS. O primeiro desrespeita o princípio da territorialidade e não evita as fraudes, já o

39 *Idem*, p. 19.

40 ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS: critério espacial. Revista de Estudos Tributários. São Paulo, n. 31, 2003. Disponível em: <<https://carlosrossi.wordpress.com/artigos/iss-criterio-espacial/>>. Acesso em: 20 maio 2015.

segundo não respeita a função da Lei Complementar de dirimir conflitos em matéria de competência tributária.

O que se presencia é a disputa entre os Municípios por aumento de sua receita e a indecisão jurisprudencial e doutrinária em detrimento da proteção do contribuinte.

Assim, tem-se que, os critérios de solução apontados até agora não sanam a questão, sendo necessária outra maneira de solucioná-la, particularmente via alteração da Lei Complementar 116/2001, visto que os posicionamentos até então propostos não protegem o contribuinte das arbitrárias cobranças do ISS.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRANDÃO, Caio Rogério da Costa. O poder de tributar: limitações e o controle difuso de constitucionalidade – Resolução Senatorial. *Boletim Jurídico*, set. 2005. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=805>>. Acesso em: 10 ago. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto da regramatrix do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 88, jan. 2003.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio do não confisco tributário. *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, IX, n. 34, nov. 2006. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394>. Acesso em: 10 ago. 2015.

COSTA, Regina Helena. Comentários aos arts. 1º a 15, 29 a 31 e 175 a 182. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2005.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Comentários aos arts. 113 a 138. In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2005.

FERNANDES, Odmir. Comentários aos arts. 32 a 42, 52 a 62 e 68 a 73, comentários à LC 87/1996 e à LC 114/2002 (ICMS), comentários à LC 116/2003 (ISS). In: FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional comentado*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2005.

FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. ISS: a taxatividade das listas de serviços instituídas pelas Leis Complementares nº 56/87 e 116/2003 e os serviços bancários – matéria submetida à sistemática dos recursos repetitivos no STJ. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 168, jun. 2004.

HOFFMAN, Susy Gomes. A competência dos municípios para a instituição e cobrança do ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 105, jun. 2004.

KOSSAR, Lorena Mainardes; SOMMA, Rafaela Matioli. Aplicação do princípio da territorialidade ao critério espacial do Imposto sobre Serviço – ISS. *Revista de Direito Público*. Londrina, v. 3, n. 1, jan.-abr. 2008. Disponível em: <<http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&cad=rja&uact=8&ved=0CCoQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.uel.br%2Frevistas%2Fuef%2Findex.php%2Fdireitopub%2Farticle%2Fdownload%2F10900%2F9531&ei=FjeZVfuNJoekgwSUq7voDA&usg=AFQjCNft3478kKxyoKCLY6ol5VBEoV2-PQ&bvm=bv.96952980,d.eXY>>. Acesso em: 26 jun. 2015.

LIMA, Salomão Loureira de Barros. Direitos fundamentais e tributação: os limites constitucionais ao poder estatal de tributar e o princípio do não-confisco. *DireitoNet*, fev. 2014. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8234/Direitos-fundamentais-e-tributacao-os-limites-constitucionais-ao-poder-estatal-de-tributar-e-o-principio-do-nao-confisco>>. Acesso em: 10 ago. 2015.

LONGEN, Márcia Zilá. O ISSQN e o conflito entre município: quem pode cobrar? A quem recolher? *Fiscosoft*, jun. 2009. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=215777&key=4387478>. Acesso em: 16 mar. 2015.

MACEDO, José Alberto Oliveira. O critério espacial do ISS nas prestações de serviço intermunicipais. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel (orgs.). *Comentários à Lei Complementar nº 116/03: de advogados para advogados*. São Paulo: MP, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

MAGALHÃES, Marco Túlio Reis. Características da segurança jurídica no Brasil. *Conjur*, jun. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jun-22/observatorio-constitucional-caracteristicas-seguranca-juridica-brasil#_edn7>. Acesso em: 20 jul. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Solução para guerra fiscal do ISS*. Out. 2008. Disponível em: <<http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/1308-solucao-para-guerra-fiscal-do-iss>>. Acesso em: 30 jul. 2015.

-. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELO, Roberto Albuquerque. *ISS: aspectos doutrinários e prática: Lei Complementar nº 116/03*. Recife: Livro Rápido, 2005.

MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macêdo. Justiça tributária: questão de cidadania. O princípio da capacidade contributiva. *Âmbito Jurídico*. Rio Grande, XII, n. 68, set. 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6725>. Acesso em: 10 ago. 2015.

MONTEIRO, José Carlos Braga. *A diferença entre bitributação e bis in idem*. Out. 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>>. Acesso em: 25 jul. 2015.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática dos impostos sobre serviços*. 3. tir. São Paulo: RT, 1984.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Imposto sobre serviços e fato gerador: o local da prestação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 105, jun. 2004.

PACHECO, Antonio C.; COLOMBELLI, Flávia Bub de Souza; MANTOVANI, Rafael. Reflexões jurídicas acerca da exigência de ISS sobre a atividade de prestação de serviço de monitoramento/rastreamento de veículos. *Cadernos de direito empresarial*. v. 08, 2010. Disponível em: <http://www.gaiasilvagaede.com.br/pdf/cadernos/caderno_08.pdf>. Acesso em: 3 maio 2015.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PINTO, Daniel Andrade. Conjunto de bens e equipamentos de prestadores pode definir onde recolher imposto sobre serviços. *Fiscosoft*, nov. 2011. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5qfc/conjunto-de-bens-e-equipamentos-de-prestadores-pode-definir-onde-recolher-imposto-sobre-servicos-daniel-andrade-pinto>>. Acesso em: 16 mar. 2015.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1994.

RIBEIRO NETO, José. O princípio da territorialidade das leis tributárias e a ação fiscal no trânsito de mercadorias relativa ao ICMS. *Classe Contábil*, out. 2006. Disponível em:

<<http://www.classecontabil.com.br/artigos/o-principio-da-territorialidade-das-leis-tributarias-e-a-acao-fiscal-no-transito-de-mercadorias-rela>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

ROCHA, João Luiz Coelho da. O novo trato legal do imposto sobre serviços e os problemas que permanecem. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 99, dez. 2003.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS: critério espacial. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, n. 31, 2003. Disponível em: <<https://carlosrossi.wordpress.com/artigos/iss-criterio-espacial/>>. Acesso em: 20 maio 2015.

SILVA, Deivir Santas da. *O local do recolhimento do ISS*. [Monografia]. Governador Valadares: Universidade Vale do Rio Doce, 2011. Disponível em: <<http://www.pergamum.univale.br/pergamum/tcc/Olocaldorecolhimentodoiss.pdf>>. Acesso em: 20 jul. 2015.

SILVA, Geovane Basílio da. O aspecto espacial do ISS, face à legislação vigente. *Fiscosoft*, jan. 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4x2h/o-aspecto-espacial-do-iss-face-a-legislacao-vigente-geovane-basilio-da-silva>>. Acesso em: 16 mar. 2015.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

VILHENA, João Bráulio Cruz de. *O local de incidência do ISS à luz da Lei Complementar 116/2003*. [Monografia]. Belo Horizonte: Universidade Gama Filho, 2007. Disponível em: <<http://www.sinfisco.com.br/files/artigos/joaobraulio.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

Data de recebimento: 02/08/2016.

Data de aprovação do artigo: 18/09/2016.