

# A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA AS EMPRESAS A PARTIR DO ESTUDO DAS DIFERENTES FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO ISS EM CURITIBA E REGIÃO METROPOLITANA

Kevin de Oliveira Leopold<sup>1</sup>

Matheus Angelo de Souza<sup>2</sup>

Matheus Lobo Milestete<sup>3</sup>

Vinicius Gabriel Mattos<sup>4</sup>

João Valdir Falat<sup>5</sup>

## RESUMO

O ISS (imposto sobre serviço) é um dos impostos mais conhecidos principalmente em âmbito municipal pois sua arrecadação colabora com o desenvolvimento das benfeitorias ao povo, como asfaltar ruas, coletar lixo entre outros. Por ele ser tão importante e representar boa parte da carga tributária de uma empresa que presta e toma serviços, é necessário um bom planejamento dos tributos para além de beneficiar a entidade, ajudar também a melhorar a cidade em que reside. Nesse âmbito entra o planejamento tributário, que consiste em ter maior organização e ordem no quesito impostos, diminuindo os erros e aumentando os ganhos da empresa. A complexa carga tributária que incide sobre as empresas brasileiras é uma dor de cabeça para os empreendedores. Mesmo no Simples Nacional, um regime tributário diferenciado para pequenas empresas, muitas dúvidas surgem na hora de cumprir com as obrigações fiscais, e por isso o planejamento tributário é essencial. Afinal, mesmo que não haja a menor intenção de descumprir a lei e sonegar impostos, o conjunto de regras a serem respeitadas é tão grande, que você estará sempre sujeito a multas e outras penalidades caso não planeje o pagamento dos tributos com responsabilidade. Portanto, se planejar com o imposto tão importante quando o ISS, é de crucial importância para a saúde de uma empresa.

Palavras chave: ISS. Planejamento. Tributário. Empresas.

<sup>1</sup> Graduado em Contabilidade pela FAE Centro Universitário. *E-mail*: kevin@hotmail.com

<sup>2</sup> Graduado em Contabilidade pela FAE Centro Universitário. *E-mail*: matheusa@gmail.com

<sup>3</sup> Graduado em Contabilidade pela FAE Centro Universitário. *E-mail*: matheusl@hotmail.com

<sup>4</sup> Graduado em Contabilidade pela FAE Centro Universitário. *E-mail*: viniciusg@gmail.com

<sup>5</sup> Mestre intitulado no curso de Administração de Empresas e Gestão Financeira pela Universidade Extremadura Espanha (2003). Graduado em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná. Professor das disciplinas de Contabilidade de Custos, Contabilidade Geral, Estágio Supervisionado em Contabilidade de Custos. *E-mail*: falat@fae.edu

## INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sofreu ao longo dos anos algumas alterações. Antes de ser criado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos moldes atuais, deve-se destacar que o ISSQN nasceu somente em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18 de 1º de Dezembro. Com a criação do referido imposto os Municípios foram fortalecidos financeiramente, substituindo o antigo imposto de Indústrias e Profissões e o Imposto Sobre Diversões Públicas de competência municipal e o Imposto Sobre Transações de competência dos Estados.

Após a criação do ISSQN, a primeira legislação que regulamentou o imposto foi o Código Tributário Nacional, alterado posteriormente pela Constituição de 1967, Decreto 406/68, Lei Complementar 56/1987 até recentemente chegar aos moldes atuais com a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº 116/2003.

O Imposto sobre Serviços é de competência municipal, prevista no Art. 156 da Constituição Federal. É regulamentado pela Lei Complementar 116/2003, a qual foi alterada pela Lei Complementar 157/2016. Tal imposto tem o fato gerador muito amplo, causando que para cada tipo de serviço seja estipulado uma alíquota. A base de cálculo para a arrecadação é o valor total do serviço prestado, conforme o artigo 7º da LC 116/2003.

Nesse contexto entra o planejamento tributário, que é uma gestão de tributos e demais assuntos da empresa. Como a tributação do ISS, e também dos demais impostos, é complexa, cabe às entidades praticarem uma boa organização para não haverem imprecisões.

Tendo em vista a discrepância de alíquotas entre os municípios, o objetivo do estudo é a verificação dessa diferença, considerando que a lei é fixa, e que as empresas precisam se adequar para respeitá-la. Por meio do planejamento tributário, será analisada a importância de se organizar para ter sucesso na prática da atividade, seguindo a ética e a legalidade, e a viabilidade de se implantar um planejamento.

## 1 OBJETIVOS

### 1.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral é analisar a importância do planejamento tributário para a tomada de decisões nas empresas, a partir de uma pesquisa sobre a tributação do

Imposto Sobre Serviços no Brasil, com enfoque em Pinhais e Contenda, a partir das consequências geradas pela discrepância nas alíquotas e nas formas de recolhimento.

## 1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos são:

- Verificar a maneira como é aplicada a tributação do ISS no Brasil, com enfoque em Pinhais e Contenda;
- Apurar a diferença nas alíquotas do imposto nas cidades em questão, simulando uma troca de cidades para mudar a alíquota;
- Identificar as características do planejamento tributário e suas derivações;
- Analisar a importância do planejamento para a tomada de decisão nas empresas.

## 2 JUSTIFICATIVA

O Direito Tributário regula as relações jurídicas entre o Fisco e os contribuintes ou terceiros, posicionando-os como sujeitos ativo e passivo nas relações, respectivamente. Para se sustentar e prover aos cidadãos todas as suas necessidades básicas, o Estado monta um mecanismo para captar recursos materiais, sendo a cobrança de tributos a principal fonte das receitas públicas, que se destinam a cumprir seus objetivos fundamentais. Desta forma, é necessária a regulamentação de normas visando a extração de tais recursos.

Nesse contexto está presente o ISS (Imposto Sobre Serviços), um tributo de competência dos Municípios e Distrito Federal, regido pela Lei Complementar 116/2003. O ISS é devido a empresas prestadoras de serviços, com a alíquota mínima estabelecida em 2% pela Lei Complementar nº 157/2016, que complementa a LC 116/2003, e a máxima em 5% conforme o art. 8, II, da lei de sua regência, e a profissionais autônomos, como advogados, médicos e arquitetos, os quais pagam a contribuição anualmente conforme a regulamentação do serviço. Como regra geral, o ISS é recolhido no município de estabelecimento do prestador do serviço, entretanto, nos serviços como limpeza, vigilância e construção civil, os quais são prestados dentro da empresa contratante, o imposto é devido no local da prestação.

O ISS é a maior fonte de arrecadação em grande parte dos municípios, o que torna o investimento em sua implementação legal e administrativa um grande gerador de

benefícios. Como os demais impostos, o ISS é cobrado com o objetivo de dar retorno à população, com a realização de reformas e melhorias nas cidades, o que nem sempre acontece. Os municípios têm grande dificuldade para estruturar-se no combate à evasão fiscal, e paralelamente há muitos erros no pagamento do ISS, devido às diferentes alíquotas e formas de tributação estabelecidas pelos municípios.

A diferença dessas alíquotas pode tornar atrativo o estabelecimento de empresas prestadoras de serviços em outros municípios, visando recolher menos imposto. Tal situação colaboraria com o objetivo principal das empresas, a geração de lucros, pela diminuição das despesas. Contudo, o investimento para tal mudança de município pode ser alto, exigindo muitas vezes a aquisição de empréstimos e financiamentos, e ocasionando uma grande dívida.

### **3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

#### **3.1 BREVE HISTÓRICO DO OBJETO DE ESTUDO**

Os entes federativos, assim como as empresas, precisam de capital humano e financeiro para que funcionem corretamente. Considerando todos os níveis hierárquicos, desde os funcionários até o presidente, tudo precisa ser gerido com o objetivo de alcançar o bem estar tanto interno, quanto social. Logo, para atingir esse estado de ordem, a forma utilizada por esses entes para obtenção de recursos financeiros se dá, principalmente, pela arrecadação de tributos. Observando o lado político do assunto, Machado (2014) cita:

A tributação é, sem sobra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a econômica capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia. (MACHADO, 2014, p. 25).

Em alguns casos, os tributos são considerados, na parte financeira dos entes federados, como receitas. Tal condição é explicada por Baleeiro (2015):

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundo”, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo. (BALEIRO, 2015, p. 166).

Nesse contexto, os tributos são classificados em receitas vinculadas ou não vinculadas. Quando, previamente, a arrecadação de determinado tributo é destinada para uma despesa específica, trata-se de uma receita vinculada. Todavia, quando o dinheiro arrecadado tem a destinação voltada para serviços públicos, o que é a principal característica dos impostos, ocorre uma receita não vinculada. O Art. 167, IV, CF, veda a vinculação de receita de impostos, com ressalva em casos específicos, em que o tributo, embora tenha o fato gerador não vinculado, será considerado como receita vinculada.

A variedade de impostos no Brasil é imensa, com diferentes alíquotas e formas de tributação. Tal diferenciação pode causar problemas na interpretação e cálculo desses tributos, portanto é necessária uma regulamentação.

Conforme Franco (2002):

O ISS nasceu com combate aos efeitos econômicos do imposto sobre o “volume de vendas” e com a concepção econômica de “serviços” como produto. [...] O imposto foi difundido com a aceitação do sistema pela Comunidade Econômica Europeia, da qual faziam parte diversos países (Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo e Países Baixos), que recomendou e ofereceu suas características através de suas diretrizes; [...]. (FRANCO, 2002, p. 23).

Sua incidência é sobre a prestação de serviços, e, por ser de âmbito municipal, foi previamente designado se o tipo de serviço praticado tem seu imposto devido no local de estabelecimento do prestador ou do tomador, com as alíquotas mínima e máxima, previamente descritas em 2% e 5%, respectivamente. Alguns exemplos são:

Devidos no local de estabelecimento do prestador: serviços hospitalares, laboratoriais e clínicos, hotelaria, bancários, asilos, creches, entre outros. Tais serviços tem em comum a concretização em local físico, dentro de um prédio ou uma casa própria para a prática, por exemplo.

Devidos no local de estabelecimento do tomador: construção civil, coleta, limpeza, jardinagem, vigilância e monitoramento, entre outros. Sua obrigação de pagamento no município de prestação se dá exatamente pelo serviço não poder ser prestado onde se estabelece o prestador, devendo haver um deslocamento até o local de prestação.

Para a boa execução das atividades, as empresas devem ter profissionais capacitados, visando, além do respeito às leis, a aplicação de boas estratégias para evolução do negócio. Nesse âmbito entra a verificação do planejamento tributário, realizado tanto internamente, quanto por empresas terceirizadas. Esse planejamento visa apurar todos os gastos e recebimentos, além da análise de processos legais e possibilidades de mudanças, sempre com o objetivo de maximizar os lucros.

## 3.2 AS CONVERGÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS DO DEBATE

Considerando o âmbito Municipal, o ISS é uma das maiores formas de arrecadação. Locatelli (2001, p.181) explica que o ISS, com respaldo no art. 156, III, da CF/1988, tem sua incidência nos serviços de qualquer natureza, ou seja, todo tipo de serviço prestado, independentemente de sua natureza ou área (salvo exceções que serão explicadas a seguir), será tributado com o ISS, além dos demais impostos de recolhimento obrigatório no Brasil.

O fato gerador do Imposto Sobre Serviços é “a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da Lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens” Sabbag, (2006, p.319). Contudo, há serviços que não possuem incidência desse encargo. Destaca-se a doutrina:

não está compreendida no fato gerador do ISS: a) a prestação de serviço a si próprio; b) a prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício; c) a prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de sociedade; d) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (campo de incidência do ICMS – art. 155, II, CF; a prestação de serviços pelo próprio Poder Público (imunidade – art. 150, VI, “a”, da CF. (SABBAG, 2011, p. 991).

Há ainda várias alíquotas que variam de município para município. Alguns deles se utilizam dessa possibilidade de variação de alíquotas para se beneficiar, promovendo uma porcentagem baixa de ISS incidindo sobre os serviços, e tornando atrativo o estabelecimento de empresas dentro de seu território. Assim, o desenvolvimento econômico municipal cresce e, conseqüentemente, a importância do município para o estado também. Como uma importante fonte de receita, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza transformou-se em alvo de disputas envolvendo a legitimidade para a sua cobrança. Não são poucos os municípios brasileiros que, na busca de aumentar a receita própria, passaram a atrair empresas praticando alíquotas muito reduzidas, patrocinando um verdadeiro leilão. Diante da possibilidade de aliviar a carga tributária, muitos prestadores de serviço transferiram suas empresas, alguns efetivamente, outros de forma fictícia.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o local da prestação do serviço é que define o Município competente para a imposição tributária. Assim decidindo, resguardou o direito daqueles municípios que sofriam com as fraudes, na medida em que determinou que o imposto fosse recolhido no local onde o prestador estivesse efetivamente prestando o serviço, em detrimento do endereço jurídico da empresa.

Mas a questão não se resolveu assim tão facilmente e não são raros os casos em que dois ou mais municípios tentam tributar os mesmos fatos geradores, situação inadmissível no sistema jurídico tributário brasileiro, onde a competência de um ente federado exclui de pronto a pretensão impositiva de qualquer outro.

O exercício da competência tributária pressupõe obediência às limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados, nas Leis Orgânicas e se mostra a observação das normas gerais de direito tributário.

Sobre o tema, Amaro (2006) explica que:

O exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. [...] Desse modo, as chamadas 'limitações ao poder de tributar' integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (AMARO, 2006, p. 106-107).

Classificando os serviços tributáveis a partir do local de sua prestação, são identificadas três espécies. Serviços cuja prestação necessariamente ocorrerá no estabelecimento prestador, serviços cuja prestação necessariamente ocorrerá fora do estabelecimento prestador, e serviços que podem ser prestados tanto no estabelecimento prestador quanto no estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço ou mesmo em qualquer outro lugar, a escolha do prestador.

Na primeira hipótese, é explícito que o imposto é devido ao município em que esteja localizado o estabelecimento prestador, onde somente nele o fato gerador poderá concretizar-se.

Quanto aos serviços pertinentes à segunda hipótese, verifica-se que estes correspondem às regras específicas listadas pelo art. 3º da LC 116/2003 e o imposto deve ser recolhido para o município indicado pelo dispositivo legal, local onde ocorre a materialização da hipótese de incidência, que não se confunde com o município sede do tomador do serviço.

Em relação aos serviços contidos na terceira hipótese, o imposto deve ser recolhido conforme a regra geral disposta na lei, qual seja, ao município que hospedar o estabelecimento prestador, local da ocorrência dos fatos tributáveis, por presunção legal, que servirá, nestes casos, para afastar o conflito de competências entre os entes tributantes, orientando igualmente o sujeito passivo tributário.

Devido ao grande número de Municípios existentes no Brasil e para evitar a "guerra fiscal", além de garantir um mínimo de uniformização, a Constituição Federal estabeleceu que cabe à Lei Complementar fixar as alíquotas mínimas e máximas, assim como dispor sobre o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes. (Deodato, 1969).

Conforme explicita Machado (2014), os municípios só devem tributar os serviços de qualquer natureza quando definidos por lei complementar, assim como, a União tributa as grandes fortunas somente quando estão explícitas em lei complementar as definições para tal.

A “guerra fiscal” seria uma disputa entre municípios para a tributação do ISS, onde um mesmo serviço gera a obrigação de recolhimento tanto no município do prestador, quando no do tomador do serviço. Segundo Grupenmacher (2009), é comum que dois municípios diferentes queiram realizar a cobrança do ISS sobre um mesmo fato. Isso fere tanto o direito da capacidade contributiva (expresso no art. 150, CF, onde é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça), quanto à territorialidade da lei Silva (2010), explica que como a competência do município da instituição do ISS, apenas sobre serviços que tenham o fato gerador ocorrido dentro de seu território, afinal o contribuinte deverá efetuar o recolhimento em dois municípios.

Conforme explica Longen (2009):

Da simples leitura das regras específicas extrai-se com segurança que a lei não vinculou o critério espacial ao tomador dos serviços, seu estabelecimento ou domicílio.

O que a lei fez foi pinçar do elenco de serviços tributáveis, aqueles que exigem a transferência efetiva, mesmo que temporária, de estrutura necessária à execução do serviço para local diverso do estabelecimento prestador e, a partir desta seleção, definiu que o imposto é devido àquele município onde os serviços forem executados, o que pode coincidir com o município sede do prestador dos serviços, do tomador ou qualquer outro. Somente nos incisos I e XX (lista anexa) a lei indicou o estabelecimento do tomador para definir o local da prestação, presumindo que somente nele os serviços podem se realizar. (LONGEN, 2009, p. 12).

Isso remete à grande dificuldade de observação e interpretação devido à variedade de tributações do imposto, com várias normas de incidência e exceções previstas em lei, em um cenário no qual a “uniformização” pretendida pela Constituição Federal não é tão presente, e o contribuinte fica suscetível a erros ou incoerências no cálculo e pagamento do ISS.

### 3.3 OS PROBLEMAS NO CÁLCULO E APURAÇÃO DO IMPOSTO

Alguns serviços específicos também podem gerar divergências na hora de calcular o ISS, como os de assessoria e consultoria, informática, publicidade e advocacia. O problema está na situação de que tais serviços podem ser prestados no município



do prestador, no do tomador, ou até em um terceiro lugar, devido à possibilidade de comunicação virtual entre as partes. A saída para o correto entendimento dessa questão é que a prestação desses serviços demandar a existência de uma base operacional, física ou não, onde haja a estrutura básica para o prestador realizar sua atividade, onde se incluem bens materiais, como máquinas e equipamentos, e imateriais, como conhecimento. Portanto, compreende-se que tal grupo de serviços seja subordinado à regra geral, com o imposto devido no município de estabelecimento do prestador.

Para a correta aplicação da lei, o estabelecimento deve ser entendido como a unidade econômica ou profissional onde o prestador desenvolva sua atividade, de modo permanente ou temporário, observando-se que a existência do estabelecimento independe da sua formalização jurídica e de estar legalizado em forma de sede.

A solução do conflito exige, portanto, que tanto os municípios quanto os sujeitos passivos tributários orientem-se pela regra estabelecida pela Lei Complementar 116/2003, estatuto legal que, cumprindo o papel atribuído pela Constituição Federal e sem extrapolar seus poderes, visa evitar conflitos de competência e fixar as normas gerais relativas ao fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A disposição da lei regulamentadora do ISS, em geral, pode gerar confusão na sua interpretação. A utilização de termos específicos dificulta o entendimento das partes envolvidas, onde um prestador de serviços de jardinagem, por exemplo, provavelmente não tem tal conhecimento específico para analisar se deve pagar imposto na sua cidade ou na cidade em que prestou o serviço. Cabe então ao contador realizar a correta apuração do imposto. Entretanto, com as diversas exceções expressas em lei, e especificidades presentes nas regras de cada município, há grande demanda de tempo para a análise de cada serviço e cada município, tornando seu cálculo propício a erros.

Os impostos federais, como PIS e COFINS, têm uma forma de tributação única para todo o Brasil (considerando os diferentes regimes de tributação separadamente), devido ao seu âmbito federal. Já os estaduais, como o ICMS, possuem diferenciação de estado para estado, considerando os 26 estados presentes no Brasil, e o Distrito Federal. Ainda que haja problemas com o cálculo de tais impostos, não há tantos entes diferentes para análise, tornando sua interpretação, mesmo com divergências, entendível para o contador, haja vista que, no máximo, existem 27 formas diferentes de tributação do ICMS no Brasil. Todavia, considerando os municípios, a gama de possibilidades de diferenciação é muito maior. Dados do IBGE mostram que, em 2013, havia 5.570 municípios no Brasil. Levando em conta esse grande número, a legislação que expressa o ISS poderia ser mais generalizada e simplificada, com determinações mais claras e objetivas. Assim poderiam ser evitados problemas no cálculo do imposto.

Os municípios também têm problemas para a cobrança do ISS. Pode haver casos em que municípios autuam empresas indevidamente, como por exemplo, quando uma empresa situada no município X exerce um serviço de informática para outra, presente no município Y. O ISS é devido então para o município X, local de estabelecimento do prestador. Porém, o município Y pode entender que o serviço foi prestado em seu território, e então pratica uma cobrança errônea sobre a empresa prestadora.

### 3 METODOLOGIA DE PESQUISA

O trabalho a ser desenvolvido será do tipo exploratório, realizado por meio de revisão de literatura em idioma português. As fontes utilizadas serão:

- a) Livros que abordem a temática de direito administrativo, tributário e finanças; contabilidade em geral; disponíveis na biblioteca da FAE;
- b) Artigos científicos em sites acadêmicos online, com os tópicos: ISS, tributação, legislação sobre ISS, guerra fiscal, competência tributária;
- c) Verificação de demonstrações de empresas reais.
- d) Análise do código tributário das cidades de Contenda e Pinhais.

Análise do conteúdo: A leitura do material será utilizada para objetivar o assunto em questão e selecionar as partes de real interesse e relevância acadêmica. No desenvolvimento, serão utilizadas citações diretas e indiretas.

### CONCLUSÃO

A legislação do ISS, por ser de competência municipal, possui inúmeras variações e particularidades, com diferentes alíquotas, muitas vezes tornando difícil o acompanhamento das mudanças legais por parte das empresas. Como foi concluído que a legislação é fixa, o foco do trabalho passou a ser para as empresas. Essas devem se adequar para cumprir as leis, e não as leis para favorecer as empresas.

Considerando esse âmbito, e a partir da pesquisa sobre o ISS, foi constatado que as entidades devem exercer, acima de tudo, um bom planejamento tributário para acompanhar as atualizações legais e não cometer erros ou incorreções no cálculo dos impostos, além de manter uma boa estrutura organizacional. O planejamento tributário é fundamental para cumprir com as obrigações legais, mesmo sendo comum as empresas não praticarem. Seja com uma equipe interna ou terceirizando o serviço,

com esse controle, as entidades permanecerão competitivas no mercado, podendo analisar preços e tomar as decisões mais corretas em todas as esferas.

Existem alguns meios de facilitar a execução do planejamento, como o orçamento. Cabe às empresas definir os mais favoráveis, dentro de suas subjetividades, mas o objetivo é o mesmo. Assim, é viável exercer as atividades de maneira correta e honesta, cumprindo as leis, obedecendo a ética e acima e gerando lucros, o que acaba sendo o foco principal das sociedades.

Com base no exemplo estudado, foi verificada também a possibilidade de mudança de sede, visando a redução da alíquota de ISS, e conseqüentemente a diminuição da carga tributária. Analisando os dados, o retorno trazido por essa atitude não seria tão grande, e, considerando o grande investimento exigido para trocar de cidade, talvez seja inviável essa mudança. Isso reforça mais uma vez a imprescindibilidade de fazer um planejamento, adequando a empresa onde está, para a legislação em que já se encontra.

## REFERÊNCIAS

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

BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. São Paulo: Forense, 2015.

BRASIL. Lei Complementar n. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília-DF, 1 ago. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em: 11 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília-DF, 30 dez. 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp157.htm#anexo](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm#anexo)>. Acesso em: 25 abr. 2017.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília-DF, 11 jan. 2002. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 14 abr. 2017.

BRASIL. Mensagem n. 720, de 29 de dezembro de 2016. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-720.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-720.htm)> Acesso em: 25 abr. 2017.

CEZAROTI, G. O fato gerador e o aspecto espacial do ISS. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. da S. **LC 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2004. p. 18-23.

DEODATO, A. **Manual de ciências das finanças**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1969.

EQUIPE ORGANIZZE. **Afinal, para onde vão os impostos que pagamos?** Disponível em: <<https://financaspeessoais.organizze.com.br/afinal-para-onde-vaos-impostos-que-pagamos>>. Acesso em: 19 abr. 2017.

FRANCO, C. H. de M. Aspectos e estruturação do imposto sobre serviços. **Universo Jurídico**, Juiz de Fora, v. 11, out. 2002.

GRUPENMACHER, B. T. ISS: local em que é devido o tributo. In: MARTINS, I. G. da S.; PEIXOTO, M. M. (Coord.). **ISS: LC 116/2003**. 3. reimpr. Curitiba: Juruá, 2009.

IBGE, **Indicadores Sociais Municipais – 2000**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores\\_sociais\\_municipais/tabela1a.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais_municipais/tabela1a.shtm)> Acesso em 23 abr. 2017.

JUSBRASIL. **Artigo 167 da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/10662220/artigo-167-da-constituicao-federal-de-1988>>. Acesso em: 17 jul. 2017.

LOCATELLI, M. S. A imunidade do ISS na exportação de serviços para o exterior. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 3, n. 4, p. 12-25, abr. 2001.

LONGEN, M. Z. O ISSQN e o conflito entre municípios: 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](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=215777&key=4387478)> Acesso em: 6 abr. 2017.

- MACHADO, H. de B. **Curso de Direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MARINS, J. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.
- MEIRELES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- NUNES, C. Paranaguá perde em qualidade de vida para cidades do mesmo porte. **Agora Litoral**, mar. 2017. Disponível em <<http://agoralitoral.com.br/economia/por-que-paranagua-nao-se-desenvolve>>. Acesso em: 10 ago. 2017.
- PINHEIRO, L. A. V. S. Hipóteses de (não) incidência do ISS na exportação de serviços. **Lex Master**. Disponível em: <[http://www.lex.com.br/doutrina\\_24343814\\_HIPOTESSES\\_DE\\_NAO\\_INCIDENCIA\\_DO\\_ISS\\_NA\\_EXPORTACAO\\_DE\\_SERVICOS.aspx](http://www.lex.com.br/doutrina_24343814_HIPOTESSES_DE_NAO_INCIDENCIA_DO_ISS_NA_EXPORTACAO_DE_SERVICOS.aspx)> Acesso em: 28 abr. 2017.
- PORTAL TRIBUTÁRIO. **ISS**: aspectos gerais e lista de serviços. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/iss.html>>. Acesso em: 30 mar. 2017.
- SABBAG, E. **Elementos do direito**: direito tributário. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.
- \_\_\_\_\_. **Manual de Direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA, C. C. R. da. O aspecto territorial do ISS e sua aplicação prática. **Migalhas**, fev. 2010. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI101484,101048-O+Aspecto+Territorial+do+ISS+e+sua+aplicacao+pratica>>. Acesso em: 30 abr. 2017.