

MARCELO MALAGOLI DA SILVA

**CONFLITOS ENTRE O ICMS-MERCADORIAS E O
ISSQN E SUAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**IBET/BELO HORIZONTE
2009**

MARCELO MALAGOLI DA SILVA

**CONFLITOS ENTRE O ICMS-MERCADORIAS E O
ISSQN E SUAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES**

Dissertação apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributário, como exigência para obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário.

**IBET/BELO HORIZONTE
2009**

RESUMO

Esta dissertação tem como objeto os conflitos entre as materialidades do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias com base na metodologia da regra-matriz de incidência tributária desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho. A proposta deste trabalho é demonstrar que os aparentes conflitos de competência destas exações, além de surgirem pela violação do texto constitucional pelo legislador ordinário, são muitas vezes intitulados incorretamente como conflitos de competência, quando na realidade são conflitos de interpretação da norma tributária ocasionando uma subsunção de um fato a uma norma que não lhe corresponde. Ao final procuramos oferecer alguns “remédios” jurídicos e ou administrativos para sanar estes problemas.

SUMÁRIO:

INTRODUÇÃO	5
1. MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ICMS.....	6
1.1 O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias.....	7
2. MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ISSQN	8
2.1 O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISSQN	9
3. O CONFLITO DE COMPETÊNCIAS	10
4. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR PARA EVITAR OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	11
4.1 Lei Complementar nº 87/96 – ICMS.....	13
4.2 Lei Complementar nº 116/03 - ISSQN.....	14
5. EXEMPLOS DE CONFLITOS ENTRE MATERIALIDADES.....	15
5.1 Industrialização sob Encomenda	15
5.2 O Fornecimento de Água	17
5.3 Serviços Funerários	17
5.4 Alimentação - Restaurantes.....	18
6. A SUBSUNÇÃO INCORRETA DO FATO À NORMA EM RAZÃO DA INTERPRETAÇÃO	19
7. “REMÉDIOS” ADMINISTRATIVOS E/OU JURÍDICOS A SEREM UTILIZADOS PARA EVITAR OS POSSÍVEIS CONFLITOS OU INTERPRETAÇÕES DUVIDOSAS	20
7.1 Âmbito Administrativo	20
7.2 Âmbito do Judiciário.....	22
CONCLUSÃO.....	24
REFERÊNCIAS	26

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como foco os conflitos existentes entre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Prestação de Serviços, tributos de competências diferentes e materialidades totalmente distintas mas que geram, como pretendemos demonstrar, divergências de aplicação no mundo fático.

A Constituição Federal ao atribuir competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o fez sobre determinada materialidade que é a operação de circulação de mercadorias, que em tese não deveria colidir com a materialidade constitucional atribuída ao imposto de competência municipal, que é a prestação de serviços. De certa forma o legislador constitucional tentando antever os conflitos dispôs que o imposto sobre serviços não alcançaria aqueles previstos para a competência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

A Lei Complementar nº 116/03, cumprindo o texto constitucional do artigo 146 III, se propôs a eliminar os pontos conflitantes entre os dois tributos, no que não foi nada feliz, assim como não o foi a Lei Complementar 87/96, que ao arrolarem determinados fatos, a título de exceção, reforçaram o conflito de materialidades ao imputar para certas hipóteses do mundo fático a incidência de um único tributo em situações que envolvem tanto a prestação de serviços como a circulação de mercadorias.

Afora estas divergências que são tratadas como exceções, para fins de conflito de competência tributária, temos que o pior ocorre no mundo real, onde a interpretação incorreta dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, conduz o contribuinte e/ou o fisco a enquadrar suas operações na materialidade incorreta o que gera caos unicamente para a parte hipossuficiente, ou seja, o Contribuinte.

Ao final deste trabalho tentaremos equalizar as formas de solução do problema posto e os remédios jurídicos a serem adotados para sanar as feridas, evitando o acúmulo de passivos tributários. Fazemos ainda breve referência em relação ao controle de constitucionalidade das normas conflitantes que invadam competência de outros entes da Federação.

1. MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ICMS

O artigo 155 da Constituição Federal atribui competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme podemos ver a seguir, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 1.º O imposto previsto no inciso I:

(...)

IX - incidirá também:

(...)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

(...)

O dispositivo constitucional supra, hospeda na realidade diversos impostos, em um só, conforme observa o ilustre professor Roque Antônio Carrazza¹:

“A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.”

O insigne autor assim considera esta divisão, porque estes impostos têm hipóteses de incidência e base de cálculo diferentes, sendo que o que distingue um tributo do outro é seu binômio hipótese de incidência/base de cálculo.

Já o mestre Paulo de Barros² destaca que no caso do ICMS temos três regras-matrizes, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três conseqüências. Informa que os três antecedentes são:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. p. 42

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. p. 645

- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior....;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Como não cuida este trabalho de precisar quantas hipóteses de incidência possui tal exação, mas do senso comum de todos os autores de que a principal materialidade deste imposto é a circulação de mercadorias, e é a que nos interessa para fins deste estudo, vamos nos ater apenas a este antecedente normativo. Entenda-se a adoção desta materialidade como premissa delimitadora dos conflitos a que pretendemos explorar, de forma alguma desconsideramos as demais hipóteses de incidência deste tributo, que a nosso ver se trata de uma exação composta conforme entendimento geral da doutrina.

1.1 O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias

Conforme antecipamos no item anterior é importante delinear a materialidade dos tributos envolvidos na contenda posta e para tanto utilizaremos a metodologia da Regra-Matriz de Incidência Tributária desenhada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, especificamente o critério material que compõe a hipótese da regra-matriz, que consiste basicamente em verbo e complemento, que definem um comportamento de determinadas pessoas, conforme previsto de forma abstrata na norma relativa ao tributo, é o que nos ensina o mestre Paulo de Barros³:

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir renda’, ‘pavimentar ruas’, etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).”

Como informa ainda o citado Doutor, o critério material tem que estar delimitado por condições espaciais e temporais para perfeita composição da descrição normativa de um fato

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 268

mas, no caso em tela, nos restringiremos apenas ao confronto da materialidade que ocasiona os conflitos que estamos a abordar.

No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias temos na Carta Magna a expressão: “operações relativas à circulação de mercadorias” que define o critério material do tributo e onde podemos compreender como ocorrido o fato gerador quando ocorrerem operações, assim consideradas como: negócios jurídicos havendo a transferência de titularidade, que equivale à circulação das mercadorias que podem ser definidas como coisa móvel que se destina a finalidades mercantis.

2. MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ISSQN

Do mesmo modo que a Constituição deu competência aos Estados e ao Distrito Federal para legislar sobre o ICMS, o faz também com os municípios a quem outorga o direito ao Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar

(...)

Destaque-se a restrição contida no dispositivo em tela, de forma a não alcançar os serviços constantes do inciso II do artigo 155 da Constituição Cidadã, que são prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação pertencentes ao reino do ICMS.

A exceção constitucional aqui destacada, evita desta forma que o tributo incidente sobre a atividade laborativa dos serviços extrapole suas fronteiras invadindo a competência de outra exação.

O dispositivo constitucional ainda estende ao legislador complementar a tarefa de definir os serviços sobre os quais incidirá a exação. Lembrando sempre que o sistema constitucional é de uma rigidez impar quando se trata da competência de cada ente da Federação não permitindo nem mesmo ao legislador complementar violar tais regras, seja ampliando ou suprimindo hipóteses de incidência.

Nessa linha o Professor Sacha Calmon⁴, em sua obra sobre Comentários à Constituição de 1988, reforça a idéia de que o texto Constitucional define a materialidade do ISSQN, *in verbis*:

“A cláusula constitucional “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II ao nosso sentir definiu por inteiro e por exclusão a área tributável posta à disposição dos municípios. Ora, a lei complementar não pode restringir o poder do constituinte. Se o fizesse estaria a alterar a Constituição. O poder de tributar é derivado da vontade do povo, por seus representantes, reunidos em Assembléia Constituinte, que o reparte entre as pessoas políticas. Dessarte, os entes políticos, em posição isônoma, recebem da Constituição suas respectivas competências. O município recebeu competência para tributar os serviços de qualquer natureza, não compreendidos, no artigo 155, II (os serviços de transporte não estritamente municipais), e comunicações. Conclui-se que a área tributável do ISS está perfeitamente delimitada pela própria Constituição.”

2.1 O Critério Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ISSQN

Da mesma forma que fizemos com o ICMS buscaremos analisar o critério material do ISSQN tomando por base a supra citada metodologia da regra-matriz de incidência tributária. Tomamos a seguir o fundamento constitucional do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, a saber: “serviços de qualquer natureza”, ou seja, a prestação de serviços de qualquer natureza, permite aos municípios dentro dos limites legais e constitucionais a cobrança do imposto equivalente.

Para tal tarefa nada melhor que nos valermos da lição do douto professor Aires F. Barreto⁵ que sabiamente discorre sobre o aspecto material considerando a consistência: verbo e complemento:

“O aspecto material da hipótese de incidência do ISS consiste em prestar serviço, não compreendido no artigo 155, II.

A essência do aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está no termo ‘serviço’ isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer em prestar serviço. Essa síntese abriga um verbo e respectivo complemento, permitindo isolar o critério material dos demais.

Prestar serviço por sua vez, indica, na técnica jurídica, atividade em proveito alheio. É que a prestação de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva. E, como visto, a Constituição só arrolou arquétipos evidenciadores de riqueza. É incompatível com a estrutura sistêmica constitucional a

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. p. 627

⁵ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. p. 242

tributação dessas categorias de eventos. Juridicamente não há prestação de serviços em proveito próprio. Só é reconhecida como tala prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, o que só pode se dar quando o esforço seja produzido para outrem. Não há serviço para si mesmo: isto seria inaceitável *contradictio in terminis*.”

Em essência podemos depreender facilmente das colocações acima que o critério material insculpido na Constituição Federal do ISSQN consiste sucintamente em prestar serviços. Trata-se de uma obrigação de fazer, ou seja a prestação de serviço se caracteriza pelo esforço humano prestado com intuito mercantil pelo negócio jurídico entabulado entre as partes.

3. O CONFLITO DE COMPETÊNCIAS

Os conflitos no direito positivo são uma constante, e não seria de se esperar situação diferente em se tratando do ramo do direito tributário. A invasão de competência por vezes se dá, a nosso modesto ver, no processo de enunciação quando o legislador complementar federal exercitando o comando constitucional acaba por razões de ordem, prática, política ou econômica invadindo a competência de outro ente da federação, este sim é o verdadeiro conflito de que possa assim ser considerado.

Quando a Legislação Complementar extrapola os limites que lhe foram atribuídos aí sim teremos um conflito de competências, pois fatalmente haverá um destempero na balança dos recursos financeiros pertencentes a cada uma das entidades integrantes do sistema federativo.

O poder judiciário tem que agir imediatamente por provocação para evitar o desequilíbrio entre os entes federativos, pois, só a este poder compete dirimir tais conflitos de forma definitiva.

Sobre os conflitos de competência, Sacha Calmon⁶ ao tecer comentários à Constituição Federal de 1988, discorre de forma didática sobre o tema:

“O primeiro objeto genérico da lei complementar tributária é o dispor sobre conflitos de competência em matéria entre as pessoas políticas. 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

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. p. 86

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 a 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.”

No artigo acima Sacha Calmon não acredita não existência dos conflitos de competência, atribuindo as invasões de competência ao desconhecimento técnico das pessoas políticas destinatária destas regras.

4. O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR PARA EVITAR OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA EM MATERIA TRIBUTÁRIA

As leis complementares compõem o ordenamento jurídico e se diferenciam dos demais atos legislativos tanto pela matéria competência, quanto pelo processo de formação, pois conforme previsto no artigo 69 da Constituição Federal para sua aprovação dependem de quorum qualificado de maioria absoluta.

Por isso Paulo de Barros Carvalho⁷ conceitua as mesmas nos seguintes termos: “lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na relação constitucional, está submetida ao quorum qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional”.

O parágrafo único do artigo 59 do texto constitucional fixa que a “Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das Leis.”.

As principais funções da lei complementar em matéria tributária constam do artigo 146 da Constituição Federal:

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, Linguagem e Método.*, pág. 367

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Sobre a interpretação do artigo 146 da Carta Magna, sua análise deve ser considerada sob o enfoque de duas correntes distintas de pensamento: a dicotômica, que confere uma aplicação restrita às leis complementares e a tricotômica, cujo espectro é amplo nesta matéria. De forma sucinta e sintética Luciana Zechin Portas⁸, em seu artigo sobre a Lei Complementar em Matéria Tributária em obra Coordenada pelo Ilustre Heleno Taveira, discorre sobre as duas correntes:

“...entende a corrente dicotômica que as leis complementares em matéria tributária têm por única finalidade veicular normas gerais, que por sua vez teriam duas funções: dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações ao poder de tributar.

Para a corrente dicotômica, se fossem conferidos à lei complementar poderes para introduzir ilimitadas regras jurídicas no ordenamento, tais regras penetrariam as competências outorgadas pela própria constituição aos Estados-membros e aos Municípios, esvaziando-as.

Permitir que leis complementares nacionais trouxessem ilimitadas disposições sobre o exercício das competências tributárias, na esteira de raciocínio destas correntes, seria um contra-senso, uma vez que constituinte teria dedicado diversos dispositivos para delinear pormenorizadamente as competências impositivas tributárias para, em momento subsequente, permitir às leis complementares livre disposição sobre a mesma matéria.

(....)

A corrente tricotômica, por seu turno, entende que a lei complementar possui três funções básicas: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios; c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Essa corrente que já mantinha este entendimento sob a égide da Constituição de 1967, viu com promulgação da Lei Magna de 1988 a aparente consagração de seu ponto de vista, à medida que, inegavelmente, a novel constituição tornou ainda mais fortes os argumentos acerca da amplitude do conceito de normas gerais em matéria tributária objeto de leis complementares.

⁸ TORRES Heleno Taveira. *Leis Complementares em Matéria Tributária, Aspectos Práticos Atuais*, p. 7-9

Com efeito, no artigo 146 a Carta Política de 1988, foram alocadas em incisos apartados as competências da Lei Complementar para dispor sobre solução de conflitos de competência (inciso I), limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II) e normas gerais em matéria tributária (inciso III).”

Apesar da forma adotada pela Constituição Federal, que de modo contraditório adotou um sistema que contraria seus próprios fundamentos, não nos aprofundaremos nesta questão uma vez que a solução dos conflitos de competência estaria a par destas discussões doutrinárias sendo realmente atribuição do legislador ordinário ao legislador complementar, a nosso ver, questão pacificada.

4.1 Lei Complementar nº 87/96 – ICMS

A lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e suas alterações posteriores, seguindo o dispositivo constitucional atribuem a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

(...)

O artigo 1º da lei em tela como podemos observar se limita reproduzir o dispositivo constitucional, já no artigo 2º destacamos apenas as hipóteses de incidência que a nosso ver fazem parte do objetivo primeiro deste trabalho, que envolve prestação de serviços com o fornecimento de mercadorias e onde ocorrem conflitos dos critérios materiais entre o ICMS e o ISSQN.

4.2 Lei Complementar nº 116/03 - ISSQN

Em relação ao ISSQN a Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, cumpre atualmente o papel que a cláusula constitucional que o artigo 156, III da Constituição Federal entregou ao legislador complementar, vejamos a seguir o dispositivo que veio regular a matriz constitucional do imposto:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

(...)

O legislador complementar optou por arrolar um certo número de serviços em uma lista que poderia ser aplicada pelos municípios. Como o mundo é dinâmico e a cada dia surgem novos serviços que ali não encontram sua previsão, entendemos que deveria ser dado um conceito de fazer para que fosse aplicado o princípio da capacidade contributiva e nenhum serviço ficasse de fora, mas esta não foi a opção do legislador. Não adentraremos aqui na discussão sobre a taxatividade ou não da lista, pois tal embate foge a nossa proposta inicial.

Importante delinear que dentre as hipóteses de prestação de serviços tem-se como inevitável a utilização de máquinas, aparelhos, ferramentas e alguns ainda que implicam utilização de materiais. Aires F. Barreto⁹, classifica os serviços, na seguinte conformidade:

- a) serviços puros – aqueles cuja prestação prescinde de instrumentos ou de aplicação de materiais;
- b) serviços com empregos de instrumentos – neste segundo caso, o esforço humano é apoiado e viabilizado, ou tem sua eficácia assegurada ou apoiada pelo emprego de coisas que, no contexto da prestação de serviços, surgem como seu requisito;

⁹ BARRETO Fernandino Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. p. 45-51

c) serviços com aplicação de materiais (o prestador do serviço não é vendedor desses materiais. Não se configura aí venda de coisas, mas seu emprego ou aplicação como requisito necessário à prestação do serviço);

d) serviços com emprego de instrumentos e aplicação de materiais (serviços complexos).

Descarta o autor a possibilidade de serviços “com fornecimento de mercadorias”, pois neste caso o que ocorre é a prestação de serviços com “concomitante” fornecimento de mercadorias, fruto de dois distintos negócios jurídicos. Entende que só o regime jurídico do negócio – contexto do qual se desenvolve a prestação do serviço – poderá dizer se há concomitância da venda de mercadoria ou mera aplicação de material na prestação de serviços.

Rejeita também que haja mercadorias fornecidas com serviços, como ocorre com os restaurantes e entende neste caso, apesar da jurisprudência contrária, que se aos municípios compete a tributação de serviços de qualquer natureza é forçoso concluir que têm competência para exigir imposto sobre o fornecimento de alimentação em bares e restaurantes e desta forma não se pode, sem ofensa à Constituição subsumir tais serviços ao ICMS.

5. EXEMPLOS DE CONFLITOS ENTRE MATERIALIDADES

Tomaremos a seguir alguns exemplos objeto de conflito, diante dessas legislações, qual sejam, a Lei Complementar nº 56/87 que trata do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços(ICMS) e a Lei Complementar nº 116/03 que cuida do Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), com isto pretendemos evidenciar a ocorrência de alguns conflitos criados pela legislação complementar.

5.1 Industrialização sob Encomenda

O item 72 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87, excluía da incidência do tributo municipal “os objetos não destinados à industrialização ou

comercialização”. Porém, o item 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, não contém ressalva semelhante, senão vejamos

LC 56/87

72 – Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, **de objetos não destinados à industrialização ou comercialização.**(negritamos)

LC 116/03

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

Tal diferença de redação provocou a sanha arrecadatória de alguns municípios que entenderam que poderiam se apropriar do imposto de competência dos estados, haja vista, que a supressão da expressão: *de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*, pela Lei Complementar nº 116/03 levava ao entendimento que todas as operações ali constantes pertenceriam ao campo de incidência do ISSQN.

A interpretação neste sentido não poderia ser mais equivocada, pois, além da preponderância da operação de circulação de mercadorias no caso de remessa, principalmente para beneficiamento, não conduz a operação para a matriz constitucional de incidência do ISSQN.

Este poderia ser intitulado como um exemplo típico de conflito de competência entre os entes políticos, mas que não poderíamos assim intitulá-los pois, aqui ocorre uma divergência interpretativa do dispositivo complementar constitucional.

Clélio Chiesa¹⁰ profundo conhecedor do ICMS, se manifesta sobre a tributação da industrialização por encomenda que consta dos itens 14.04¹¹ e 14.05 de forma direta e objetiva demonstrando que apesar da intenção do legislador juridicamente não é possível alterar a natureza dos eventos, :

“A lei complementar não é instrumento apto para se pretender inserir ou excluir certa situação no campo de incidência do IPI, do ICMS ou do ISS, aliás, de nenhum imposto. O sistema brasileiro é rígido e não admite reconfiguração perpetrada no plano infraconstitucional.

Nessa senda, o que é preciso verificar para saber se uma dada situação está sujeita à tributação por meio do ISS, ICMS ou IPI, é o tipo de negócio que está sendo realizado, ou seja, se é uma prestação de serviços, excluídas às de transporte e comunicação transmunicipais (tributadas pelo ICMS), incidirá o ISS, ainda que haja o emprego de material; se há venda de uma mercadoria incidirá o ICMS; e se houver a venda de um produto industrializado que acabou de ser produzido, seja pelo

¹⁰ Grandes Questões Atuais de Direito Tributário, 9º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. p.70

¹¹ 14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

próprio vendedor ou terceiros, incidirá o IPI. Afirma-se isso, pois, a nosso ver, essas são as materialidades possíveis gizadas no texto constitucional.

Portanto, com espeque nessas premissas, podemos dizer que Lei Complementar nº 116/03 não “passou” o evento “industrialização sobre encomenda” que era tributado pelo ICMS de competência estadual e o IPI (Imposto Federal) para a competência dos Municípios. O legislador pode até ter tido essa intenção, mas juridicamente isso não é possível.”

5.2 O Fornecimento de Água

O fornecimento de água tratada (encanada) estaria sujeito à tributação pelo ISSQN, em função do tratamento aplicado para purificação da água ou pelo ICMS pelo fornecimento da mercadoria. A Lei Complementar nº 116/03 quase trouxe esta discrepância para vigorar no nosso ordenamento jurídico, contudo, o Poder Executivo vetou o dispositivo que traria mais este conflito, que assim constava do enunciado legislativo levado ao Poder Executivo para Sanção: “XI – do tratamento e purificação de água, no caso dos serviços descritos no subitem 7.15 da lista anexa;”

Entendemos que caso permanecesse no sistema tal dispositivo geraria conflito com o ICMS, uma vez a mercadoria água seria tributada pelo ISSQN.

5.3 Serviços Funerários

Vejamos a seguir o funesto exemplo do que ocorre no item 25.1 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03:

25.01 – Funerais, **inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes**; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.
(destacamos)

A exemplo do item 14.1 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/03, que a excetua as mercadorias da tributação pelo ISS, não justifica que o item 25.01, também não tivesse adotado a mesma técnica.

Ao estender o ISSQN para fornecimento de mercadorias como ocorre no item 25.01 *supra citado*, o legislador invade a competência do ICMS, pois neste caso o que ocorre é a prestação de serviços com “concomitante” fornecimento de mercadorias, fruto de dois distintos negócios jurídicos conforme entendimento manifestado acima na transcrição do ilustre Professor Ayres Barreto.

Exemplo, que pode ser considerado adequado ao ser adotado pelo legislador complementar e que distingue efetivamente as materialidades constantes em uma operação realizada de forma concomitante, consta do item 14.01 que prevê que os serviços de Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto, se sujeitam ao ISSQN e excetua as peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

5.4 Alimentação - Restaurantes

Destacamos a seguir o item 9.01 da Lista anexa a Lei Complementar nº 116/03 e o disposto no artigo 2º da Lei Complementar nº 86/97, vejamos:

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suíte service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (**o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços**). (grifamos)

.....
Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Dos dispositivos acima se manifesta Aires F. Barreto¹²:

“Caso típico é o serviço de restaurantes. Não cabe exigir ICMS sobre atividade porque não consiste ela em compra e venda, mas em prestação de serviços. Não há aí a mercadoria. O contrato que se estabelece tem por objeto prestação de serviço, envolvendo fornecimento de material.

De nada adianta aos propósitos do legislador complementar o ter-se omitida no arrolar restaurantes na lista. É que é impossível a exclusão do ISSQN para assegurar a operação pelo ICMS, a despeito do disposto na Lei Complementar. 87/96.”

¹² BARRETO Fernandino Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. p. 190

A legislação complementar ao tentar dirimir os conflitos, agrava-os, ao tratar de forma excepcional determinados fatos, indo de encontro à hipótese constitucional de incidência destes tributos e do próprio ente competente, ao interferir inclusive no critério territorial da exação.

Podemos depreender que os conflitos de materialidade bem como os de territorialidade são ocasionados, por vezes, pelo legislador que ao tentar solucionar conflitos de ordem política e econômica ou mesmo por deficiência de técnica legislativa violam a matriz constitucional dos tributos.

6. A SUBSUNÇÃO INCORRETA DO FATO À NORMA EM RAZÃO DA INTERPRETAÇÃO

De forma indevida no dia-a-dia vemos algumas situações serem rotuladas como conflitos entre os tributos quando o que ocorre é o enquadramento incorreto do fato à norma.

A interpretação equivocada acontece tanto pelo sujeito passivo (contribuinte), como pelo sujeitos ativos (fiscos estaduais e municipais), o que gera autuações, recolhimentos e cobranças indevidas, pedidos de restituição e situações outras que chegam a inviabilizar o investimento.

Podemos dizer que todas estas situações que normalmente são intituladas como conflitos de competência têm como razão de fundo, apenas a interpretação incorreta das normas, tanto pelo contribuinte como pelo poder público. Quando não há consenso sobre a aplicação da norma temos que a única forma para solução do conflito de interpretação será dada pelo poder judiciário que possui tal competência.

Sobre a aplicação das normas tributárias e sua correta interpretação, citamos a seguir excerto da obra sobre teoria geral do tributo, do festejado jurista Sacha Calmon Navarro Coelho¹³, senão vejamos:

“A interpretação da norma, especialmente da norma tributária, é feita por todos aqueles envolvidos no seu programa. Para aplicar ou suportar u’a norma é necessário compreendê-la, surpreender seu conteúdo. Como vimos de ver, a norma tributária é uma norma de conduta . Como já disse Hensel, o destinatário deve cumpri-la, isto é, pagar o tributo, desde que realize o fato jurígeno. Volta-se para o fato jurígeno descrito pelo legislador (o descritor do fato jurígeno) e também para a estrutura do

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. p. 139,140.

dever, que a ocorrência do fato jurígeno desencadeia (o prescritor do dever). Por ser o Direito um corpo feito de palavras, um ser lingüístico, é natural que dissintam os justificáveis e operadores jurídicos sobre as atribuições dos fatos jurígenos em abstrato em cotejo com os fatos concretos (discute-se o *modelo conceitual do fato gerador* e também sobre a subsunção a ele dos *fatos concretos*, a similitude em relação ao modelo).

De igual modo, há disceptações sobre o conteúdo mesmo do que é prescrito na norma (o montante, o modo de calcular etc.).

A doutrina confunde interpretação, operação intelectual, com os estágios aplicativos da norma, visando à declaração do seu sentido, pelo uso dos *métodos de interpretação*: o gramatical, o histórico, o lógico, o sistemático e o teleológico.

Aplicar a norma implica a sua compreensão (decorrente da interpretação. Para aplicá-la o intérprete formula uma proposição normativa (uma proposta) a seu respeito, dela, que pode ser correta ou não. Ocorrendo divergências ao propósito das proposições normativas, somente um pronunciamento jurisdicional definitivo pode acertar os entendimentos conflitantes, assentando o significado da norma (que será norma individual nos casos restritos a partes determinadas ou tradução da norma geral legislativa, via afazer jurisdicional, na hipótese de controle abstrato de normas, em tese).”

Podemos inferir que boa parte dos aparentes conflitos existentes entre o ISS e o ICMS origina-se de casos fáticos e a legislação complementar que poderia solucionar as divergências de exegese existentes não o faz.

Cabe ao contribuinte atentar para o correto enquadramento de sua atividade buscando a correta interpretação de forma a não ser apenado posteriormente pela decisão menos acertada.

7. “REMÉDIOS” ADMINISTRATIVOS E/OU JURÍDICOS A SEREM UTILIZADOS PARA EVITAR OS POSSÍVEIS CONFLITOS OU INTERPRETAÇÕES DUVIDOSAS

Dentre as possibilidades para solução de conflitos e correto enquadramento dos fatos à norma tributária, temos soluções no âmbito administrativo e principalmente do judiciário, descrevemos a seguir de forma concisa as ferramentas para utilização de forma preventiva e no contencioso bem como destacamos controle de constitucionalidade que se faz necessário para evitar a invasão de competências.

7.1 Âmbito Administrativo

Um importante instrumento a ser utilizado pelo Contribuinte para evitar o enquadramento indevido de sua atividade e o surgimento de passivos tributários que venham inviabilizar sua atividade econômica, é a consulta aos Fiscos dos entes envolvidos com o conflito.

Deriva este instituto do Direito Constitucional de Petição previsto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "a" da Carta Máxima.

Hugo de Brito Machado entende que: “o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da lei tributária. Em face de dúvida, formula consulta ao fisco.”¹⁴

Na mesma linha Kiyoshi Harada¹⁵ se manifesta no sentido de que a consulta propicia a certeza do direito ao cidadão:

“O instituto da consulta fiscal **visa propiciar certeza do Direito** ao sujeito passivo no âmbito da administração, sem prejuízo da via judiciária na busca dessa certeza de forma cabal e definitiva. É direito do contribuinte ver esclarecido qualquer ponto duvidoso da legislação tributária, de sorte a conferir-lhe certeza administrativa quanto ao procedimento a ser observado. O fisco, por sua vez, tem interesse em realizar a tarefa **de garantir essa certeza** do Direito, à medida que isso atua como remoção de uma das causas mais frequentes do descumprimento das obrigações tributárias.

O pronunciamento da autoridade administrativa competente no processo de consulta vincula o fisco, colocando o contribuinte-consulente a salvo de qualquer penalidade, se pautado seu comportamento de acordo com a orientação que lhe tenha sido dada.”(grifo nosso)

O instrumento da consulta no âmbito federal está previsto nos artigos 46 a 58 do Decreto nº 70.235/72 e nos artigos 48 a 50, da Lei nº 9.430/76, sendo atribuída a este instrumento a sua real importância pelo artigo 161, §2º do Código Tributário Nacional, que suspende a aplicação de penalidades para matérias sobre consulta.

O Estados, o Distrito Federal e os Municípios também possuem legislações próprias que contemplam o instituto da Consulta Fiscal.

Podemos inferir que a consulta formulada por escrito ao fisco, demonstra ser uma eficiente ferramenta posta a disposição do contribuinte a ser utilizada de forma preventiva nos casos dos conflitos para evitar a formação de passivos tributários. Destaque-se que se trata de procedimento simples de baixo ou nenhum custo, na maioria dos casos, e que pode resguardar o cidadão da sanha arrecadatória da fiscalização ao evitar interpretações subjetivas por parte dos agentes fiscais ao procederem à subsunção do fato à norma.

¹⁴ BRITO, Hugo. *Curso de Direito Tributário*. p. 431

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. p. 479

Outro instrumento a ser utilizado, já no campo do contencioso administrativo, quando já houver ocorrido a autuação, é o recurso ao órgão julgador, neste caso temos a defesa administrativa onde o Contribuinte deverá demonstrar a existência do conflito através de provas de que sua atividade não se enquadra na norma daquela exação tributária que lhe está sendo exigida.

Segundo Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas: “impugnação, também chamada de reclamação, é instrumento de proteção de direitos no qual o interessado manifesta sua não-conformação com o ato do lançamento tributário ou autuação e postula à autoridade administrativa o reexame do ato praticado, tendo em vista a situação de fato ou a lei aplicada.

O artigo 151, III do Código Tributário Nacional, prevê a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária até que ocorra decisão definitiva, que poderá confirmar, modificar ou anular o lançamento.”¹⁶

A legislação de regência do processo administrativo é em geral a mesma que regula o procedimento de consulta, na esfera federal (o Decreto nº 70.235/72) e nos demais entes da federação existem legislações próprias, que trilham pelo mesmo caminho da legislação federal em sua essência.

7.2 Âmbito do Judiciário

Destaca-se entre outros instrumentos jurídicos a serem adotados, especialmente de forma preventiva, a ação de consignação em pagamento, quando a dúvida persiste em função do entendimento diverso sobre a questão apresentada no processo de consulta, trata-se de uma forma preventiva de ação para que o judiciário venha se manifestar indicando a qual sujeito ativo compete o tributo devido naquele fato. Tal instrumento judicial encontra previsão nos artigos 890 a 900 do Código de Processo Civil Brasileiro, e sua aplicação no campo do direito tributário está prevista no artigo 164 do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

¹⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. pág. 134

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

A aplicação do instrumento processual em comento será lastreada no inciso III, onde ocorre a exigência por mais de uma pessoa jurídica de tributo sobre o mesmo fato gerador, nesse diapasão temos o entendimento do Jurista Hugo de Brito Machado Segundo¹⁷, que leciona:

“Conquanto o art. 164, III do CTN, reporte-se a ‘tributo idêntico’ não é necessário que se trate do mesmíssimo tributo, com o mesmo nome, e instruído por entidade tributante da mesma natureza, até porque isso reduziria despropositadamente o âmbito de incidência da norma nele contida. Não é necessário que estejam dois municípios a exigir o ISS, ou dois Estados a exigir o IPVA. Pode-se tratar de um conflito entre a União, pretendendo o ITR, e um Município, que exige o IPTU. O relevante é que esteja em discussão a cobrança de dois tributos, sobre um mesmo fato gerador, sendo a exigência de um excludente da exigência do outro. Em Termos mais simples, é necessário que se esteja diante da exigência de dois tributos em uma hipótese na qual, indiscutivelmente, apenas um dos dois é devido.

É possível, portanto, que a ação consignatória seja manejada pelo provedor de acesso à internet, em face da exigência do ISS pelo município no qual é estabelecido, e do ICMS pelo Estado correspondente, o primeiro à consideração de que se trata de serviço de valor adicionado, e o segundo ao argumento de que se cuida de serviço de comunicação.”

Vê-se pelo texto supra que a adoção da ação de consignação em pagamento encaixa-se perfeitamente na solução dos conflitos, podendo ser utilizada de forma preventiva ou mesmo após instalado o conflito, destaque-se negativamente apenas o seu custo quando a discussão envolver empresas que possuem estabelecimentos em diversos municípios e estados diferentes.

De toda sorte nossa intenção é prevenir os danos causados pelo conflito de interpretação das normas para tanto apresentamos as ferramentas para aplicação preventiva, mas não podemos nos furtar de mencionar que caso já haja ocorrido a constituição do crédito tributário, as ações indicadas seriam: a declaratória negativa de existência de relação jurídica e a ação de rito ordinário anulatória.

De forma complementar destaque-se que cabe também a defesa em embargos de declaração no processo de execução, sendo possível neste caso, antes da oposição dos embargos, a provocação do judiciário pela via da exceção de pré-executividade.

¹⁷ MACHADO Segundo, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. p. 470,471

Lembramos que os instrumentos processuais mencionados, caso venham argüir a inconstitucionalidade dos dispositivos complementares o fazem no controle difuso de constitucionalidade, sendo sua aplicação apenas *inter partes*.

Para expelir do sistema o dispositivo inconstitucional seria necessário o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, no controle concentrado de constitucionalidade, especificamente através de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade.

CONCLUSÃO

Após análise da materialidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e do Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza, tomando por base a Metodologia da Regra Matriz de Incidência Tributária, ponderando a respeito da Lei Complementar e sua função primeira na seara tributária, que seria de dirimir conflitos de competência tributária.

De forma sucinta podemos inferir de todo o exposto que os conflitos de competência entre as legislações de regência do ICMS e do ISS, são ocasionados pelas legislações complementares destes tributos que a propósito de dirimir conflitos chega a agravá-los ao desrespeitar a matriz constitucional destas exações, ou mesmo por não serem veiculados com a linguagem técnica, mínima necessária para se evitar os embates.

De toda sorte temos sim na legislação alguns casos onde o legislador complementar invade a competência de outro ente político ao não individualizar ou caracterizar o tributo específico que cabe a cada um, tal como ocorre em questões como a industrialização por encomenda, serviços funerários e alimentação.

Destaque-se que, por vezes, intitulamos como conflito o que na realidade se trata de enquadramento incorreto do fato à norma tanto pelo contribuinte como pelos fiscos, o que vem gerar uma contenda entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

Dentre os instrumentos destinados à solução dos conflitos ou mesmo, a nosso ver, para consolidar a interpretação da legislação tributária sobre a competência de cada tributo, temos que destacar aqueles que tragam menor ônus ao contribuinte e cuja utilização possa ser feita de forma preventiva, evitando-se a formação de passivos tributários e fomentando a insegurança jurídica.

Vislumbramos para a solução dos conflitos, no âmbito administrativo, o procedimento da consulta sobre interpretação da legislação como uma ferramenta eficiente para estancar o subjetivismo da interpretação do agente fiscal. De forma eficiente, de baixo ou nenhum custo com este procedimento será possível enquadrar corretamente a atividade do contribuinte.

Quando a dúvida persiste em função do entendimento diverso sobre a questão apresentado no processo de consulta, o caminho deverá ser a provocação do judiciário através de uma ação de consignação em pagamento.

Por fim destacamos as demais ações, que deverão ser intentadas no caso de já se haver formado o contencioso, no âmbito administrativo a impugnação do crédito através de reclamação e ou recurso, e na esfera do judiciário demandando através das demais ações, como a anulatória, declaratória de inexistência de relação jurídica e até mesmo em embargos de declaração na fase de execução.

Tais ações visam em sua maioria apenas a interpretação, pois o conflito propriamente dito deverá ser solucionado apenas pelo judiciário, seja em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade.

REFERÊNCIAS

- BARRETO, Fernandino Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo. Dialética. 2003.
- BRITO, Hugo. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2004.
- CAMPILONGO, Paulo Antônio Fernandes (coord.). *ICMS Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo. Quartier Latin. 2008.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª ed. Malheiros. 2008.
- _____ Roque Antônio. *ICMS*. 9ª ed.. Malheiros. 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo. Saraiva. 1999.
- _____ *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo. Editora Noeses. 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. São Paulo. Dialética. 2003.
- _____ *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro. Forense. 2005.
- ROCHA, Valdir de Oliveira.(coord.) *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 9º volume. São Paulo. Dialética. 2005.
- _____ Valdir de Oliveira. (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo. Dialética. 2003.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 8ª edição. São Paulo.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo. Atlas. 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. São Paulo. Dialética . 2002.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. Malheiros Editores. 3º edição. São Paulo. 2008.
- TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Leis Complementares em Matéria Tributária, Aspectos Práticos Atuais*. Barueri. SP. Editora Manole. 2003.