



O LOCAL DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) DIANTE DA EXECUÇÃO DO SERVIÇO EM TERRITÓRIO DIVERSO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL

Antônio Cláudio Alves¹

RESUMO

O presente trabalho abordou o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e o local do recolhimento do tributo quando o serviço é prestado em local diferente da sede do estabelecimento empresarial. Apresenta a seguinte problemática: qual o local do recolhimento do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) quando o serviço é executado em Município diferente da sede da empresa? A hipótese da pesquisa sugere que, de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, regra geral, o imposto sobre serviços de qualquer natureza é recolhido no local do estabelecimento prestador. Tem como objetivo definir o local da incidência tributária nos casos de prestação de serviços fora da sede do estabelecimento empresarial. O método científico utilizado é o dialético. A modalidade de pesquisa utilizada será basicamente através de pesquisa bibliográfica. Para cumprir tal propósito, inicialmente, procurou-se fazer uma análise doutrinária sobre o tema. Posteriormente, analisou-se, de maneira específica, a forma como a legislação e a jurisprudência influenciam o assunto. A conclusão do trabalho é de que a legislação deveria adotar uma regra única para o recolhimento do imposto.

Palavras-chave: Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN; Local da incidência tributária; Local do estabelecimento prestador.

ABSTRACT

This work addressed the tax on services of any nature (ISSQN) and the place where the tax is collected when the service is provided in a place other than the headquarters of the business establishment. It presents the following issue: what is the place of collection of tax on services of any nature (ISSQN) when the service is performed in a municipality other than the company's headquarters? The research hypothesis suggests that, according to Complementary Law No. 116/2003, as a general rule, the tax on services of any nature is collected at the location of the provider establishment. Its purpose is to define the place of tax incidence in cases of provision of services outside the headquarters of the business establishment. The scientific method used is the dialectical one. The research modality used will be basically through bibliographic research. To fulfill this purpose, initially, we tried to do a doctrinal analysis on the subject. Subsequently, it was specifically analyzed how legislation and jurisprudence influence the subject. The conclusion of the work is that the legislation should adopt a single rule for tax collection.

¹ Mestre em Direito e Desenvolvimento Sustentável pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPE). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). Bacharel em Direito pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba (IESP). Bacharel em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor Universitário do curso de Especialização em Direito Tributário do Centro Universitário UNIESP. Agente Fiscal Auditor de Tributação do Município de João Pessoa. Presidente do Conselho Fiscal do Sindicato dos Agentes Fiscais do Município de João Pessoa. E-mail: <aclaudioalves@yahoo.com.br>. João Pessoa – Paraíba – Brasil. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7117163744309353>.



Keywords: Tax on services of any nature – ISSQN; Location of tax incidence; Location of the provider establishment.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo trata especificamente sobre o local do recolhimento do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) quando o serviço é prestado em Município diverso do estabelecimento da sede do prestador. Determinar o aspecto territorial do ISSQN é de suma importância, pois é exatamente neste lugar que será devido e recolhido o imposto.

A lei complementar nº 116/2003 determina que, regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador. Como exceção à regra, a referida legislação lista 25 (vinte e cinco) casos em que o tributo deve ser recolhido no local onde efetivamente o serviço é executado, mesmo que seja em lugar diferente da sede da empresa. Entretanto, para complicar ainda mais a situação, o Supremo Tribunal Federal vem estabelecendo regras específicas para casos que não se enquadram na legislação.

Inicialmente, será analisada a fundamentação teórica sobre o tema. Neste tópico será apresentado o entendimento da doutrina específica sobre o local da prestação do serviço no caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Em seguida, trataremos da metodologia do trabalho. A metodologia envolve o método científico utilizado e a modalidade de pesquisa. O método científico utilizado é o dialético, onde se buscou fazer um diálogo entre duas teses antagônicas: a) o ISSQN é recolhido no local do estabelecimento prestador; e b) o ISSQN é recolhido no local onde efetivamente é executado o serviço. A coleta de dados será realizada através de pesquisa bibliográfica. Essa modalidade de pesquisa será dividida em três partes: a) pesquisa de doutrina específica (livros, artigos científicos, monografias, entre outros); b) pesquisa da legislação; e c) pesquisa de jurisprudência.

Posteriormente, será apresentado o resultado da pesquisa com sua consequente discussão. Esse tópico apresenta dois tipos de dados: normas jurídicas sobre o tema (basicamente a Lei Complementar nº 116/2003 e o Decreto-lei nº 406/68) e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Com relação ao aspecto legal do elemento espacial do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), até 2003, o ISSQN era disciplinado pelo Decreto-lei nº 406/68. Esta norma trazia no seu art. 12 o local da prestação do serviço. Tinha uma regra geral (estabelecimento prestador) e duas exceções (construção civil e exploração de rodovia, onde o imposto era recolhido no local da execução do serviço). Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, esta revogou parte da norma anterior e estabeleceu novos critérios para determinação do local da prestação do serviço.

No que diz respeito à jurisprudência sobre o tema, por se tratar de assunto infraconstitucional, o tribunal competente para apreciar tal matéria é o Superior Tribunal de Justiça. Este órgão vem adotando uma regra geral sobre o tema. Porém, em alguns casos, tem adotado uma posição que foge do entendimento legal.



Assim, este trabalho apresenta a seguinte problemática: qual o local do recolhimento do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) quando o serviço é executado em Município diferente da sede da empresa? A hipótese da pesquisa sugere que, de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, regra geral, o imposto sobre serviços de qualquer natureza é recolhido no local do estabelecimento prestador.

O presente trabalho tem como objetivo definir o local da incidência tributária nos casos de prestação de serviços fora da sede do estabelecimento empresarial. A relevância da pesquisa encontra-se no fato de que esclarecer o local correto do recolhimento do imposto traz segurança jurídica para o fisco municipal e os contribuintes.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Definir o elemento territorial, também chamado de espacial, do imposto sobre serviços de qualquer natureza não é uma tarefa fácil. O critério espacial equivale ao local onde ocorreu o fato (DÁCOMO, 2007, p. 20). É o lugar onde o prestador do serviço executa efetivamente o serviço para o tomador (PROCHALSKI, 2009, p. 270). A definição do local do recolhimento do ISSQN é, atualmente, um dos temas mais polêmicos e controvertidos (PATROCÍNIO; HIDALGO, 2016, p. 66).

O critério espacial do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) tem provocado debates desde o seu nascimento (CURADO; BARREIRINHAS, 2011, p. 67). A grande controvérsia é saber se o imposto sobre serviços deve ser recolhido no local do estabelecimento do prestador do serviço ou onde o serviço foi efetivamente executado (BERGAMINI, 2017, p. 141).

Na verdade, quando uma empresa presta serviço no mesmo local da sua sede administrativa, não há maiores problemas, pois a hipótese de incidência ocorre no mesmo lugar onde está situado o contribuinte. Trata-se da aplicação do princípio da territorialidade (MARTINS, 2013, p. 105).

O problema acontece quando uma empresa presta serviço em uma localidade, mas está estabelecida em outra. Neste caso, utilizaremos um arcabouço legal e jurisprudencial para encontrar o local da incidência tributária e conseqüente lugar do recolhimento do tributo.

Conforme expressa Harada (2014, p. 305), a Lei Complementar nº 116/2003 resumiu os critérios para determinação do aspecto espacial do fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) em três: a) estabelecimento prestador do serviço; b) domicílio do prestador do serviço; e c) local da prestação do serviço. A redação da norma é complexa, pois pode gerar conflito de competência entre os Municípios (OLIVEIRA, 2004, p. 133).

A LC nº 116/2003 adotou um critério misto para determinação do local da prestação do serviço (BORGES; REIS, 2015, p. 41). Essa norma manteve praticamente a mesma linha do Decreto-lei nº 406/68 (PATROCÍNIO, 2016, p. 211), trazendo o diferencial de acrescentar uma série de exceções à regra geral (MELO, 2005, p. 40). Na verdade, essa nova legislação procurou adaptar o ISSQN à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (CARVALHO, 2006, p. 13).



Uma das dificuldades, tanto da legislação quanto da jurisprudência, é diferenciar o primeiro critério do segundo. Afinal, qual a diferença entre um serviço realizado no estabelecimento do prestador ou no domicílio do prestado? Entendemos que não há diferença.

Neste caso, o legislador somente complicou ainda mais uma situação que já é complexa por natureza. Caso se adote essa tese, ficaríamos apenas com dois critérios de identificação do aspecto territorial da hipótese de incidência do ISSQN: a) estabelecimento prestador do serviço; e b) local da execução do serviço. Cabe ressaltar que estabelecimento prestador não é necessariamente um estabelecimento formal da empresa (MANGIERI; MELO, 2018, p. 74). O conceito de estabelecimento prestador é complexo, pois pode ser considerado até uma unidade móvel, desde que suficientemente autônoma para conseguir efetivamente prestar o serviço.

O estabelecimento prestador, para efeito de cobrança do tributo, não é a simples existência de um imóvel ou um depósito de materiais, mas uma unidade econômica organizada para a prestação do serviço (MELO, 2017, p. 266).

Esse problema para determinar o local da ocorrência do fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) não é recente. Trata-se de uma situação extremamente complexa que vem desde o Decreto-lei nº 406/68. Nesta época, o Superior Tribunal de Justiça vinha adotando um entendimento uniforme para todo e qualquer serviço: o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) é sempre devido no local da efetiva prestação do serviço. O legislador federal de 2003 poderia ter seguido essa linha jurisprudencial (MANGIERI, 2013, p. 48).

Entretanto, não foi isso que se viu. O Congresso Nacional, em 2003, ao estabelecer normas gerais sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), perdeu uma grande oportunidade de resolver um problema que se arrasta há décadas. Ao invés de adotar uma regra simples onde o imposto seria devido no local da efetiva realização do serviço, acabou por estabelecer um critério confuso como regra e uma série de exceções que não resolvem todos os casos.

Diante da impotência da norma em resolver todos os casos, o Superior Tribunal de Justiça entra em ação para legislar negativamente, pois alguns casos encontrados na prática não são resolvidos por nenhum critério legal.

Por exemplo, vejamos o caso da prestação de serviços de advocacia, onde o advogado é estabelecido em um Município, mas presta parte do serviço em outra localidade. Se aplicarmos a legislação, perceberemos que os serviços de advocacia está enquadrado na regra geral, ou seja, o imposto será recolhido no local do escritório do advogado. Entretanto, caso o advogado tenha efetivado a peça processual no seu escritório, mas firmou contrato de serviços de advocacia em outro Município, qual seria o local da incidência tributária? A legislação não tem essa resposta, o que faz o contribuinte recorrer ao judiciário para resolver o conflito de competência.

Outra situação interessante é o caso de um laboratório de análises clínicas. Essa atividade também está incluída na regra geral, isto é, incidência do tributo no local do estabelecimento prestador. Entretanto, pode acontecer de um laboratório ter estabelecimentos em diferentes Municípios, onde efetiva a coleta do material em um lugar, mas faz a análise do



material em outro. Este caso também não apresenta solução legal, sendo o judiciário provocado a se pronunciar sobre o tema.

Sendo assim, no caso do ISSQN, é de suma importância definir o lugar da prestação do serviço (BARRETO, 2005, p. 312).

3 METODOLOGIA

A metodologia envolve o método científico utilizado e a modalidade de pesquisa. O método científico utilizado é o dialético, onde se buscou fazer um diálogo entre duas teses antagônicas: a) o ISSQN é recolhido no local do estabelecimento prestador; e b) o ISSQN é recolhido no local onde efetivamente é executado o serviço. A discussão dos resultados pretende comparar as duas situações e chegar a uma solução para o problema.

A coleta de dados será realizada através de pesquisa bibliográfica. Essa modalidade de pesquisa será dividida em três partes: a) pesquisa de doutrina específica (livros, artigos científicos, monografias, entre outros); b) pesquisa da legislação, mais especificamente sobre o Decreto-lei nº 406/68 e a Lei Complementar nº 116/2003; e c) pesquisa de jurisprudência, basicamente consulta no portal eletrônico do Superior Tribunal de Justiça (STJ), pois se trata do órgão constitucional específico para estabelecer a uniformização da legislação infraconstitucional.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

4.1 ASPECTOS LEGAIS SOBRE O LOCAL DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

O ISSQN é tributo antigo que apareceu na legislação nacional desde o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). Naquela época, mais precisamente no ano de 1966, o CTN não delimitou o aspecto territorial:

Art. 71. O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de impôsto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos dêste artigo considera-se serviço:

I - locação de bens móveis;

II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;

III - jogos e diversões públicas;

IV - beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, consêrto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações



similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;

V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulica ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos assim como as respectivas subempreitadas;

VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos.

§ 2º Os serviços a que se refere o inciso IV do parágrafo anterior, quando acompanhados do fornecimento de mercadorias, serão considerados de caráter misto, para efeito de aplicação do disposto no § 3º do art. 53, salvo se a prestação de serviço constituir seu objeto essencial e contribuir com mais de 75 % (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade. (BRASIL, 1966).

Como se pode perceber, a lista de serviços do CTN é bem restrita. Talvez tenha sido por este motivo que não foi necessário estabelecer um local específico para o recolhimento do imposto. Ademais, frise-se que, naquela época, a prestação de serviços no Brasil era bem incipiente, daí a omissão do legislador federal em não se preocupar com o aspecto territorial do tributo. Ser estabelecido em um Município e prestar serviço em outro era algo pouco provável de acontecer.

O regramento sobre a tributação dos serviços municipais no CTN teve vida curta. Em 1968, foi publicado o Decreto-lei nº 406/68. Esta norma revogou os artigos 71, 72 e 73 do CTN, que tratavam exatamente do imposto sobre serviços municipal. O DL nº 406/68 tratou do local da prestação do serviço no art. 12:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (BRASIL, 1968).

A norma trazia uma regra geral e duas exceções. Entretanto, com o passar do tempo, o número de prestadores que estavam estabelecidos em uma localidade, mas prestava serviço em outro local, foi aumentando, o que levou o Superior Tribunal de Justiça a adotar a tese de que o imposto sobre serviços deve ser recolhido no local da efetiva prestação do serviço.

Em 2003, o legislador federal teve a grande oportunidade de resolver tamanho problema. Entretanto, o Congresso Nacional acabou criando uma regra confusa. Trouxe uma regra geral e várias exceções. A LC nº 116/2003 tratou do aspecto espacial do tributo no seu art. 3º:

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



- I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1o do art. 1o desta Lei Complementar;
 - II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
 - III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
 - IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
 - V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
 - VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
 - VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
 - VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
 - IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- [...] (BRASIL, 2003).

Inicialmente, a norma trazia 22 (vinte e duas) exceções. Atualmente, com as alterações das LC nº 157/2016 e LC nº 175/2020, já são 25 (vinte e cinco) regras excepcionais para determinar o local do recolhimento do tributo. O legislador tenta resolver os problemas do aspecto territorial através da legislação. Entretanto, o legislador federal deveria ter seguido a linha da jurisprudência e, de forma adicional, ter disciplinado na norma algumas regras básicas sobre o tema como, por exemplo, o caso de advogados e laboratórios.

Tentando esclarecer o assunto, a norma traz a definição de estabelecimento prestador:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (BRASIL, 2003).

Na verdade, essa definição mais atrapalha do que ajuda, pois está em contradição com a regra do art. 3º. Se a disposição do art. 3º adota uma regra geral e várias exceções, o art. 4º apenas admite que o tributo seja recolhido onde o serviço for prestado, independentemente de onde o estabelecimento do contribuinte estiver situado, embora seja uma regra bastante subjetiva.

Dessa forma, resta ao judiciário o papel de estabelecer regras mais objetivas sobre o local do recolhimento do imposto.



4.2 O LOCAL DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)

Durante o período de 1968 a 2003, mais precisamente na época de vigência do DL nº 406/68, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o imposto sobre serviços de qualquer natureza deveria ser recolhido no local da ocorrência do fato gerador, embora a legislação apontasse o local do estabelecimento do prestador:

TRIBUTARIO. ISS. SUA EXIGENCIA PELO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68. EMBORA A LEI CONSIDERE LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68), ELA PRETENDE QUE O ISS PERTENÇA AO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE REALIZOU O FATO GERADOR. E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO QUE INDICA O MUNICIPIO COMPETENTE PARA A IMPOSIÇÃO DO TRIBUTOS (ISS), PARA QUE SE NÃO VULNERE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL IMPLÍCITO QUE ATRIBUI AQUELE (MUNICIPIO) O PODER DE TRIBUTAR AS PRESTAÇÕES EM SEU TERRITORIO. A LEI MUNICIPAL NÃO PODE SER DOTADA DE EXTRATERRITORIALIDADE, DE MODO A IRRADIAR EFEITOS SOBRE UM FATO OCORRIDO NO TERRITORIO DE MUNICIPIO ONDE NÃO SE PODE TER VOGA. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, INDISCREPANTEMENTE. (STJ, 1995).

A partir de 2003, com o advento da LC nº 116, o STJ começou a alterar o seu entendimento sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO? AGRAVO REGIMENTAL? ISS? COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA? LC 116/2003.

1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu à questão tão-somente à luz do art. 12 do Decreto-lei 406/68, merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003.

2. Interpretando o art. 12, "a", do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município onde o serviço foi prestado.

3. Com o advento da Lei Complementar 116/2003, tem-se as seguintes regras: a) o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo 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); e b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC



116/2003.

4. Hipótese dos autos em que não restou abstraído qual o serviço prestado ou se o contribuinte possui ou não estabelecimento no local da realização do serviço, de forma que a constatação de ofensa à lei federal esbarra no óbice da Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental não provido. (STJ, 2007).

A partir desta data, o Superior Tribunal de Justiça passa a seguir o regramento da LC 116/2003, embora ainda com certa subjetividade, pois os casos complexos ainda deveriam ser apreciados mais adiante.

Ainda no ano de 2008, o STJ volta a alterar seu entendimento, mas em relação aos fatos ocorridos sob a égide do DL nº 406/68:

TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. COBRANÇA. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. MUNICÍPIO DO FATO GERADOR. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. O Município competente para a cobrança do ISS, à luz do disposto no art. 12, do Decreto-lei nº 406/68, é aquele em cujo território ocorreu o fato gerador, ou seja, onde se deu a efetiva prestação do serviço e não aquele onde se encontra a sede do estabelecimento prestador.

2. Precedentes: REsp 969.109/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 08.10.2007 AgRg no AG 516.637/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 01.03.2004; REsp 431.564/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27.09.2004; AgRg no REsp 334.188/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 23.06.2003; EREsp 130.792/CE, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 12.06.2000; REsp 115.279/RJ, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 01.07.1999.

3. Agravo regimental desprovido. (STJ, 2008).

Assim, o STJ passou a utilizar dois entendimentos sobre o tema. Com relação aos fatos ocorridos na vigência do DL nº 406/68, o recolhimento do imposto deve ser efetivado no lugar da ocorrência do fato gerador. No que diz respeito aos eventos ocorridos a partir da edição da LC nº 116/2003, passa a valer as regras do seu art. 3º, ou seja, local do estabelecimento ou local da prestação do serviço, a depender do caso.

E o STJ continuou alternando seu entendimento. Mesmo com as regras diferenciadas da LC nº 116/2003, este Tribunal passou a adotar a regra genérica do recolhimento no local da prestação do serviço:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. O recorrente demonstra mero inconformismo em seu agravo regimental, que não se mostra capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada.

2. É entendimento assente no âmbito deste Tribunal que a competência



para cobrança do ISSQN é do local da prestação do serviço, e não o da sede do estabelecimento prestador.

3. A decisão recorrida não analisou as provas e fatos dos autos, isso porque utilizou como fundamento a conclusão do aresto recorrido segundo a qual foi no Município de Santo Antônio da Patrulha onde o serviço foi prestado.

4. Agravo regimental não provido. (STJ, 2010).

No ano de 2014, o STJ analisou um caso bastante complexo. Trata-se de uma prestação de serviço de análises clínicas onde a execução do serviço é fatiada:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica.

2. "A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica" (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10).

3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, "cada fato impositivo é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária" (Hipótese de Incidência Tributária. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73).

4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo.

5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo, à míngua de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

6. Recurso especial conhecido e não provido. (STJ, 2014).

O caso acima é referente a prestação de serviços de análises clínicas, mas com a coleta em um Município e a análise do material em outro. É uma prestação de serviço complexa. O Tribunal acabou decidindo que o imposto deve ser recolhido no local da coleta do material, pois é neste lugar que é estabelecida a relação jurídico-tributária.

O STJ também analisou, em 2015, um caso bastante complexo. Trata-se de fatiamento do serviço, onde o contribuinte desloca mão de obra para outra localidade:



TRIBUTÁRIO. ISS. SUJEITO ATIVO. LC 116/2003. AUSÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR. MERO DESLOCAMENTO DE MÃO DE OBRA. LOCAL DO DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE.

1. Tendo em vista os efeitos infringentes pretendidos pela parte, os Embargos de Declaração podem ser processados como Agravo Regimental. Aplicação do princípio da fungibilidade recursal.

2. No julgamento do REsp 1.117.121/SP, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, o STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 (arts. 3º e 4º), nos seguintes termos: 1º) 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 - que se configure unidade econômica ou profissional, 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; 2º) 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); 3º) 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.

3. O simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo (AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

4. In casu, não se pode afirmar que a mera realização de atividade na sede do contratante, equivalha a um estabelecimento prestador, razão pela qual compete ao Município de Belo Horizonte - local do domicílio do prestador - a cobrança do ISS.

5. Agravo Regimental não provido. (STJ, 2015).

Esta decisão é bem típica dos serviços de advocacia, onde o advogado tem um estabelecimento numa localidade, mas firma contratos em outro lugar, com realização de atos judiciais em Município diverso de sua sede. O STJ entendeu que o recolhimento do ISSQN deve ser efetivado no local do domicílio do contribuinte, pois o mero deslocamento de mão de obra não caracteriza sujeição ativa.

Dessa forma, percebe-se que o Superior Tribunal de Justiça tenta estabelecer uma uniformidade sobre o tema, mas não consegue. A legislação é bastante complexa e não ajuda os Municípios a enfrentarem o dilema. Em alguns casos, é chamado a legislar negativamente, pois a legislação não estabelece a solução para determinados casos como, por exemplo, um laboratório de análises clínicas que coleta o material num local, mas efetiva a análise em outro.

Assim, terminado a fase de resultados e discussão do tema, passamos a tecer as considerações finais.



5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão é bastante complexa e envolve um conflito de competência entre os Municípios, sendo motivo de discórdia há décadas, causando muita insegurança jurídica entre o fisco e os contribuintes do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

O Decreto-lei nº 406/68 trazia uma regra geral e duas exceções sobre o local do recolhimento do ISSQN, embora o Superior Tribunal de Justiça tivesse adotado a regra do recolhimento do tributo no local da efetiva prestação do serviço, isto é, no local onde ocorresse o fato gerador do tributo.

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, a situação ficou completamente descontrolada, pois a listagem de várias regras excepcionais não foi capaz de resolver o problema do local do recolhimento do imposto sobre serviços de qualquer natureza quando a execução do serviço acontece em lugar diverso da sede do estabelecimento empresarial.

Em 2003, o legislador federal teve a grande oportunidade de resolver o conflito de competência entre os Municípios. Entretanto, acabou por complicar ainda mais a situação, que estava controlada pelo STJ.

E ainda temos algumas situações onde a realização do serviço é fatiado, pois, neste caso, a própria legislação não foi capaz de prever tal situação. A solução, então, é efetivada pelo STJ como, por exemplo, no caso de um advogado que tem escritório em uma localidade, mas atua em processos ajuizados em outro Município.

Diante do exposto, a melhor solução seria a legislação adotar uma regra única: o local do recolhimento do ISSQN é o lugar onde efetivamente o serviço é prestado, ou seja, o local da ocorrência do fato gerador, independente de sede, filial ou qualquer outra denominação. Portanto, apenas para complementar a regra, a norma poderia explicitar os casos complexos que envolvem fatiamento do serviço como, por exemplo, serviços de advocacia e laboratório de análises clínicas.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BERGAMINI, Adolpho. **ISS: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial**. Coleção curso de tributos indiretos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ISS ao Alcance de Todos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

BRASIL. **Decreto-lei nº 406/68, 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, e dá outras providências. Brasília, DF:



Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm#art73. Acesso em: 30 ago. 2021.

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 dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. TURMA). **Recurso Especial 54.002/PE. TRIBUTARIO. ISS. SUA EXIGENCIA PELO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68. EMBORA A LEI CONSIDERE LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, O DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR (ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68), ELA PRETENDE QUE O ISS PERTENÇA AO MUNICIPIO EM CUJO TERRITORIO SE REALIZOU O FATO GERADOR. E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO QUE INDICA O MUNICIPIO COMPETENTE PARA A IMPOSIÇÃO DO TRIBUTOS (ISS), PARA QUE SE NÃO VULNERE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL IMPLÍCITO QUE ATRIBUI AQUELE (MUNICIPIO) O PODER DE TRIBUTAR AS PRESTAÇÕES EM SEU TERRITORIO. A LEI MUNICIPAL NÃO PODE SER DOTADA DE EXTRATERRITORIALIDADE, DE MODO A IRRADIAR EFEITOS SOBRE UM FATO OCORRIDO NO TERRITORIO DE MUNICIPIO ONDE NÃO SE PODE TER VOGA. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, INDISCREPANTEMENTE.** Relator: Min. Demócrito Reinaldo, 05 de abril de 1995. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>. Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. TURMA). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 903.224/MG. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO? AGRAVO REGIMENTAL? ISS? COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA? LC 116/2003.** 1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu à questão tão-somente à luz do art. 12 do Decreto-lei 406/68, merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003. 2. Interpretando o art. 12, "a", do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município onde o serviço foi prestado. 3. Com o advento da Lei Complementar 116/2003, tem-se as seguintes regras: a) o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo 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); e b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003. 4. Hipótese dos autos em que não restou abstraído qual o serviço prestado ou se o contribuinte possui ou não estabelecimento no local da realização do serviço, de forma que a constatação de ofensa à lei federal esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. 5. Agravo regimental não provido. Relator: Min. Eliana Calmon, 11 de dezembro de 2007. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>. Acesso em: 31 ago. 2021.



BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. TURMA). **Agravo Regimental no Recurso Especial 845.711/RS**. TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. COBRANÇA. ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68. MUNICÍPIO DO FATO GERADOR. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. O Município competente para a cobrança do ISS, à luz do disposto no art. 12, do Decreto-lei nº 406/68, é aquele em cujo território ocorreu o fato gerador, ou seja, onde se deu a efetiva prestação do serviço e não aquele onde se encontra a sede do estabelecimento prestador. 2. Precedentes: REsp 969.109/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 08.10.2007 AgRg no AG 516.637/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 01.03.2004; REsp 431.564/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27.09.2004; AgRg no REsp 334.188/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 23.06.2003; EREsp 130.792/CE, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 12.06.2000; REsp 115.279/RJ, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 01.07.1999. 3. Agravo regimental desprovido. Relator: Min. Luiz Fux, 22 de abril de 2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>. Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. TURMA). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 1.209.284/RS**. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. COMPETÊNCIA PARA SUA COBRANÇA. FATO GERADOR. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. O recorrente demonstra mero inconformismo em seu agravo regimental, que não se mostra capaz de alterar os fundamentos da decisão agravada. 2. É entendimento assente no âmbito deste Tribunal que a competência para cobrança do ISSQN é do local da prestação do serviço, e não o da sede do estabelecimento prestador. 3. A decisão recorrida não analisou as provas e fatos dos autos, isso porque utilizou como fundamento a conclusão do aresto recorrido segundo a qual foi no Município de Santo Antônio da Patrulha onde o serviço foi prestado. 4. Agravo regimental não provido. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 03 de agosto de 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>. Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. TURMA). **Recurso Especial 1.439.753/PE**. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. COLETA DE MATERIAL. UNIDADES DIVERSAS. LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 1. Discussão a respeito da definição do sujeito ativo do ISS quando a coleta do material biológico dá-se em unidade do laboratório estabelecida em município distinto daquele onde ocorre a efetiva análise clínica. 2. "A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada com sede ou filial da pessoa jurídica" (REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 19/8/10). 3. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, "cada fato impositivo é um todo uno (unitário) e incidível e determina o nascimento de uma obrigação tributária" (Hipótese de Incidência Tributária. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 73). 4. O ISS recai sobre a prestação de serviços de qualquer natureza realizada de forma onerosa a terceiros. Se o contribuinte colhe material do cliente em unidade situada em determinado município e realiza a análise clínica em outro, o ISS é devido ao primeiro município, em que estabelecida a relação jurídico-tributária, e incide sobre a totalidade do preço do serviço pago, não havendo falar em fracionamento, à míngua da impossibilidade técnica de se dividir ou decompor o fato impositivo. 5. A remessa do material biológico entre unidades do mesmo contribuinte não constitui fato gerador do tributo,



à minguia de relação jurídico-tributária com terceiros ou onerosidade. A hipótese se assemelha, no que lhe for cabível, ao enunciado da Súmula 166/STJ, verbis: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". 6. Recurso especial conhecido e não provido. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 06 de novembro de 2014. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp#DOC70>. Acesso em: 31 ago. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. TURMA). **Embargos de Declaração no Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial 1.298.917/MG. TRIBUTÁRIO. ISS. SUJEITO ATIVO. LC 116/2003. AUSÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PRESTADOR. MERO DESLOCAMENTO DE MÃO DE OBRA. LOCAL DO DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE.** 1. Tendo em vista os efeitos infringentes pretendidos pela parte, os Embargos de Declaração podem ser processados como Agravo Regimental. Aplicação do princípio da fungibilidade recursal. 2. No julgamento do REsp 1.117.121/SP, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, o STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 (arts. 3º e 4º), nos seguintes termos: 1º) 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 - que se configure unidade econômica ou profissional, 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; 2º) 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); 3º) 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. 3. O simples deslocamento de recursos humanos (mão de obra) e materiais (equipamentos) para a prestação de serviços não impõe sujeição ativa à municipalidade de destino para a cobrança do tributo (AgRg no AREsp 299.489/MS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18.6.2014). 4. In casu, não se pode afirmar que a mera realização de atividade na sede do contratante, equivalha a um estabelecimento prestador, razão pela qual compete ao Município de Belo Horizonte - local do domicílio do prestador - a cobrança do ISS. 5. Agravo Regimental não provido. (STJ, 2015). Relator: Min. Herman Benjamin, 17 de março de 2015. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 31 ago. 2021.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **ISS: a Lei Complementar nº 116/03 e a nova lista de serviços.** São Paulo: MP, 2006.

CURADO, Fernando Dias Fleury; BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual do ISS: imposto sobre serviços de qualquer natureza.** São Paulo: Método, 2011.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS.** São Paulo: Noeses, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática.** 2. ed. reform., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.



MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria, prática e questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2013.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ISS sobre o leasing e cartões de crédito e débito**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 9. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, Roberto Albuquerque. **ISS: aspectos doutrinários e prática**. Recife: Livro Rápido, 2005.

OLIVEIRA, Celso Marcelo. **Manual do ISS: Imposto sobre Serviços**. Campinas: LZN, 2004.

PATROCÍNIO, José Antônio; HIDALGO, Mauro. **Imposto sobre serviços (ISS): questões polêmicas**. 3. ed. São Paulo: FISCOSOFT, 2016.

PATROCÍNIO, José Antônio. **ISS: teoria, prática e jurisprudência – lei complementar 116/2003 anotada e comentada**. 3. ed. São Paulo: FISCOSOFT, 2016.

PROCHALSKI, Daniel. **ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência**. Curitiba: Juruá, 2009.