

**FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ  
CURSO DE DIREITO**

**ANDRÉ LUIZ FEITOSA PEREIRA**

**ISS: Lei Municipal do Recife em face à Lei Complementar nº 116 de 2003**

**Recife  
2010**

**ANDRÉ LUIZ FEITOSA PEREIRA**

**ISS: Lei Municipal do Recife em face à Lei Complementar nº 116 de 2003**

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução Cristã, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito

**Área de Concentração:** Ciências Jurídicas.  
**Orientador:** Prof. Bruna Borba

**Recife  
2010**

**Pereira, André Luiz Feitosa**

**ISS: lei municipal do Recife em face á lei complementar nº 116 de 2003.**

**/ André Luiz Feitosa Pereira: O Autor, 2011.**

**66 folhas.**

**Orientador(a): Profª Bruna Borba.**

**Monografia (graduação) – Faculdade Damas da Instrução  
Cristã. Trabalho de conclusão de curso, 2011.**

**Inclui bibliografia.**

**1. Direito 2. Tributo 3. ISS 4. Lei Complementar**

**I. Título.**

**340 CDU (2.ed.)  
340 CDD (22.ed.)**

**Faculdade Damas  
TCC 2011- 093**

**ANDRÉ LUIZ FEITOSA PEREIRA**  
**ISS: Lei Municipal do Recife em face à Lei Complementar nº 116 de 2003**

**DEFESA PÚBLICA** em Recife, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

**Presidente:** Orientador: Prof. Bruna Borba

---

**1º Examinador:** Prof. Dr.

---

**2º Examinador:** Prof. Dr.

---

**Recife**  
**2010**

## RESUMO

O presente trabalho objetivou analisar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS e a Lei Municipal do Recife em confronto com a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Primeiramente, analisa-se o princípio da legalidade tributária, o Direito Tributário e seus conceitos doutrinários, bem como a definição de tributo de acordo com Código Tributário Nacional. Em sequência, uma análise do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, abordando seus conceitos, características, bem como suas funções e natureza jurídica. Em momento posterior, analisam-se as alíquotas mínimas e máximas cabíveis ao ISS abordando o tema das desonerações tributárias. Ademais foi analisada a competência dos entes federativos, dando ensejo aos conflitos entre os entes federativos e a competência suplementar dos Municípios, os quais tem os mesmos o poder de legislar em face às normas gerais ditadas pela Constituição Federal. Por fim, foram relatadas as características da Lei Complementar nº 116 de 2003 em confronto com a Lei 16.933 de 2003, a lei do ISS no Município do Recife. Neste trabalho foi apresentado o entendimento de vários doutrinadores no que concerne ao Imposto Sobre Serviços e suas legislações.

**Palavras-chave: Tributo, ISS; Lei Complementar.**

## RESUMEN

El presente trabajo tuvo como objetivo analizar el Impuesto Sobre Servicio de Cualquier Naturaleza – ISS y la Ley Complementaria n° 116 de 31 de julio de 2003. Inicialmente analizase el comienzo de la legalidad tributaria, el Derecho Tributario y sus conceptos doctrinarios, así como la definición del tributo del acuerdo con el Código Tributario Nacional. En secuencia, una análisis del Impuesto Sobre Servicio de Cualquier Naturaleza, abordando su conceptos, características, bien como sus funciones y naturaleza jurídica. En un momento posterior, estudiase las alícuotas mínimas y las máximas contenidas al ISS, llevándose en consideración el tema de las exoneraciones tributarias. Además fue analizada la competencia de los entes federativos, generando oportunidad a los conflictos entre los entes federativos y la competencia suplementar de los Departamentos, los cuales poseen el poder de legislar en función de las normativas generales dictadas pela Constitución Federal. Por fin, fueron relatadas las características de la Ley Complementaria n° 116 de 2003 en confronto con la Ley 16.933 de 2003, la nueva ley de ISS, en el Departamento de Recife. En este trabajo fue presentado el entendimiento de diversos doctrinadores en que concierne al Impuesto Sobre Servicio de Cualquier Naturaleza.

**Palavras-clave: Tributo, Ley Complementaria; ISS.**

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	
CAPÍTULO 1 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO	6
1.1 A tributação e o Princípio da Legalidade Tributária	
1.2 Definição de Direito de Tributário	8
1.3 Definição de Tributo – Código tributário Nacional (CTN, art. 3º)	12
CAPÍTULO 2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	14
2.1 História, natureza jurídica, competência, e características	
2.2 Fixação de alíquotas máximas e mínimas e hipóteses de desonerações tributárias	19
CAPÍTULO 3 A COMPETENCIA TRIBUTÁRIA	22
3.1 A competência concorrente dos entes tributários e a competência suplementar dos municípios	
3.2 Os conflitos de competência legislativa	26
CAPÍTULO 4 A LEI COMPLEMENTAR Nº 116 DE 2003 E SUA FORÇA VINVULANTE NA ESFERA MUNICIPAL	30
4.1 Alcance e obrigatoriedade da Lei Complementar nº 116 de 2003	
4.2 Conflitos decorrente da Lei Complementar nº 116 de 2003 versus a Lei Municipal do Recife	32
CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
REFERÊNCIAS	36
	38

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como precípua tratar do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), elaborando uma breve introdução aos estudos do Direito Tributário, adentrando as características e conceitos do Imposto Sobre Serviços, à competência tributária no âmbito jurídico tributário e por fim, a batalha fiscal existente entre os Municípios, confrontando a Lei Municipal do Recife com a Lei Complementar 116/2003 para restar clara a existência de uma guerra fiscal entre os municípios do Estado Brasileiro.

No ano de 2002, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 32, com o declarado propósito de reduzir a guerra fiscal entre os municípios do Brasil. Dispõe a Emenda que cabe à lei complementar fixar as alíquotas mínimas do Imposto Sobre Serviços e, acrescenta o artigo 88 aos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), prevendo que enquanto lei complementar não disciplinar as alíquotas mínimas do ISS, estas serão de 2%.

Deveras abordado, ainda há uma guerra fiscal entre os Municípios, pois a Lei Complementar nº 116/2003 somente estabeleceu a alíquota máxima do Imposto Sobre Serviços, o ISS, em 5%, nada mencionando sobre a alíquota mínima. Com isso, os Municípios para atraírem empresas acabam reduzindo as alíquotas para aqueles neles domiciliadas ou concedem isenções ou benefícios fiscais. Como referido, somente no artigo 88, inciso I da ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias) há previsão de alíquota mínima de 2%, e no inciso deste mesmo artigo há a vedação da concessão de isenções e benefícios que tornem as alíquotas menores que 2%.

Porém, antes de adentrarmos ao tema cabe aqui, inicialmente, se estudar no presente trabalho, definições acerca do Direito Tributário como um ramo do direito público, bem como o tributo, a evolução histórica da tributação e seu conceito segundo o Código Tributário Nacional. Adiante passaremos a tratar do Imposto Sobre Serviços, abordando sua parte histórica, bem como suas principais características, conceitos, natureza jurídica, competência e funções. Ainda ao que se refere ao Imposto Sobre Serviços, trataremos das alíquotas, o que são e a fixação das alíquotas máximas e mínimas.

Finalizando o presente escrito, trataremos da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Qual o interesse da referida lei, o que ela pretende com as inovações trazidas ao ordenamento jurídico tributário brasileiro e o seu alcance junto aos Municípios como pessoas jurídicas de direito que são e pelo que eles são obrigados. Ademais, serão analisados os conflitos decorrentes da citada lei complementar, os quais dão ensejo a uma verdadeira guerra entre os municípios.

## 1 Noções de Direito Tributário

### 1.1 A tributação e o princípio da legalidade tributária

Para exigência de um tributo, se faz necessário sua expressa previsão em lei. De acordo com Martins (2010, p. 34), “tal previsão foi denominada de princípio da legalidade, da reserva da lei, legalidade tributária, da estrita legalidade e da estrita legalidade tributária.”

Por princípio, entende Reale (1977, p. 299):

Princípios são verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis.

Para Carvalho (1999, p. 90), “princípios são linhas diretivas que informam e iluminam compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.”

Pelo doutrinador Martins (2010, p. 35), “o princípio da legalidade tem origem ligada à tributação. Inicialmente, para a exigência de tributos bastava o consenso do indivíduo. Depois, passou-se a um consenso coletivo.”

Na história, alguns episódios dão conta e demonstram algumas características da tributação, pelo consentimento ou não do indivíduo.

Em 1179, o Concílio de Latrão proibiu os bispos de taxar seu clero sem, o consentimento deste.

Na Inglaterra, para determinar qual pagamento seria, havia uma distinção entre o “aids”, que justificava os subsídios angariados no intuito de se ajudar o rei com as despesas extraordinárias e o “scutage”, que era quando se devia pagar pela não prestação do serviço militar.

Na Itália, ao tempo em que se formavam os Estados, os parlamentares já deviam, obrigatoriamente, ser consultados pelo soberano para a criação ou majoração de tributos. Na região da Sicília, pode-se dizer, foi o local onde se teve o primeiro parlamento com as características atuais de parlamento representativo. O povo, o qual era representado, participava

do poder legislativo, ditava as normas que tinham força de lei se aprovadas pelo rei, autorizando impostos e decidindo sobre a guerra e a paz.

Na Espanha, em 1901, só era possível a imposição de tributos com o consentimento dos súditos.

Em 1314, na França, face à guerra contra a Inglaterra, se fazia necessário um consenso para aprovação das contribuições às batalhas.

De acordo com Martins (2010, p. 35):

Locke já entendia que o pagamento de impostos, em que se utilizava parte do patrimônio do particular para custear a manutenção do Estado, devia ser consentido, feito com a aprovação da maioria, que poderia ser diretamente, ou por meio de representantes eleitos. Se alguém pretendesse exigir tributo por sua própria autoridade, sem o consentimento do povo, estaria esse alguém afrontando a lei fundamental da propriedade e subvertendo a finalidade do governo.

Ainda em terras inglesas, até o reinado de Henrique VIII, a Constituição daquele país foi alterada 37 vezes, mas sempre mantendo a cláusula que exigia a prévia autorização para a imposição de “aids” e “scutage”.

Com a edição da “Petition of Rights”, o imposto não poderia ser exigido sem o consentimento de um ato do parlamento. Após a ditadura, quando foi restaurada a monarquia em 1689, Guilherme de Orange aceitou o Bill of Rights, incorporando o princípio da legalidade a essa declaração de Direitos. Em seu art. 4º dispunha que “é ilegal toda cobrança de impostos sem o concurso do Parlamento, sob pretexto de prerrogativa, ou em época e modos diferentes dos designados por ele próprio”. Mais adiante a França adotou esse ideal, ou seja, se exigia o consentimento antecipado da tributação pelos representantes do povo.

Na Filadélfia, Estados Unidos, foi editada a Declaração dos Direitos do Homem, em 1774, onde houve expressa previsão sobre o princípio da legalidade na tributação.

Já em 1789, o art. 13 da Declaração de Direitos da França dizia que para a instituição de um imposto era necessária a aprovação do povo, dos representantes da nação.

E finalmente, discorre Martins (2010, p. 36):

Embora pare dúvida sobre se a Declaração de Direitos francesa inspirou-se na declaração de independência americana, e que esta certamente adotou princípios da revolução francesa, já dizia Locke que os impostos são necessários, mas não podem ser exigidos sem o consentimento da maior parte dos componentes da sociedade ou daqueles que o representam ou que foram por aqueles escolhidos.

No Brasil, as Constituições sempre acolheram o princípio da legalidade tributária.

A Constituição de 1824 se expressava da seguinte forma: “Art. 171. Todas as contribuições diretas, à exceção daquelas que estiverem aplicadas aos juros e amortizações da dívida pública, serão anualmente estabelecidas pela assembléia geral; mas continuarão até que a sua derrogação sejam substituídas por outras.”

No texto Constitucional de 1891, o art. 72, § 30 continha o seguinte mandamento: “Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.”

Em seu art. 17, inc. VII, a Constituição de 1934 previa: “Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VII – cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autoriza, ou fazê-los incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos.”

Na constituição de 1937, rezava o art. 13: “Art. 13. O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes: (...) d) impostos”. Se observa neste trecho do citado artigo algumas noções explícitas sobre o princípio da legalidade.

Já em 1946, no título VI, “Da declaração dos direitos”, Capítulo VI, “Dos direitos e garantias individuais”, determinava no § 34 do art. 141 que: “Art. 141. (...) § 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei estabeleça; e nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto por motivo de guerra”.

Até 1965, no nosso ordenamento, se exigia dupla previsão legal para que se fosse legitimada a imposição tributada. Pois, além de o tributo estar prescrito na lei ordinária de tributação, deveria também estar previsto no orçamento do exercício financeiro em que fosse

exigido, e caso não o ocorresse, mesmo havendo uma lei anterior determinando como ele seria cobrado, sua exigência não seria legível.

Na Constituição de 1967, o princípio da legalidade tributária estava previsto da seguinte forma: “Art. 153 (...) § 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvadas a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto de produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.”

A Constituição Federal de 1988, em seu Título VI assim determinou, “Da tributação e do orçamento”, Capítulo I, “Do sistema Tributário Nacional”, Seção II, “Das limitações do poder de tributar”, que: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Assim, se observa que o legislador preferiu que o princípio da legalidade tributária fosse considerado uma limitação constitucional ao poder de tributar.

O Direito Tributário é uma ramificação do direito público. São ramos do direito historicamente considerados mais recentes do Direito, em contraste com as ramificações do direito privado, como por exemplo o Direito Civil.

O dito princípio, da legalidade tributária, segundo Baleeiro (1971, p. 74): “Expressa a regra latina de *nullum tributum sine lege*, ou no *taxation without representation*, dos ingleses, enfim, o direito dos contribuintes consentirem – só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na declaração ou majoração de tributos.”

Já o doutrinador Carvalho (1986, p. 74), ensina:

Como o objetivo primordial do direito é normar a conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo. A lei deve trazer em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional, caracterizando a tipicidade tributária.

O princípio da legalidade tributária é um princípio genérico de direito e um princípio específico de direito tributário. Nasce do estado de Direito, Estado Democrático de Direito, Constitucional , onde há uma total e integral defesa da lei, por parte dos representantes do poder, combatendo a tributação arbitrária ou as discriminações.

Pelo doutrinador Martins (2010, p. 41):

Defende o patrimônio privado do cidadão constituindo, em regra, um direito e uma garantia individual mantidos pela Constituição. Esta disposição decorre da necessidade que tem o cidadão, no que tange à sua segurança e à atividade econômica. A lei é sempre, em qualquer situação, o único meio de manifestação possível de consentimento dos obrigados à imposição tributária. Esta lei deve ser formal, de elaboração legislativa, e não portaria, circulares etc.

## **1.2 Definição de Direito Tributário**

Principalmente no século XX, no mundo pós-guerra, o direito público veio se desenvolvendo e se tornando cada vez maior e complexo na medida em que o Estado cresce e necessita uma maior participação na sociedade, buscando igualdade e justiça sociais. Para isso, se viram compelidos a aumentarem suas atividades e em maior escala, a atividade financeira.

Com o aumento da atividade financeira do Estado, se aumenta, de maneira proporcional, as relações jurídicas entre o próprio Estado e seu contribuinte. É aí que entra, de maneira fiscalizadora, instituidora e arrecadadora o Direito Tributário.

Por instituição entendemos criação, criar tributos, o que deve ser feito através de lei.

Fiscalizar compreende algumas atividades promovidas pela Administração Pública, no sentido de vigiar, prestar atenção ao contribuinte, para que este cumpra o dever que a lei instituidora determine.

Arrecadação se dá no momento em que os recursos saem dos bolsos dos contribuintes e chegam aos cofres públicos. Após esse instante cessa o interesse do Direito Tributário. As fases seguintes, a maneira como a receita será gerida e sua aplicação dizem respeito às normas do Direito Financeiro.

No entendimento de Rocha (2007, p. 4):

Perceba-se, portanto, que o contribuinte, pagando o que deve ao Estado a título de tributo, rompe a relação que antes os unia. Pagando o que deve, o contribuinte liberta-se da relação de débito que tinha para com o Estado. Portanto, a relação Estado-Contribuinte, elemento central do estudo do direito tributário, deixa de existir quando o pagamento do tributo é efetuado. Daí concluir-se que, feito o pagamento, encerra-se o universo de apreciação do direito tributário, competindo às normas do direito financeiro.

O Estado, exercitando seu poder de soberania, apoiado na Constituição Federal, cria e institui tributos. Sendo não somente uma relação de poder, mas uma relação jurídica, estando sujeita tal relação, às normas as quais se submetem os contribuintes, bem como o próprio Estado. O Estado, exercitando seu poder de soberania, apoiado na Constituição Federal, tributa.

Se sabe que para a criação, instituição de tributo deverá ser feita mediante lei, obedecendo aos termos já estabelecidos na Constituição, onde se encontram os princípios fundamentais da tributação.

A respeito da definição do Direito Tributário, o mesmo, enquanto sistema de normas, ainda não atingiu uma uniformidade de posicionamentos. Contudo é possível isolar algumas referências doutrinárias com formulações que possuem uma maior precisão técnica.

Segundo Tipke (2008, p. 56-57):

O Direito Tributário é o conjunto das normas jurídicas que regulam os direitos e deveres na relação jurídico-tributária. É Direito Público, pois as normas do Direito Tributário são adscritas aos detentores do Poder Soberano, às pessoas jurídicas autorizadas à cobrança segundo os arts. 106; 107 GG (s. § 3 Rz. 40 ff.) e às autoridades administrativas segundo o art. 108 GG. O Direito Tributário é uma parte do Direito Financeiro Público. O Direito Financeiro Público compreende o Direito Constitucional Financeiro, o Direito das Exações, o Direito dos Princípios Orçamentários, da Tesouraria, da Contabilidade e Sistema Creditício, o Direito Monetário e o Direito das Subverções. O Direito das Exações (Abgabenrecht) consiste em Direito Tributário, Direito das Taxas, Contribuições, Exações Especiais assim como Direito das Exações da EG.

Já para o professor Paulo de Barros Carvalho (1986, p. 12), “é o Direito Tributário o conjunto de proposições jurídicas normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.”

Complementando, Nogueira (1995, p. 30), de um modo mais analítico já o define como sendo:

O Direito Tributário cria e disciplina assim relações jurídicas entre o Estado na sua qualidade de fisco e as pessoas que juridicamente estão a ele sujeitas e se denominam contribuintes ou responsáveis, é assim um direito de levantamento pecuniário entre os jurisdicionados, porém, disciplinado sobre a base dos princípios do Estado de Direito.

Para Machado (2007, p. 79):

O Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.

Com relação ao Direito Tributário, ensina Coêlho (2006, p. 34):

O Direito Tributário cuida especificamente das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante “obrigações tributárias” previstas em lei. A ênfase do Direito Tributário centra-se na relação jurídica e não na atividade estatal de obtenção de receitas. Não é Direito do Estado, é relação jurídica entre sujeitos de direito sob os auspícios da legalidade e da igualdade.

Basicamente, o Direito Tributário pode se definir como sendo o sistema de normas as quais aplicam e instituem tributos de acordo com as competências elencadas na Constituição Federal. Como visto acima, pelas referidas definições, há diferenças de método para formulação das citadas proposições mas que terminam por se expressarem para um mesmo caminho, da aplicação e instituição dos tributos, tudo em conforme com a Carta Magna, a Constituição Federal de 1988.

### **1.3 Definição de Tributo – Código Tributário Nacional (CTN, Art. 3º)**

O doutrinador Machado (2007, p. 83-84) afirma:

Sabe-se que, em princípio não é função de lei conceituar. A lei deve conter uma regra de comportamento. Entretanto, em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado. O legislador, afastando as divergências da doutrina, disse que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Já Coêlho (2006, p. 423), ensina:

O tributo legitima-se e diferencia-se das prestações pecuniárias a apropriações até agora referidas em função, precisamente, de sua hipótese de fato relacionada ao preceito.

Tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato ilícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito (ter o “multado” descumprido algum dever contratual ou legal).

Ainda Coêlho (2006, p. 423-424):

O tributo, finalmente, distingue-se das “apropriações” de dinheiro abandonado porque aí o fato, embora lícito e acontratual, não é causado de relação jurídica. Com efeito, a existência de dinheiro na condição *res nullius* ou *res derelicta* não é fundamento, razão, hipótese, causa de obrigação. Em virtude desse fato, ninguém fica obrigado (dever jurídico) a uma prestação pecuniária, situação comum á multa, á indenização, ao tributo e ás obrigações convencionais. Ao contrário, a existência de bens vagos, quando dinheiro, enseja tão-somente a sua adjudicação ao Estado *ex lege* mediante ato de apropriação (ato do Estado). Em suma, sendo o tributo, antes de mais nada, uma prestação pecuniária, distingue-se da apropriação porque esta não o é (prestação pecuniária, implicando a figura do sujeito passivo). A cláusula “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” não significa que se possa pagar com cabras e queijos o tributo devido. Significa, no sistema do Código Tributário Nacional, pagar com selos, ou estampilhas, ou títulos.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo da seguinte forma: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para melhor entendê-la podemos dividi-la em cinco partes, cada uma delas indicando uma característica:

1ª Parte: é prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. De acordo com Rocha (2007, p. 8), prestação pecuniária significa:

aquela que deve ser satisfeita em dinheiro, em moeda corrente, devido ao modelo econômico moderno, onde não convivemos mais com a economia de troca ou escambo, as necessidades de qualquer pessoa, inclusive as do Estado, são, por regra, satisfeitas em dinheiro. O poder Público no sentido de satisfazer as incumbências que lhe são próprias, tais como a manutenção da saúde pública, educação, segurança, justiça, como tantas outras carece de recursos em dinheiro, e não de mercadorias ou outras utilidades.

Já Machado (2007, p. 84), ensina:

Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

2ª Parte: é prestação compulsória. Segundo Harada (2007, p. 329) significa:

Prestação em dinheiro representando obrigação de dar. Tal característica confirma a natureza de receita derivada do tributo. O dever de pagar não surge em função de um ajuste contratual entre o Estado e o contribuinte, mas de uma imposição regulada pela lei.

Tal compulsoriedade se dá pela obrigatoriedade do pagamento de referido tributo. É o poder de império do Estado, sendo irrelevante a vontade das partes. Machado (2007, p. 84), assim a define:

Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.

3ª Parte: é instituído em lei. Para o professor Harada (2007, p. 330) tributo só pode nascer da lei. Pode se dizer que é uma regra sem exceção, ou seja, som poderá ser criado um tributo por meio de lei ordinária ou complementar ou ato normativo com força equivalente, por exemplo, medida provisória.

Para melhor entendimento, segue o ensinamento de Rocha (2007, p. 9):

Esta característica, a nosso ver, nem precisaria constar do conceito, eis que já é decorrência do elemento anterior (compulsoriedade). Ou seja, se vivemos sob a égide da cláusula constitucional de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada, senão em virtude da lei (CF, art. 5º, II), e se o tributo é compulsório, logo, deverá ser instituído por lei. Como já se disse, lei significa ato normativo que emana do Poder que representa a vontade geral do povo – o Legislativo. Quanto a este aspecto é de se citar a questão da medida provisória. Do ponto de vista conceitual, as medidas provisórias (CF, art. 62) não são leis, eis que emanam no Poder Executivo, especificamente do Chefe do Executivo (na esfera federal, o Presidente da República). No entanto, nossa Constituição estabelece que elas tem força de lei, ou seja, valem como se leis fossem durante seu prazo de validade; devendo, durante este interstício, ser apreciadas pelo Poder Legislativo, que, assim querendo, promoverá a conversão em leis. Embora muitos autores não admitam a idéia, os tribunais brasileiros, especialmente o Supremo Tribunal Federal, vem entendendo no sentido da possibilidade de medida provisória ser veículo idôneo para instituição de tributos. Em verdade, já houve vários casos em que isso se processou.

4ª Parte: não é sanção de ato ilícito. Isto é, determina que o tributo em questão não significa uma punição por alguma infração cometida. O dever do contribuinte, que é de pagar o tributo, não decorre de ter havido alguma transgressão a qualquer regra do ordenamento jurídico.

Havendo um caráter punitivo, o valor a ser pago corresponderia à multa pelo descumprimento, esta sim possui caráter punitivo.

A respeito, se expressa o doutrinador Alexandre (2008, p. 37):

É exatamente neste ponto que reside a diferença entre tributo e multa. Apesar de ambos serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, está proibido de ser: a sanção, a penalidade por um ato ilícito.

A despeito do tema, discorre Machado (2007, p. 86):

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo, mas uma penalidade. Todavia, um fato gerador de tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo, e por isso mesmo, irrelevantes do ponto de vista tributário.

5ª Parte: é cobrado através de atividade administrativa plenamente vinculada. Significa dizer que a lei não delega às autoridades administrativas responsáveis pela cobrança, nenhuma margem de opção no sentido de exigir ou não determinado tributo, ou até mesmo quem ou quanto ou quando exigir. É de total competência das autoridades fiscais exigir o tributo nos casos especificados na lei, ou seja, quem ela indicou, em qual época e quanto ou quando se indicou. Portanto não há uma discricionariedade, uma vontade da autoridade fiscalizadora. Como diz Rocha (2007, p.10): “O contribuinte não está obrigado a pagar mais do que a lei exige, e nem tem o direito de pagar menos do que a lei define”.

Segundo Machado (2007, p. 89):

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma.

De acordo com Harada (2007, p.330) significa que:

a cobrança de tributo só se processa por meio de atos administrativos vinculados, isto é, sem qualquer margem de discricção do agente público, que deverá portar-se fielmente como prescrito no mandamento legal para a edição do ato do “lançamento”, que é a constituição do crédito tributário. A lei não outorga às autoridades administrativas incumbidas da cobrança nenhuma margem de opção, no sentido de exigir ou não o tributo, ou, ainda, no sentido de escolher de quem ou quanto exigir, cabe as autoridades do Fisco exigir o tributo nos casos previstos em lei.

## 2 O Imposto Sobre Serviços

### 2.1 História, conceito, natureza jurídica, competência e características

Antes de mais nada, vale a oportunidade, porque não, de se falar um pouco da história da tributação dos Serviços.

Segundo o doutrinador Martins (2010, p. 1):

Há vestígios da tributação sobre serviços no Egito, onde os tintureiros pagavam um imposto sobre os seus serviços. Em Roma dizia-se que o Imperador Constantino tinha um imposto sobre serviços de nome *chrysagyrum* ou *lustralis collatio*. Estavam isentos do referido imposto os clérigos e os que faziam trabalhos manuais, como os oleiros e os carpinteiros.

E continua:

meados do século XX, havia uma certa preocupação dos Estados de substituir o imposto sobre o volume de vendas (*chiffre d'affaires*) por um imposto sobre o “valor acrescentado” (*la valeur ajoutée*, ou *valor aggiunto*, ou *value added*), com o objetivo da tributação da circulação econômica de bens, tanto de mercadorias como de serviços.

Conforme nos mostra a história, a França foi o primeiro país a instituir o imposto sobre o valor acrescentado. No ano de 1954 foi aprovada a *taxe sur la valeur ajoutée*. Referido imposto era aplicado a todas as operações realizadas, portanto se tratava de um imposto geral. Não se tratava de um imposto acumulativo, permitindo um abatimento em anteriores operações e a diferença entre os débitos anteriores e os créditos seria o valor a ser pago do imposto, ou seja, se pagava sobre a importância que fosse agregada ou acrescida.

Em 1954, ainda no Estado Francês se passou a tributar dois impostos: a) a *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), a qual incidia sobre a venda de produtos e mercadorias pelos atacadistas, tendo o valor acrescentado como a base de cálculo e b) a *taxe sur les prestations de services* (TPS), que incidia sobre outras operações tais como, comércio a varejo, locação de serviços e todas as demais prestações de serviços, sendo calculado com a base de cálculo o valor da receita auferida, gravando os serviços pelo preço total.

A partir de 1968, ano que entrou em vigência a Lei 6.610, aprovada em 6 de janeiro de 1966, foram suprimidos 13 impostos do sistema tributário, inclusive a *taxe sur les prestations de services*, que passou a fazer parte do campo, da área de incidência da *taxe sur la valeur ajoutée*.

No Brasil, a tributação era feita apenas sobre diversões públicas, com a denominação de “imposto sobre diversões públicas”, art. 13, § 2º, III da Constituição Federal de 1934. À época o texto constitucional permitia a competência concorrente entre os Estados e a União e alguns Estados-Membros passaram a tributar certos serviços por meio do “imposto de transações”.

Na Constituição de 1937, o sistema praticamente permaneceu o mesmo, ou seja, os Estados tributavam certos serviços por meio do IVC (art. 23, I, d) ou por meio do imposto de indústrias e profissões (art. 23, I, f). O Município continuava com o imposto sobre diversões públicas (art.28, III).

Em 1946, o imposto de indústrias e profissões passa para o Município e o imposto sobre diversões públicas permanece, tudo isso com a promulgação da Norma Ápice. Já os Estados poderiam legislar sobre impostos não previstos expressamente na Constituição (art. 21), inclusive sobre transações e vendas e consignações (art. 19, IV).

Em 1934, a nossa Constituição trazia à baila que a tributação sobre serviços era feita apenas sobre diversões públicas, onde se denominava imposto sobre diversões públicas. O imposto sobre serviços de qualquer natureza ou Imposto Sobre Serviços – ISS, foi implantado a partir de janeiro de 1967, fundamentado a partir do art. 15 da Emenda Constitucional nº 18/1965, tendo seu perfil mantido pela Constituição de 1988. Tal imposto é da competência dos Municípios e substituiu o antigo imposto de indústrias e profissões.

Portanto, trata-se, o ISS, de um imposto sobre a prestação de serviços. Segundo Martins (2010, p. 13), “...o imposto incide sobre serviços, não sendo imposto de serviços. Recai, portanto, sobre serviços. Sobre serviços incide”. Para Alexandre (2008, p. 616), “o tributo possui nítida finalidade fiscal, constituindo-se em importante fonte de recursos para o desempenho da atividade financeira dos Municípios”.

O ISS recai sobre a prestação de serviços, melhor ainda, sobre a transferência onerosa de um bem imaterial a terceiro, não sobre a simples atividade.

De acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 1º:

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

Pela definição acima apontada, se observa que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços. No Código Tributário Nacional (CTN), fato gerador da obrigação tributária: “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114). Segundo Martins (2010, p. 58), a situação a que se refere o CTN, “é o conjunto de fatos que são definidos em lei dando ensejo à exigência do tributo”. Somente a lei poderá estabelecer o fato gerador da obrigação tributária principal (art. 97, III, do CTN).

Destarte, a situação de fato, à qual será estabelecida em lei, será necessária e suficiente. É o que importa para que se ocorra o fato gerador da obrigação tributária. Portanto tem o ISS o poder de cobrança no que se refere aos Municípios, sobre qualquer prestação de serviços a depender do seu fato gerador.

Para o Egrégio Supremo Tribunal Federal, aquele que somente transporta pessoas ou bens para si próprio não presta serviços, não provoca a incidência do Imposto Sobre Serviços, pois apenas o transporte para terceiro é que representa a prestação de serviços. Fato gerador, de acordo com o doutrinador Sousa (1950, p. 163), “o fato (ou conjuntos de fatos correlatos), de cuja ocorrência a lei faz depender o nascimento do direito do Estado ao Imposto”.

No que diz respeito à competência, a dos Municípios se dá pela cobrança do ISS. De acordo com a Lei Complementar n. 116/2003, o serviço é considerado prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador, com exceção às hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local onde será devido o imposto. Portanto, para se determinar qual seja o Município a quem compete cobrar, exigir o ISS se faz necessário sabermos o que se entende por estabelecimento prestador de serviço.

Para o doutrinador Machado (2007, p. 420)

Para esse fim, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure a unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações – sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

No que diz respeito à função, é predominantemente fiscal, sendo importante fonte de receita tributária dos municípios.

Para finalização do assunto tributo, é válida a leitura do doutrinador português Nabais (2009, p. 20):

Entre nós a figura dos tributos tem sido objeto de uma divisão dicotômica, bipartida ou binária, que os distribui por tributos unilaterais ou impostos e tributos bilaterais ou taxas, ou de uma divisão tripartida ou ternária, que distingue entre impostos, taxas e contribuições ou tributos especiais. Pois bem, temos sido favoráveis, ao menos em sede jurídico-constitucional ou para efeitos jurídico-constitucionais, a uma verdadeira summa divisio, a uma divisão dicotômica ou binária dos tributos, sendo estes, independentemente do nome que ostentam, ou tributos unilaterais que integram a figura dos impostos, ou tributos bilaterais que se reconduzem à figura das taxas.

## **2.2 Fixação de alíquotas máximas e mínimas e hipóteses de desonerações tributárias**

Entende-se por alíquota o percentual que irá incidir sobre a base de cálculo para apurar-se o montante devido do tributo. De acordo com o Ato Complementar nº 34 de 30 de janeiro de 1967, as alíquotas máximas para a cobrança do ISS se dava: 2% para os serviços de execução de obras de construção civil, de obras hidráulicas ou de obras de Engenharia, até 10% para os serviços de jogos e diversões públicas e até 5% para os demais serviços, tudo isso com fundamento no art. 9º do referido Ato.

Em 1967 foi editada nova Constituição, portanto foi revogado o Ato Complementar nº 34 de 1967, acima citado. Tal constituição não previa a necessidade de que houvesse norma a qual se referisse às alíquotas máximas do ISS.

Já em 1988, na mais recente e atual Constituição Brasileira, não se dispôs que a lei complementar estabeleça quais sejam as alíquotas do ISS. Como afirma Martins (2010, p. 101):

A lei complementar servirá apenas para determinar as alíquotas máximas e mínimas do ISS (art. 156, § 3º, I). Enquanto inexistir a lei complementar mencionada, os Municípios poderão tributar os serviços com qualquer alíquota, desde que não haja confisco.

Sendo que, em 12 de junho de 2002, foi editada Emenda Constitucional de nº 37 promovendo alteração do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, ampliando a atribuição do legislador complementar em relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

Conferiu-lhe competência para fixar suas alíquotas máximas e mínimas e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Determinou também, referida Emenda, que enquanto a Lei Complementar não for promulgada, a alíquota mínima passa a ser de 2%. Ademais, além de outorgar competência para fixar alíquotas mínimas, a Emenda constitucional nº 37 inovou, como conta o doutrinador Harada (2006, p. 460):

Antecipando-se ao próprio legislador complementar a quem outorgou competência para fixar alíquotas mínimas, a Emenda Constitucional em questão, em mais uma inovação, alterou o art. 88 da ADCT e dispôs que, enquanto a lei complementar não fixar a alíquota mínima, a mesma será de 2%, exceto para alguns serviços referidos na lista anexa ao Decreto Lei nº 406/68, bem como proibiu a concessão de incentivos fiscais que resultam direta e indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida.

E continua:

A fixação de alíquota mínima pela lei complementar, conforme § 3º do art. 156 da CF, com a redação conferida pela EC nº 37/02, padece do vício de inconstitucionalidade por afronta ao princípio federativo, caracterizado pelo governo próprio e competência exclusiva dos entes componentes da Federação. O exercício do poder tributário pelo Município pressupõe liberdade de adotar a política tributária adequada às suas necessidades, com autonomia e independência, como resultado da forma federativa do Estado, proclamada logo em seu art. 1º. Nenhum ente político pode ser obrigado a retirar da sociedade mais do que o necessário à implementação da política governamental. A Carta Política, no § 4º do art. 60, proíbe a deliberação de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado.

A saber, existem em nosso ordenamento jurídico tributário hipóteses de desonerações tributárias, isto é, hipóteses em que determinados entes não contribuem ao Fisco por proteção da lei. Mas para que a lei desonere determinado ente, o fato aparentemente impositivo deve estar em falta com alguns de seus requisitos.

A seguir, as formas existentes de desoneração: a) não incidência; b) isenção; c) anistia; d) remissão; e) alíquota zero; f) imunidade.

A primeira se dá pela inexistência da descrição de determinada ação como hipótese de incidência tributária, ou seja, é a ausência da subsunção de determinada ação, determinada ocorrência no ordenamento jurídico como fato gerador de tributo. Na referida hipótese de desoneração, não há o crédito nem a obrigação tributária.

Nos ensina o doutrinador Martins (2010, p. 345):

Dá-se a não incidência quando a norma tributária não prevê o pagamento do tributo, não especificando seu fato gerador. No caso do ISS, são hipóteses de não incidência: a lei complementar não prever certo serviço como tributável na lista de serviços, como nas hipóteses do tatuador, do mergulhador, quando inexistir habilidade na prestação de serviços, ou seja, o serviço for prestado esporadicamente, eventualmente; quando inexistir a prestação de serviços por empresa ou profissional autônomo, mas por federação ou confederação.

A isenção, de acordo com o Código Tributário Nacional é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário. O que ocorre é a dispensa do tributo devido, feita por disposição expressa em lei e, por isso, excepcionada da tributação. Na isenção, há uma obrigação, contudo não nasce o crédito tributário.

Novamente, para haver isenção, é necessário que exista lei dispensando o pagamento do tributo. Essa lei será ordinária.

Distinguindo isenção de não incidência, nos ensina o doutrinador Machado (2007, p. 251):

Distingue-se a isenção da não incidência. Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não-incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto de não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Na anistia o que ocorre é a exclusão do crédito tributário, relativo a penalidades pecuniárias. Quando se comete alguma infração à legislação tributária, esta dá razão a aplicação de penalidades pecuniárias, multas, ensejando a partir daí, a constituição do crédito tributário correspondente. Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito infrator, impedindo a constituição do crédito. Caso o crédito esteja constituído, o mesmo poderá ser dispensado pelo instituto da remissão, outra forma de desoneração e diz respeito exclusivamente a penalidade e há de ser concedida antes da constituição do crédito.

De acordo com o mestre Machado (2007, p. 258):

Anistia não se confunde com remissão. Diz respeito somente a penalidades. A remissão abrange todo o crédito tributário, constituído já. Abrange o tributo e as penalidades. É a dispensa legal do crédito. Por isso é forma de extinção deste. Já a anistia é perdão da falta, da infração, que impede o surgimento do crédito tributário correspondente à multa respectiva.

Na mesma esteira, ensina Martins (2010, p. 345):

O § 6º do art. 150 da Constituição declara que qualquer anistia, que diz respeito às penalidades fiscais, ou remissão, que consiste no perdão do crédito tributário já constituído, só poderão ser concedidas mediante lei específica municipal. Isso quer dizer que, tratando-se de ISS, a anistia e a remissão só poderão ser especificadas pela lei ordinária municipal, e não por lei federal ou estadual.

No caso da alíquota zero, esta acontece quando se configura uma obrigação tributária perfeita, juntamente com crédito tributário, mas mesmo assim, são reduzidos a nada, a zero, por isso a alíquota zero.

Por fim, há o instituto da imunidade, qual seja uma regra de competência negativa, a qual não depende da vontade do legislador, sendo uma limitação á competência tributária que a Constituição estabelece, não havendo o nascimento nem da obrigação, nem do crédito tributário. De acordo com Machado (2007, p. 252), “a imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”.

### **3 A competência tributária**

#### **3.1 A competência concorrente dos entes tributários e a competência suplementar dos Municípios**

Podemos entender como competência tributária, o poder indelegável atribuído pela Constituição a um ente político para criar, instituir determinado tributo.

Segundo o professor Harada (2006, p. 380):

No Estado Federal Brasileiro, coexistem três entidades políticas autônomas e independentes: a União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal que são entidades juridicamente parificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo as três entidades diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências.

E finaliza:

Exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção á tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos.

Para se instituir um tributo, seja ele qual for, deverá ser feito através de lei que o vincule, por isso uma atribuição legislativa, ou seja, só quem possui competência tributária são aqueles que detém autonomia política para produção normativa, para criação de leis e são eles: a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Uma das características mais importantes da competência tributária é a sua indelegabilidade. O ente político que detém a competência de determinado tributo não pode simplesmente transferir a outrem o poder que lhe foi conferido pela Constituição, embora se admite que as funções de arrecadar e fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária podem ser transferidas de uma para outra pessoa de Direito Público.

Pelo doutrinador Machado (2007, p. 294):

Em resumo, tem-se que (a) a competência tributária é indelegável; (b) as funções de arrecadar ou fiscalizar tributo, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, podem ser atribuídas a pessoas jurídicas de direito

público; (c) a simples função de arrecadar, função de simples caixa, pode ser atribuída a pessoas de direito privado.

A competência concorrente é utilizada para se estabelecer padrões, de normas gerais ou específicas a respeito de determinado tema. Tal concorrência prevê a possibilidade de disposição sobre o mesmo assunto ou mesma matéria por mais de uma entidade federativa, seja ela União, Estados e Municípios, porém, com primazia da União.

Como exemplo de normas gerais, temos a Lei de diretrizes básicas da educação, a qual prevê padrões para o ente que decidir legislar sobre educação deverá seguir o estabelecido na referida lei, ou seja, na norma geral. Essa referida norma geral tanto pode ser instituída por lei complementar quanto por lei ordinária.

É o que se chama no Brasil de repartição vertical de competência. Se expressa na possibilidade de que sobre uma mesma matéria diferentes entes políticos atuem legislando sobre determinada matéria, se adotando, no caso brasileiro, como dito, a predominância da União, que irá legislar normas gerais, como consta em nossa Constituição Federal (art. 24, § 1º).

Entretanto, caso a União não exerça a sua competência concorrente, criando padrão, normas gerais, diretrizes, para determinada matéria, ficam os Estados ou Municípios com a concorrência concorrente plena. É como se a União tivesse sido omissa em algum ponto específico, daí poderá outro ente legislar acerca desse ponto o qual tenha sido omissa a União de maneira suplementar. Portanto, da omissão da competência concorrente deriva a competência suplementar. É o que entende o Ministro Celso de Mello:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI DISTRITAL QUE DISPÕE SOBRE A EMISSÃO DE CERTIFICADO DE CONCLUSÃO DO CURSO E QUE AUTORIZA O FORNECIMENTO DE HISTÓRICO ESCOLAR PARA ALUNOS DA TERCEIRA SÉRIE DO ENSINO MÉDIO QUE COMPROVAREM APROVAÇÃO EM VESTIBULAR PARA INGRESSO EM CURSO DE NÍVEL SUPERIOR - LEI DISTRITAL QUE USURPA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA OUTORGADA À UNIÃO FEDERAL PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - CONSIDERAÇÕES EM TORNO DAS LACUNAS PREENCHÍVEIS - NORMA DESTITUÍDA DO NECESSÁRIO COEFICIENTE DE RAZOABILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE - ATIVIDADE LEGISLATIVA EXERCIDA COM DESVIO DE PODER - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO - DEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR COM EFICÁCIA "EX TUNC". A USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA, QUANDO PRATICADA POR QUALQUER DAS PESSOAS ESTATAIS, QUALIFICA-SE COMO ATO DE

TRANSGRESSÃO CONSTITUCIONAL. - A Constituição da República, nas hipóteses de competência concorrente (CF, art. 24), estabeleceu verdadeira situação de condomínio legislativo entre a União Federal, os Estados-membros e o Distrito Federal (RAUL MACHADO HORTA, "Estudos de Direito Constitucional", p. 366, item n. 2, 1995, Del Rey), daí resultando clara repartição vertical de competências normativas entre essas pessoas estatais, cabendo, à União, estabelecer normas gerais (CF, art. 24, § 1º), e, aos Estados-membros e ao Distrito Federal, exercer competência suplementar (CF, art. 24, § 2º). - A Carta Política, por sua vez, ao instituir um sistema de condomínio legislativo nas matérias taxativamente indicadas no seu art. 24 - dentre as quais avulta, por sua importância, aquela concernente ao ensino (art. 24, IX) -, deferiu ao Estado-membro e ao Distrito Federal, em "inexistindo lei federal sobre normas gerais", a possibilidade de exercer a competência legislativa plena, desde que "para atender a suas peculiaridades" (art. 24, § 3º). - Os Estados-membros e o Distrito Federal não podem, mediante legislação autônoma, agindo "ultra vires", transgredir a legislação fundamental ou de princípios que a União Federal fez editar no desempenho legítimo de sua competência constitucional e de cujo exercício deriva o poder de fixar, validamente, diretrizes e bases gerais pertinentes a determinada matéria (educação e ensino, na espécie). - Considerações doutrinárias em torno da questão pertinente às lacunas preenchíveis. TODOS OS ATOS EMANADOS DO PODER PÚBLICO ESTÃO NECESSARIAMENTE SUJEITOS, PARA EFEITO DE SUA VALIDADE MATERIAL, À INDECLINÁVEL OBSERVÂNCIA DE PADRÕES MÍNIMOS DE RAZOABILIDADE. - As normas legais devem observar, no processo de sua formulação, critérios de razoabilidade que guardem estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade, pois todos os atos emanados do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do "substantive due process of law". Lei Distrital que, no caso, não observa padrões mínimos de razoabilidade. A EXIGÊNCIA DE RAZOABILIDADE QUALIFICA-SE COMO PARÂMETRO DE AFERIÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DOS ATOS ESTATAIS. - A exigência de razoabilidade - que visa a inibir e a neutralizar eventuais abusos do Poder Público, notadamente no desempenho de suas funções normativas - atua, enquanto categoria fundamental de limitação dos excessos emanados do Estado, como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. APLICABILIDADE DA TEORIA DO DESVIO DE PODER AO PLANO DAS ATIVIDADES NORMATIVAS DO ESTADO. - A teoria do desvio de poder, quando aplicada ao plano das atividades legislativas, permite que se contenham eventuais excessos decorrentes do exercício imoderado e arbitrário da competência institucional outorgada ao Poder Público, pois o Estado não pode, no desempenho de suas atribuições, dar causa à instauração de situações normativas que comprometam e afetem os fins que regem a prática da função de legislar. A EFICÁCIA EX TUNC DA MEDIDA CAUTELAR NÃO SE PRESUME, POIS DEPENDE DE EXPRESSA DETERMINAÇÃO CONSTANTE DA DECISÃO QUE A DEFERE, EM SEDE DE CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO. - A medida cautelar, em sede de fiscalização normativa abstrata, reveste-se, ordinariamente, de eficácia "ex nunc", "operando, portanto, a partir do momento em que o Supremo Tribunal Federal a defere" (RTJ 124/80). Excepcionalmente, no entanto, e para que não se frustrem os seus objetivos, a medida cautelar poderá projetar-se com eficácia "ex tunc", com conseqüente repercussão sobre situações pretéritas (RTJ 138/86), retroagindo os seus efeitos ao próprio momento em que editado o ato normativo por ela alcançado. Para que se outorgue eficácia "ex tunc" ao provimento cautelar, em sede de fiscalização concentrada de constitucionalidade, impõe-se que o Supremo Tribunal Federal expressamente assim o determine, na decisão que conceder essa medida extraordinária (RTJ 164/506-509, 508, Rel. Min. CELSO DE MELLO). Situação excepcional que se verifica no caso ora em exame, apta a justificar a outorga de provimento cautelar com eficácia "ex tunc". Processo nº: ADI 2667. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Celso de Mello. Data do Julgamento: 19/06/2002. (BRASIL, 2002)

A competência suplementar é correlativa da concorrente. Significa o poder de formular normas que levem adiante, que desdobrem o conteúdo dos princípios ou normas gerais ou que supram a ausência ou omissão destas. Assim sendo, em se tratando de legislação concorrente, a competência da União se limita a estabelecer normas gerais, não excluindo portanto a competência suplementar dos Estados e Municípios.

Como dito, o não exercício da competência concorrente pela União Federal, dá aos demais entes da federação, de preferência, aos Estados a competência concorrente plena para estabelecer normas gerais. Vale ressaltar que, a competência concorrente da União sobre normas gerais permanece, portanto caso o Estado venha a exercer a competência concorrente por omissão da União e logo após esta vier estabelecer normas gerais por lei federal, a lei estadual ficará suspensa.

Por fim, embora não seja estendida aos Municípios, a competência concorrente, conforme se observa da redação do art. 24 Constituição Federal, foi possibilitados a eles suplementar a legislação federal e estadual no que couber. A respeito, ensina Santana (1993, p. 89):

Afirmamos haver no âmbito municipal as competências ditas concorrentes, mesmo a despeito de não constar o Município no rol do artigo 24 da Constituição Federal, porque o próprio artigo 30, inciso II, dá a exata magnitude desse campo a ser explorado pelo referido ente. De fato, cabe ao município suplementar a legislação federal e a estadual, o que couber. Releve-se, mais uma vez, que o simples fato de ter sido o Município excluído do artigo 24 não é fator conclusivo de que não tenha ele competência concorrente. Desmente quem assim o afirma o próprio teor do artigo 30, II, da Constituição Federal. Colocado nosso entendimento em relação ao tema e, concluindo que se trata de modalidade de competência legislativa concorrente primária (porquanto prevista diretamente da Constituição Federal), não podemos comungar, por incompatível, com o pensamento que professa Manoel Gonçalves Ferreira Filho ao afirmar que o artigo citado apenas autoriza o Município a regulamentar normas federais ou estaduais.

Discorre o doutrinador Machado (2007, p. 59):

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão “poder de tributar” não se confunde com a expressão “competência tributária”. A palavra “poder” tem significado que transcende a idéia de Direito, que está presente na palavra “competência”. “Poder” é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente dos sistema normativo. Já a palavra “competência” alberga a idéia de Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo.

E continua:

Geralmente, quem tem competência tem também poder, mas nem sempre é assim. Se fosse, não existiriam rupturas na ordem jurídica. Um presidente da República não seria deposto. Uma autoridade não seria obrigada a praticar ilegalidades. Talvez possamos dizer que o “poder de tributar” é uma expressão pré e metajurídica, enquanto a expressão “competência tributária” é uma expressão tipicamente jurídica.

### 3.2 Os conflitos de competência legislativa

A competência tributária é matéria eminentemente constitucional, taxativa e totalmente prevista. Para haver conflito de competência basta que um ente político se arvore de competência alheia. Como afirma Sabbag (1996, p. 690), “enxergar o conflito de competência como uma situação de efetivo esbulho de um direito outorgado privativamente a terceiros”. Já Carraza (1997, p. 301), afirma: "a pessoa política não pode usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política".

A despeito da questão, conflitos de competência, a lei complementar tributária em termos gerais, tem o dever de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas (COÊLHO, 2006).

Ainda, segundo o doutrinador Coêlho (2007, p. 111):

A sua função na espécie é tutelar do sistema e objetiva controlar, após a promulgação da Lei Maior, o sistema de repartição de competências tributárias, resguardando-o. Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, com impostos privativos e apartados por ordem de governo e taxas e contribuições de melhoria atribuídas com base na precedente competência político administrativa das pessoas políticas componentes da Federação. Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos. É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. Diz-se então que há um conflito de competência. Quando ocorrem fenômenos dessa ordem, o normal é submeter ao Judiciário o desate da questão, o que provoca maior nitidez, dando feição cada vez mais límpida ao sistema de repartição das competências tributárias. E, evidentemente, esta possibilidade existe. Ocorre que o constituinte, para custodiar o sistema, encontra uma fórmula legislativa de resolver o conflito interpretando o seu próprio texto através de lei complementar. Na verdade, o constituinte delegou ao Congresso esta função.

Portanto, por intermédio da lei complementar poderá haver a remoção dos conflitos, com a edição de normas que, em tese, agiliza a resolução do problema, mantendo intacto o sistema de repartição de competências.

Exemplificando o tema abordado, ainda vigente a Constituição Federal de 1967 ocorreu um fenômeno chamado “as operações mistas”, as quais implicavam o Imposto de Circulação de Mercadoria (ICM) e o ISS, gerando um imenso confronto entre Estados e os Municípios em desfavor dos contribuintes. Pois, as oficinas além de venderem peças, ou seja, faziam circular as mercadorias, realizavam os serviços, o que ensejaria o imposto sobre serviços – ISS. O estado queria tributar com o ICM o valor total da operação, por outro lado, a prefeitura queria tributar o valor total do serviço. Cada um reivindicava para si a ocorrência do fato que ensejaria o pagamento do tributo. O que houve por parte do estado foi circulação de mercadoria, para o município, serviço prestado. Portanto, a maneira encontrada para resolução da questão foi a edição, pelo Congresso, do Decreto-Lei nº 406/68, seguido do Decreto-Lei 834/69.

Novamente, com os ensinamentos de Coêlho (2006, p. 112):

Tecnicamente foi adotada a lista *numerus clausus*, taxativa, que enumerava todos os serviços tributáveis pelo ISS municipal, com exclusão do ICM, seguida de uma regra de atenuação que dizia ficarem sujeitas ao ICM certas mercadorias e somente elas se e quando fornecidas juntamente com os serviços. Quaisquer outros serviços não constantes da lista que implicassem o fornecimento de mercadorias ficavam sujeitas ao ICM. Remarque-se que a solução sofreu sérias críticas doutrinárias. Entendeu-se que o município sofreu restrições em sua competência constitucional.

## 4 A Lei Complementar 116/2003 e sua força vinculante na esfera municipal

### 4.1 Alcance e obrigatoriedade da Lei Complementar nº 116/2003

Pelo doutrinador Coêlho (2006, p. 102)

Em matéria tributária, a Constituição de 1988 assinala para a lei complementar os seguintes papéis: I) emitir normas gerais de Direito Tributário; II) dirimir conflitos de competência; III) regular limitações ao poder de tributar; IV) fazer atuar certos ditames constitucionais. Os três primeiros são genéricos. O quarto é tópico. Caso por caso, a Constituição determina a utilização da lei complementar. Podemos dizer, noutras palavras, que a utilização da lei complementar não é decidida pelo poder legislativo. Ao contrário, a sua utilização é predeterminada pela Constituição. As matérias sob reserva de lei complementar são aquelas expressamente previstas pelo constituinte (âmbito de validade material, predeterminado constitucionalmente).

As leis complementares possuem o condão de completar, de forma direta, o texto constitucional. Se observa que, de um modo geral o legislador constituinte, originário ou reformador, guarda para as leis complementares matérias de cunho polêmico e de extrema importância. São instrumentos de utilização excepcional, criando, modificando, extinguindo direitos e obrigações com a disciplina, a observância da Lei Maior. Salvo algumas exceções, a lei complementar deve vir expressa na Constituição Federal. Deve ser aprovada por maioria absoluta dos parlamentares.

O professor, Coêlho (2006, p. 105), se expõe da seguinte forma:

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutra giro, competência estadual e municipal, provocará inconstitucionalidade por invasão de competência. Se regular matéria de competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre a queda de status, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-se ensanchas ao brocardo processual “nenhuma nulidade, sem prejuízo”, por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo emissor da lei. Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira. A lei ordinária excederá se cuidar da matéria reservada à lei complementar. Não valerá. Quem pode o menos não pode o mais.

A lei complementar, como lei sobre leis de tributação, não se aplica automaticamente. No caso da Lei Complementar nº 116 de 2003, cumpre à lei de cada município definir quais são os serviços permitidos desde que, se apliquem àqueles permitidos pela lei complementar.

A respeito discorre Harada (2007, p. 460):

Em face da realidade espelhada pela LC nº 116/03, que elenca nada menos que 193 tipos de serviços, a discussão em torno da taxatividade ou exemplificatividade da lista perdeu interesse prático. Essa discussão só era relevante à época em que a lista só continha 29 itens, depois ampliada para 66 itens. A partir de sua expansão para 100 itens (LC nº 56/87) passou a ser mais prático invocar a sua taxatividade que, aliás, prestigia o princípio da segurança jurídica.

Como dito, Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, alterou as regras existentes sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISS. Teve como objetivo atualizar a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 e outras inovações.

Se percebe que o legislador, responsável pela Constituição de 1988 limitou os serviços tributáveis pelos Municípios àqueles definidos em lei complementar, tudo isso ao mesmo tempo em que se retirou a competência impositiva da União que estava na Constituição anterior e enumerou taxativamente os serviços tributáveis pelos Estados.

Em 12 de junho do ano de 2002, veio a Emenda Constitucional nº 37, promovendo alteração do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, onde foi atribuição do legislador complementar em relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, lhe conferindo competência para: no inciso I, fixar as suas alíquotas máximas e mínimas e no inciso III, regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, evidenciando-se o propósito de prevenir guerras tributárias entre os municípios.

De acordo com Olmo (<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4952/o-novo-iss>):

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, vigente desde sua publicação em 01/08/2003, trouxe algumas modificações para o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza estabelecido no art. 156, II da CR/88. O §3º do art. 156 do CR/88 ordena que uma lei complementar iria dispor sobre três questões relevantes que são: (1) a fixação de alíquotas máximas e mínimas, (2) a exclusão das exportações de serviços da incidência do imposto e (3) a forma e condições em que isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos.

E continua:

Lamentavelmente a LC 116/03 não cumpre o mandamento constitucional, pois a lei é omissa quanto à fixação de alíquotas mínimas e quanto às formas e condições em que isenções, incentivos e benefícios fiscais seriam concedidos. A imposição de alíquotas mínimas e a regulamentação dos benefícios fiscais envolvendo o ISS eram medidas indispensáveis ao controle da guerra fiscal que se estabelece, principalmente, nas regiões

metropolitanas brasileiras, onde grandes bancos, seguradoras e empresas de vigilância prestam serviços na capital e se estabelecem, juridicamente, em cidades satélites, onde a alíquota é, em alguns casos, até 10 vezes menor.

Como visto, parece que o legislador, ao editar a Lei Complementar nº 116/03 não fez nenhuma questão em acabar com a guerra fiscal entre os municípios.

#### **4.2 Conflitos decorrentes da Lei Complementar nº 116/2003 versus a Lei Municipal do Recife**

Após a publicação da Lei Complementar nº 116/2003, o município do Recife inovou o Código Tributário Municipal, justamente baseado na edição da referida lei complementar. A lei municipal nº 16.933/03, trouxe mudanças relevantes aos contribuintes do ISS.

De início cabe aqui tratar do objetivo da seguinte lei municipal em desonerar as exportações de serviços, que ficam de fora da incidência do imposto. Ilustrando tal questão, encontramos as empresas de software que podem exportar o seu gênio criativo sem ter que recolher o ISS. Outro fator importante foi que, as referidas leis facilitaram a interpretação no que se refere ao local do recolhimento do tributo, ou seja, a quem é devido o Imposto Sobre Serviços – ISS. Pois, o ISS, após tais modificações é devido no local da sede do prestador de serviço, com exceção, é claro, das hipóteses previstas nas leis, onde o imposto tem como sujeito ativo o município onde o serviço é prestado, por exemplo, nos serviços prestados de vigilância ou portuários.

Esses foram alguns pontos positivos a respeito das leis. Passamos agora aos pontos negativos.

De início, a despeito de polêmica trazida por essa nova lei, diz respeito a tributação de serviços provenientes do exterior, sem que haja nenhuma previsão constitucional. Outra polêmica nos remete à sociedade civil de profissionais, incluindo médicos, enfermeiros, economistas, contadores engenheiros e advogados, onde se alterou a forma de recolhimento do ISS. Tais serviços serão tributados, tendo como base de cálculo o valor dos serviços prestados, incidindo uma alíquota de 5% e não mais um valor fixo ao mês.

Quanto à questão da alíquota mínima, a qual não foi estabelecida pela Lei Complementar, a dúvida continua, apenas existindo uma disposição na ADCT, em seu art. 88, inciso I, definindo as alíquotas mínimas em 2%, onde, nesse mesmo artigo e inciso, se dispõe que não poderá ser concedido aos municípios benefícios ou isenções fazendo com que seja diminuída a alíquota mínima de 2%.

Decerto, o que de fato mais se percebe nesse confronto de leis é a impossibilidade de se tratar com alíquota mínima do ISS, já que não houve disposição textual na Lei Complementar nº 116 de 2003, fixando apenas a máxima, causando, além de incertezas e desrespeitos para com a legislação tributária, uma guerra fiscal entre os municípios disputando lado a lado empresas a serem num determinado município estabelecida.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho se percorreu desde os primórdios da tributação, se elaborando uma análise histórica a respeito do tema, passando pelos conceitos e definições acerca do Direito Tributário, bem como do próprio Imposto Sobre Serviços, conceituando-o e analisando-o historicamente. Logo após, foram tratadas as questões das alíquotas do imposto em estudo, abordando suas alterações de acordo com o passar do tempo, nas elaborações às constituições brasileiras. Na mesma esteira se estudou algumas hipóteses de desonerações tributárias, que são institutos jurídicos tributários capazes de desonerar determinados entes jurídicos por força de lei.

Com relação à competência, observou-se a competência suplementar em relação aos Municípios, que são eles capazes de desdobrar o conteúdo dos princípios ou normas gerais ou que supram a ausência ou omissão destas. Trata-se de tema importante no presente estudo pois dá ao município a prerrogativa de legislar em função das normas definidoras.

Posto isso, cabe concluir o presente trabalho, acerca das questões abordadas e estudadas de maneira a sugerir que haja uma mudança, uma alteração na lei complementar ora estudada, a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, para que ela passe a estipular a alíquota mínima já que o art. 88 dos Atos das Disposições Transitórias (ADCT) está em vigor desde 2002 e até os dias atuais não houve sequer nenhuma alteração na referida lei complementar ou, porque não, inclusão na Lei Complementar nº 116 de 2003, essa alíquota mínima efetiva.

Só dessa forma, com tais alterações para que não ocorra as chamadas guerras fiscais entre os municípios da Federação Brasileira.

O que deverá ser observado pelas autoridades é a falta de clareza na legislação tributária nacional, acarretando nessa referida guerra fiscal entre os municípios, dando sustentação para vários contribuintes não recolherem o imposto. De fato, o que está ocorrendo é um verdadeiro leilão entre os municípios, pois na busca para aumentar sua receita, alguns municípios passaram atrair empresas praticando alíquotas muito reduzidas. O que é pior, para aliviar a pesada carga tributária, muitos prestadores de serviços transferiram suas empresas, muitos até de forma fictícia.

Portanto, a confrontação legislativa no presente trabalho, serviu para constatar, para que sejam diminuídas todas essas situações colocadas no presente trabalho, que deverá a legislação tributária sofrer drásticas mudanças, no intuito de cessar toda essa guerra, essa batalha fiscal existente entre os Municípios.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de inconstitucionalidade. ADI 2667. Câmara Legislativa do Distrito federal. Brasília, junho de 2002.
- BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 1 de ago. 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros. 2007.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedinas, 2010.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- OLMO, Manolo Del. **O novo ISS: Lei Complementar nº 116/2003**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 244, o mar. 2004. Disponível em:<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4952>> Acesso em 22 nov. 2010.
- REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 1977.
- ROCHA, João Marcelo. **Direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.
- SANTANA, Jair Eduardo. **Competências legislativas municipais**. 5.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução da 18. ed. Alemã, totalmente refeita, de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Ed., 2008.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.