

Papéis da Lei Complementar no Imposto Sobre Serviços (ISS): caráter uniformizador e limites

FILIPE SILVESTRE LACERDA BASTOS*

Sumário: 1. Introdução. 2. Histórico. 3. Teorias dicotômica e tricotômica. 3.1. Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. 3.2. Estabelecer normas gerais. 3.3. Dirimir conflitos de competência. 4. Concretizações específicas do ISS na Constituição. 4.1. Limites de alíquotas, desoneração das exportações e regulação dos benefícios fiscais. 4.2. Serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar. 4.2.1. Competência da lei complementar vs. Competência dos Municípios para instituir o tributo. 4.2.2. Limite máximo ao legislador complementar ao definir os serviços tributáveis. 5. Conclusão

Enviado em 30 de março de 2015 e aceito em 4 de janeiro de 2016.



* Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ. Procurador do Município do Rio de Janeiro.
| Lattes: <https://lattes.cnpq.br/4284452567562411>

1. Introdução

Em matéria tributária, constantemente surgem discussões sobre a forma que a lei complementar da União deve ser vista, em especial, tendo em conta que, se de um lado a Constituição lhe atribuiu diversas e importantes funções uniformizadoras, de outro, o Estado Brasileiro é uma federação, com a peculiar composição em três níveis: União, Estados e Municípios (além do Distrito Federal).

A contraposição é aguçada no Imposto sobre Serviços (ISS), que por força de normas constitucionais, não obstante seja um tributo de competência dos Municípios, possui grande parte da disciplina infraconstitucional reservada à lei complementar da União. A fim de facilitar a compreensão do tema, há quem remeta à classificação entre “ordem jurídica nacional” e “ordens jurídicas parciais”¹ com o objetivo de alertar para o papel uniformizador e centralizador que é atribuído pela Constituição à lei complementar nacional, fixando normas que devem ser observadas por todos os entes federativos, não apenas pela União. É justamente o que se verifica no caso do ISS, objeto do estudo, destacando diversos pontos a serem regulamentados pela lei nacional na regulamentação do imposto, vinculando os Municípios.

A proposta é abordar os papéis da lei complementar na regulamentação do ISS, sempre pairando o conflito entre a função uniformizadora atribuída à lei da União e a

competência atribuída aos entes municipais para instituir o imposto.

2. Histórico

O ISS em configuração semelhante à existente foi introduzido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965², sendo comum a assertiva em doutrina de que veio para substituir o antigo Imposto de Indústria e Profissões, previsto na Constituição de 1946. A emenda atribuiu à lei complementar a função de fixar os critérios para distinguir os serviços de qualquer natureza (esfera municipal) da circulação de mercadorias (esfera estadual), com o escopo de solucionar potencial conflito de competência. No plano infraconstitucional, logo após o surgimento do ISS, foi editada a Lei nº 5.172/1966 que nos artigos 71 a 73 buscou regular o imposto municipal. Embora, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 tenha feito referência à lei complementar em alguns dispositivos, não havia distinção em relação às demais leis, salvo quanto à denominação³. Então, a Lei nº 5.172/1966 foi aprovada como lei ordinária da União, porquanto na época em que editada, estava em vigor a Constituição de 1946 que não previa a lei complementar como espécie legislativa diversa da lei ordinária⁴.

Com a Constituição de 1967, percebe-se que o sistema tributário desenhado pela

¹ ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional e leis nacionais e federais. *Revista dos Tribunais*, jan./jun., 1980, p. 58-76; CHIESA, Clélio. ISS – A função da lei complementar na demarcação da competência impositiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 51-60.

² “Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.”

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book, p. 143.

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p.170-171; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 78-79.

Emenda Constitucional nº 18 de 1965 foi, em grande parte, incorporado⁵, inclusive a previsão do ISS na competência municipal⁶. Além disso, definiu-se a figura da lei complementar enquanto espécie legislativa⁷, o que se repetiu com o advento da “Emenda Constitucional” nº 1 de 1969⁸. Tinha a função de veicular normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar, matérias que eram reguladas pela Lei nº 5.172/1966, denominada Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36 de 1967. Considerando a validade à luz da Constituição vigente à época em que foi editado e a compatibilidade material com a Constituição de 1967, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional. Uma vez que a nova Constituição exigia lei complementar para cuidar do assunto, eventual alteração somente por lei complementar.

Com a nova ordem constitucional, cumpriu à lei complementar dispor sobre os serviços de qualquer natureza incluídos na competência municipal. A redação é diversa da existente na Emenda Constitucional nº 18 de 1965, nesta, a função era de distinguir os serviços de qualquer natureza da circulação

de mercadorias, evitando o conflito de competências.

Os respectivos dispositivos do CTN foram logo revogados com o advento do Decreto-lei nº 406/1968, que passou a regular o ISS. A disciplina através da figura do decreto-lei embasou-se no famigerado Ato Institucional nº 5 (art. 2º, § 1º)⁹. O Decreto-lei nº 406/1968, com o objetivo de definir os serviços, instituiu uma lista. Com as alterações promovidas, em especial pelo Decreto-lei nº 834/1969 e pela Lei Complementar nº 56/1987 (dois diplomas legislativos que modificaram a lista de serviços),¹⁰ o Decreto-lei nº 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988,¹¹ havendo, inclusive, uma manifestação explícita no §5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) sobre a recepção da legislação tributária anterior, caso haja compatibilidade material. O Decreto-lei regulamentou a matéria até que adveio em 2003 a Lei

⁵ AHMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos no Brasil. 2. ed. São Paulo: SINAESP, 2012, p. 284.

⁶ “Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: (...) II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”.

⁷ “Art. 49 - O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares à Constituição; III - leis ordinárias [...]”.

⁸ “Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

(...) II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”.

⁹ “Art. 2º - O Presidente da República poderá decretar o recesso do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas e das Câmaras de Vereadores, por Ato Complementar, em estado de sitio ou fora dele, só voltando os mesmos a funcionar quando convocados pelo Presidente da República.

§ 1º - Decretado o recesso parlamentar, o Poder Executivo correspondente fica autorizado a legislar em todas as matérias e exercer as atribuições previstas nas Constituições ou na Lei Orgânica dos Municípios”.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. ISS: aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 52-55. Cumpre anotar que o autor defende que a Lei Complementar no 56 padeceria de vício formal, não devendo assim ter sido recepcionada pela CRFB/1988. Porém, o STF e o STJ reconheceram a vigência da lei em seus julgados. (STF, RE 361829, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02- 2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257 RIP v. 8, n. 36,

2006, p. 299-310; STJ, REsp 32.133/SP, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/1993, DJ 11/10/1993, p. 21307).

¹¹ RE 262598, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 14/08/2007, DJe-112 DIVULG 27-09-2007 PUBLIC 28-09-2007 DJ 28-09-2007 PP-00030 EMENT VOL-02291-04 PP-00641 RB v. 19, n. 528, 2007, p. 38-40.

Complementar nº 116 (LC nº 116/2003). Vários autores ainda ressalvam os § 1º e § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, que não teriam sido revogados pela lei nova, permanecendo em vigor¹². Esse é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça¹³.

Com base na sucinta evolução histórica, pode-se compreender melhor os papéis da lei complementar na regulamentação do ISS, mantido no âmbito municipal pela CRFB/1988. Primeiramente, a partir das normas extraídas do art. 146 da CRFB/1988, para em seguida, examinar concretizações específicas aplicáveis ao imposto.

3. Teorias Dicotômica e Tricotômica

Durante muito tempo, era acalorado o debate quanto às matérias que estariam reservadas à lei complementar, comum a referência a duas linhas básicas de pensamento: a dicotômica e a tricotômica.

A discussão tinha por pano de fundo o disposto na Constituição de 1967, reproduzido de forma quase idêntica pela Emenda Constitucional nº 01 de 1969¹⁴, que, ao tratar do sistema tributário, trouxe dispositivo que discriminou as matérias que seriam tratadas por lei complementar. Havia quem entendesse que apenas poderia tratar sobre conflitos de competência e limitações constitucionais ao poder de tributar. Quanto

às normas gerais, em verdade, deveriam buscar fundamento em uma das duas funções, não constituindo matéria autônoma. A denominada teoria dicotômica. Por outro lado, a teoria tricotômica, além dos conflitos de competência e das limitações constitucionais ao poder de tributar, entendia caber um terceiro tipo de matéria (autônomo): o estabelecimento de normas gerais de Direito Tributário¹⁵.

A polêmica foi minimizada com o advento da CRFB/1988¹⁶, que firmou que o papel da lei complementar de estabelecer normas gerais é distinto das funções de dispor sobre conflitos de competência e de regular limitações constitucionais ao poder de tributar. O art. 146, inciso III da Constituição traz elenco de matérias que devem ser disciplinadas a título de normas gerais, por exemplo, a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, a definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Não é possível

¹⁵ Sobre a discussão ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E- book, p. 144-145; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 204-216.

¹⁶ A divergência arrefeceu, porém não desapareceu. Paulo de Barros Carvalho defende que mesmo à luz do art. 146, inciso III, correta é a dicotômica, porquanto em relação às normas de direito tributário, as matérias discriminadas somente podem ser tratadas a título de normas gerais caso remontem a conflitos de competência ou a limitações constitucionais ao poder de tributar, prestigiando o princípio federativo e a isonomia das pessoas políticas. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 214-215. Frederico Araújo Seabra de Moura ainda defende o caráter dicotômico, embora com certa mitigação, eis que faz alusão a funções primária (harmonização normativa) e secundária (em especial, dirimir conflito de competência ou regular limitações constitucionais ao poder de tributar) da norma geral. Sobre as normas gerais tributárias e o ISS: lista de serviços, conflitos de competência e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 89-91. Para citar um defensor da posição tricotômica, que prevalece: Luciano Amaro, que assevera entender assim mesmo antes da Constituição de 1988. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p.168-169.

¹² Por todos, ver: MELO, José Eduardo Soares de. ISS: aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 170-172.

¹³ REsp 858493/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2008, DJe 05/11/2008; REsp 897471/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/03/2007, DJ 30/03/2007, p. 303.

¹⁴ "Art. 18. [...] §1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar".

desconsiderar que a CRFB/1988 previu no art. 146, inciso III, a atribuição para estabelecer normas gerais. A regra faz parte do conjunto de normas que amolda e caracteriza o federalismo adotado pela Constituição de 1988, que possui viés centralizador¹⁷.

3.1. Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar

Através da lei complementar, devem ser reguladas as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inciso II da CRFB/1988). Deixa-se de aprofundar a questão, que por certo possui aspectos relevantes, porém, dado o escopo do presente texto, centram-se sobre aqueles dois papéis, que trazem contornos específicos para compreensão da lei complementar na tributação pelo ISS. Em termos de regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, em princípio, não se vislumbra questões que mereçam atenção especial no plano do ISS. Em seguida, passa-se a tecer considerações sobre as funções de fixar normas gerais e de resolver conflitos de competência.

3.2. Estabelecer normas gerais

O conceito de normas gerais é de difícil determinação, problema que não acomete apenas o Direito Tributário. Em outras matérias, a Constituição prevê que lei da União Federal deverá trazer normas gerais, de âmbito nacional, aplicáveis a todos os entes federativos, embora não necessariamente seja lei complementar. Por exemplo, no Direito Administrativo, a função que foi atribuída à lei

da União (ordinária) de estabelecer normas gerais sobre licitação e contratação (art. 22, inciso XXVII da CRFB/1988), em que a doutrina também aponta a dificuldade de se estremar o que é norma geral (caráter nacional) e o que é aplicável somente à União Federal.

Na repartição de competências legislativas, estatui-se que no caso de competência concorrente cabe à União editar as normas gerais (art. 24, § 1º). Há diversas matérias que estão sujeitas à competência concorrente, inclusive, o Direito Tributário, conforme disposto no inciso I do art. 24. Então, o art. 24 está alinhado com o disposto no art. 146, inciso III que dispõe caber à lei da União (em matéria tributária, lei complementar) fixar as normas gerais.

O conceito de normas gerais conta com alta dose de indeterminação. Porém, é preciso ressaltar, que em matéria tributária, a Constituição Federal já promoveu uma densificação, trazendo nas alíneas do art. 146, inciso III, extenso rol de matérias que são constitucionalmente consideradas como normas gerais, dentre outras, a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Saliente-se que prevalece o entendimento de que o rol é exemplificativo, sobretudo pelo dispositivo conter em sua parte final, a expressão “especialmente sobre”, o que denotaria que existiriam outras matérias que podem ser consideradas como normas gerais, além das enumeradas.

Embora não seja a hipótese do ISS, na ausência de normas gerais, o Supremo Tribunal Federal entende que os entes tributantes podem exercer sua competência

¹⁷ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 192- 195.

legislativa plena, com base no art. 24, inciso, I e §1º e § 3º da Constituição Federal. Assim posicionou-se em relação ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)¹⁸.

Vê-se, então, que não é um papel imprescindível de modo a obstar o exercício da competência de instituir o tributo. O raciocínio seria aplicável ao Município. Conquanto o art. 24 apenas faça referência à União, aos Estados e ao Distrito Federal, entende-se que por força da competência para legislar sobre interesse local (art. 30, inciso I), suplementar a legislação federal e estadual (art. 30, inciso II) e instituir tributos de sua competência (art. 30, inciso III e art. 156, incisos I, II e III), fundamentos alinhados à autonomia municipal, na ausência de normas gerais em lei complementar da União, os Municípios podem exercer a competência legislativa plena e instituir seus tributos.

3.3. Dirimir conflitos de competência

Apesar da abordagem das funções de forma separada, em verdade, há interpenetração, por exemplo, a lei infraconstitucional ao dispor sobre a definição do fato gerador, esmiuçando os contornos do imposto, contribui, também, para a resolução dos conflitos de competência. Feita a observação, cumpre examinar o papel de dirimir os conflitos.

Há situações de possível tributação por mais de um imposto de entes federativos de níveis diversos, o chamado conflito vertical, e

existem outras, em que um mesmo imposto é exigido por mais de um Estado ou mais de um Município, seria o conflito horizontal.

Exemplo de potencial conflito vertical dá-se na operação de circulação de mercadorias em conjunto com a prestação de serviços. Surge o questionamento da imposição tributária incidente: ISS, ICMS ou ambos. A Lei Complementar nº 116/2003 buscou dirimir o conflito. Na circulação de mercadorias em conjunto com a prestação de serviços contidos na competência dos Municípios, incide ISS sobre o valor total da operação, ainda que envolva o fornecimento de mercadorias. Entretanto, há algumas hipóteses expressamente ressalvadas pela lista anexa, nessas, incide ISS em relação ao serviço e ICMS em relação à mercadoria (art. 1º, § 2º da LC nº 116/2003). Lembrando que, por força de disposição constitucional, se as mercadorias forem fornecidas em conjunto com serviços que não estejam na competência tributária dos Municípios, ICMS incidente sobre o valor total da operação (art. 155, inciso IX, alínea “b” da CRFB/1988).

A lei atuaria de forma a evitar invasões em faixa de competência alheia, em zonas de potenciais conflitos entre os Estados (ICMS) e os Municípios (ISS). A doutrina ressalta outros campos de potenciais conflitos do ISS, por exemplo, com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)¹⁹.

No caso do ISS, é bastante comum a hipótese de conflito horizontal, ou seja, mais de um Município tributando. Afigura-se, assim, relevante o papel da lei complementar ao estabelecer o aspecto especial e, por

¹⁸ RE 414259 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 24/06/2008, DJe-152 DIVULG 14-08-2008 PUBLIC 15-08-2008 EMENT VOL-02328-05 PP-00931 LEXSTF v. 30, n. 360, 2008, p. 160-165; RE 601247 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 12-06-2012 PUBLIC 13-06-2012.

¹⁹ Ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v.4, p. 367-374.

consequente, o Município competente (sujeito ativo), em busca de solucionar o potencial conflito de competência. Nesse sentido, o art. 3º da LC nº 116/2003 prevê como regra que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador. Não obstante, sabe-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) durante muito tempo deixou de observar o critério apontado pela legislação infraconstitucional (posicionamento sob a égide do Decreto-lei nº 406/1968, art. 12, que previa o mesmo critério, embora com menor número de exceções)²⁰ para afirmar que o ISS seria devido no local da efetiva prestação de serviço, o que mereceu severas críticas de parte da doutrina²¹. No entanto, atualmente, o STJ vem corroborando a posição adotada pela lei complementar²².

Surgem questionamentos sobre a possibilidade, em tese, de bitributação, considerando que a discriminação de competências tributárias firmada na CRFB/1988 é rígida, baseando-se em competências privativas. Se as competências atribuídas são normas constitucionais, os limites poderiam ser alterados por normas de caráter infraconstitucional? Ao pretexto de

dispor sobre conflitos, a lei complementar estaria habilitada a limitar a competência municipal?

Em que pese esse ponto da repartição de competências ser explorado mais à frente, cumpre, desde logo, analisar o argumento para compreender o papel da lei complementar fixado pelo art. 146, inciso I. Por mais que se entenda que a repartição a partir de materialidades já trace as linhas gerais de cada imposto, isso não impede a existência de zonas de sobreposição. Não por outra razão, a própria Constituição Federal no art. 146, inciso I, firmou a função da lei complementar dirimir os conflitos de competência. Não se pode negar à lei complementar função que lhe foi expressamente reservada pela Constituição. Refutar mínimo papel, sem maior aprofundamento, implica considerar, em demasia, a rígida repartição de competências tributárias. Em verdade, o argumento levaria à inobservância da própria Constituição, que dispôs caber à lei complementar a resolução dos conflitos de competência em matéria tributária.

Não obstante, é possível o controle de constitucionalidade da lei em face da Constituição, a partir da análise de compatibilidade entre o critério eleito e a repartição constitucional de competências. O que se busca alertar é que não se pode recusar mínimo espaço à lei complementar e que a repartição de competências não é perfeitamente delimitada, até porque utiliza conceitos com alto grau de indeterminação para estabelecer a repartição, surgindo zonas de potenciais conflitos. Isso é corroborado pela própria Constituição ao asseverar ser função da lei complementar solucionar os

²⁰ A título de exemplo, ver: AgRg no REsp 845.711/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 29/05/2008.

²¹ Nesse sentido, ver obra de João Guilherme Sauer em que faz análise crítica do antigo posicionamento do STJ sobre o sujeito ativo do ISS, destacando a necessidade de ser prestigiada a relevância da opção feita pelo legislador complementar, veículo responsável para dirimir os conflitos de competência em matéria tributária. O autor destaca que no texto constitucional, não é possível vislumbrar uma opção, refutando o argumento empregado em muitos julgados do STJ da referência ao princípio constitucional implícito da territorialidade. Conclui pela necessidade de se privilegiar o tratamento infraconstitucional. ISS, sujeito ativo e o "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário* n 196, 2012, p. 83-94.

²² REsp 1060210/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013.

conflitos de competência, pressupondo, então, que existem ou podem existir.

Em estudo sobre o tema, Gustavo da Gama Vital de Oliveira alerta para a autocontenção judicial necessária no controle dos critérios eleitos pela legislação. Dentre as questões abordadas, cumpre apontar a precisa crítica quanto à utilização de argumentos de racionalidade econômica ou de política fiscal para invalidar a opção feita pelo legislador infraconstitucional²³. De fato, a crítica parece oportuna, eis que a Constituição atribuiu à lei complementar a função de solucionar os conflitos de competência. Apesar da repartição rígida, há zonas de potenciais conflitos. A partir da própria noção de racionalidade e coerência no sistema jurídico, deve-se ter como premissa que a lei, dentre outras condicionantes, tenha levado em conta a racionalidade econômica ao eleger o critério para dirimir o solucionar o conflito de competência. Invalidar a opção da lei complementar unicamente sob o argumento de racionalidade econômica, sem aprofundar a problemática, sem notar que existem outros fatores que também devem ter sido sopesados na edição da lei, não parece a leitura mais adequada.

4. Concretizações específicas do ISS na Constituição

Além do art. 146, a Constituição previu papel adicional à lei da União, com o objetivo de conferir maior uniformidade e reduzir a liberdade de conformação dos entes

municipais. Não é algo exclusivo do ISS, por exemplo, a Constituição além de trazer extenso rol de dispositivos dedicados ao ICMS, ainda previu caber à lei complementar traçar diversos aspectos do imposto (art. 155, § 2º, XII).

Incumbe à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas; excluir sua incidência de exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, § 3º da CRFB/1988), além de definir os serviços de qualquer natureza (art. 156, inciso III da CRFB/1988). Antes de adentrar na análise do art. 156, inciso III, que reclama exame mais detido, cumpre trazer breves considerações sobre o art. 156, § 3º da CRFB/1988.

4.1. Limites de alíquotas, desoneração das exportações e regulação dos benefícios fiscais

Dentre as funções previstas nos incisos do § 3º do art. 156, a lei complementar deve estabelecer as balizas para as alíquotas.

A fixação de alíquota máxima veio com a edição da Lei Complementar nº 100/1999, prevendo o teto de 5%. A lei foi revogada expressamente pela Lei Complementar nº 116/2003 (art.10), porém, esta manteve o mesmo percentual de alíquota máxima: 5%²⁴. Curioso notar que o texto enviado à apreciação ao chefe do executivo continha disposição específica para os serviços de jogos e diversões públicas (exceto cinema), em que a alíquota máxima seria de 10%. O inciso I foi vetado pelo Presidente da

²³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-210.

²⁴ “Art. 8o As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:
I – (VETADO)
II – demais serviços, 5% (cinco por cento)”.

República por motivo de interesse público, sob o argumento de que esse permissivo mais elevado poderia prejudicar o desenvolvimento das atividades, em especial, destacando a necessidade de proteção dos empreendimentos turísticos²⁵. O veto não foi superado pelo Legislativo, de forma que, há apenas uma alíquota máxima geral de 5%²⁶.

Quanto à alíquota mínima, a dinâmica foi diversa. Em 2002, foi editada a Emenda Constitucional nº 37, que alterando o art. 156, § 3º, inciso I da CRFB/1988, determinou que a lei complementar deveria fixar não só as alíquotas máximas, mas também as alíquotas mínimas. Além disso, a indigitada emenda constitucional acrescentou o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que em seu inciso I dispõe que enquanto não editada a lei complementar sobre o assunto, a alíquota mínima é de 2%, salvo para os serviços constantes dos itens 32, 33 e 34 (dentre eles, a construção civil) da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406 de 1968 (à época, diploma legal que

regulamentava a matéria)²⁷. A LC nº 116/2003 não dispôs sobre a alíquota mínima, logo esta segue definida pelo ADCT.

Além das limitações das alíquotas, tem a função de excluir a incidência das exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Quanto às exportações de serviços, a LC nº 116/2003 trouxe em seu art. 2º, inciso I a previsão de que o imposto não incide sobre a exportação de serviços para o exterior. Há divergência na doutrina sobre a natureza da desoneração. Por um lado, os que defendem que se trata de imunidade, advindo a desoneração diretamente da Constituição²⁸, e em sentido diverso, outros expõem que em verdade, a desoneração somente vem com a previsão na lei complementar, configurando verdadeira isenção²⁹. Posicionando-se sobre o tema, entende-se a desoneração da exportação de serviços para o exterior como isenção concedida pela lei complementar da União. Caso o dispositivo seja revogado, desaparece a desoneração da exportação de serviços. O art. 156, § 3º, inciso II da CRFB/1988 funcionaria como autorização constitucional expressa para a União isentar tributo de competência de outro ente federativo, excepcionando a vedação de isenções heterônomas (art. 151, inciso III da CRFB/1988).

A necessidade de disciplinar a forma de concessão e revogação de isenções, incentivos

²⁵ Confira-se a mensagem de veto: "Esta medida visa preservar a viabilidade econômico-financeira dos empreendimentos turísticos que poderão ser afetados pela permissividade dada aos entes federados de disporem da alíquota máxima de até 10% sobre o segmento de diversões públicas nos quais se incluem Parques de Diversões, Centros de Lazer e congêneres, bem como Feiras, Exposições, Congressos e congêneres, elencados nos itens 12.05 e 12.08, respectivamente, da Lista de serviços anexa à lei proposta, uma vez que são estas atividades instrumentos vitais para a geração de emprego e renda como pólos de atração e de desenvolvimento do turismo de lazer e de negócios em suas regiões. Ademais, pela sua natureza, não têm capacidade econômica de absorver alíquota elevada, que pode chegar a 10%, sobre seu faturamento. Vale também ressaltar que investimentos intensivos em capital, estratégicos para o desenvolvimento regional através do turismo, têm um prazo de maturação longo e são extremamente sensíveis às oscilações tributárias. Impõe-se o veto, portanto, pela contrariedade ao interesse público."

²⁶ Criticando a existência de uma única alíquota máxima, sendo preferível alíquotas máximas conforme os diferentes itens de serviço: HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. São Paulo: Altas, 2008, p. 25-30.

²⁷ Os itens semelhantes na Lista Anexa à Lei Complementar no 116/2003 seriam os seguintes: 7.02, 7.04 e 7.05.

²⁸ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 47; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p.160.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 198; MELO, José Eduardo Soares de. ISS: aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 250.

e benefícios fiscais veio com a Emenda Constitucional nº 37 de 2002. De forma semelhante ao exposto anteriormente, a emenda trouxe disposição transitória (art. 88, inciso II do ADCT) prevendo que, enquanto não editada lei complementar sobre o assunto, não poderá ser objeto de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultem direta ou indiretamente em burla à alíquota mínima, que, por enquanto, é de 2%³⁰.

Feitos esses breves comentários sobre o art. 156, § 3º, passa-se ao exame do art. 156, inciso III.

4.2. Serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar

Percebe-se que apesar de o tributo ser de competência dos Municípios, a Constituição reservou amplo rol de matérias a serem tratadas por lei complementar federal. A União (ente central) cumpre o papel constitucional de conferir algum grau de uniformidade à tributação, mitigando a multiplicidade de diferenças que poderia surgir nas milhares de legislações dos entes municipais que integram o Estado Federal Brasileiro.

Centra-se, nesta parte, a função estabelecida pelo art. 156, inciso III ao trazer a expressão “serviços de qualquer natureza [...] definidos em lei complementar”, que possui intensa relação com o art. 146, inciso III, alínea “a”, que estatui caber à lei complementar firmar as normas gerais sobre o fato gerador do imposto.

³⁰ Há posicionamento de que as limitações trazidas pela Emenda Constitucional nº 37 de 2002 (e art. 88, incisos I e II do ADCT) devem ser lidas como restritas às prestações de serviços cuja desoneração possa ensejar, em tese, guerra fiscal. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, n. 59, 2012, p. 133-151.

4.2.1. Competência da lei complementar vs. Competência dos Municípios para instituir o tributo

Um primeiro ponto de discussão é se lei editada pela União Federal pode definir quais os serviços passíveis de tributação, considerando que o imposto é de competência municipal. É uma árdua tarefa compatibilizar a tarefa da lei complementar da União e ao mesmo tempo preservar a competência dos Municípios para instituir o imposto. É preciso perceber que há duas normas que se pode extrair do art. 156, inciso III: a primeira outorga competência aos Municípios para instituir o ISS; a segunda outorga competência à União definir tais serviços mediante lei complementar³¹.

No plano infraconstitucional, a lei editada pela União (LC nº 116/2003) assevera que o ISS tem “como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa” (art.1º). Coloca-se a discussão se a lei pode prever quais os serviços e, assim, como deve ser interpretada a lista.

Diversos autores posicionam-se no sentido de que a lista de serviços anexa à lei complementar federal não poderia limitar as atividades alcançáveis pelos Municípios, eis que são os entes titulares da competência tributária³². Dentre os argumentos, cita-se que a interpretação contrária estaria em descompasso com o princípio federativo, a autonomia municipal, a repartição de

³¹ BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Coleção de Direito Tributário. Vol. 2. Barueri: Manole, 2004, p. 17-18.

³² Além dos autores citados adiante, ver: BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Coleção de Direito Tributário. Vol. 2. Barueri: Manole, 2004, p. 37.

competências tributárias e a supremacia constitucional. Passa-se a aprofundar de que forma os argumentos podem ser articulados contra a limitação exaustiva dos serviços pela lei da União.

Seria afrontoso à autonomia municipal que a competência tributária para instituir o ISS ficasse condicionada à benevolência do Congresso Nacional em editar listas extensas ou mais reduzidas, deixando de prever como tributáveis materialidades que estariam dentro do conceito constitucional de serviço. Implicaria conferir atribuição excessiva à lei complementar. Além disso, não seria extraível da Constituição a catalogação exaustiva dos serviços. Em verdade, isso estaria em descompasso com a autonomia conferida aos Municípios e com a competência tributária que lhes foi atribuída para instituir o ISS. Do mesmo art. 156, inciso III, que prevê ser da esfera da lei complementar definir os serviços de qualquer natureza, extrai-se que a competência para instituir o ISS é do Município, reforçada pelo que dispõe o próprio art. 30, inciso III, que estatui que é de competência dos Municípios instituir e arrecadar os tributos de sua competência.

Ainda que se negue à lei complementar competência para catalogar os serviços tributáveis, restaria pendente como interpretar a expressão “serviços de qualquer natureza [...] definidos em lei complementar”.

Com o objetivo de compatibilizar a competência municipal e a cláusula “serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar”, Aires F. Barreto defende que a lei deveria definir os serviços tributáveis pelos Estados através do ICMS, que seriam a exceção, e não os serviços de qualquer natureza tributáveis pelos Municípios, que

seriam a regra³³, conforme interpretação do art. 156, inciso III e do art. 155, inciso II, ambos da CRFB/1988³⁴.

Em outra linha, há o posicionamento que interpreta a cláusula de definir os serviços de qualquer natureza à luz da função de dirimir os potenciais conflitos, atuando nas áreas de eventuais atritos entre o ISS e os impostos de competência alheia, definindo quando é caso de tributação pelo ISS e quando é através de outro tributo³⁵.

Em uma linha mais extrema, Clélio Chiesa além de defender que a lei complementar teria natureza meramente exemplificativa, assevera que não pode definir os fatos geradores, a despeito do que consta do próprio art. 146, inciso III, “a” da CRFB/1988. Sustenta o seguinte:

É indubitável, a nosso ver, que a Constituição contempla as materialidades possíveis dos impostos, não deixando margem ao legislador ordinário, ainda que seja a título de normas gerais, para redefinir as materialidades dos impostos. No caso do ISS, parece-nos que os eventos que podem ser submetidos à tributação por meio desse imposto são as prestações de serviços, entendidas estas como sendo os

³³ O autor realiza uma crítica contundente à previsão das listas, apontando que é fruto de uma indevida importação da experiência da experiência europeia, dos países que compunham à época o Mercado Comum Europeu. Afirma que o instituto das listas no direito comparado não se adapta à realidade nacional, eis que ou os Estados eram unitários ou não havia repartição de competências tributárias entre os entes federados, justamente o contrário do Estado Brasileiro. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 105-110.

³⁴ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

³⁵ CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014, p. 79; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS: aspectos teóricos e práticos*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 57.

negócios jurídicos em que alguém assume o compromisso de prestar a outrem, em caráter oneroso, uma utilidade material ou imaterial. Portanto, no que diz respeito aos eventos que podem ser submetidos à tributação por meio do ISS, o Congresso Nacional nada pode dispor, ainda que seja a título de normas gerais³⁶.

Esse último posicionamento contraria de forma clara o que dispõe o indigitado artigo, que assevera caber à lei complementar estabelecer normas gerais para definir os fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos, razão pela qual se pensa que não é uma leitura adequada.

Apesar da relevância dos argumentos e das propostas apresentadas para conferir sentido à cláusula “serviços de qualquer natureza [...] definidos em lei complementar”, ao ver, a questão deve passar por uma análise voltada à hipótese em exame, sendo importante centrar-se sobre a forma como a Lei Complementar nº 116/2003 exerceu a competência dada pela Constituição.

É preciso destacar que não há uma única forma de compreender um significado. Em síntese, existem duas formas de significar: a denotação (ou extensão) e a designação (ou conotação). O conjunto de todos os objetos ou entidades que cabem em uma palavra consiste na denotação da palavra, ao passo que o conjunto de razões ou requisitos para incluir um objeto em uma classe formam a designação dessa palavra. Por exemplo, a palavra “cidade” pode referir-se indistintamente a qualquer uma de uma extensa lista, que inclui Buenos Aires, Barcelona, Paris, Londres, dentre outras. O conjunto dessa extensa lista compõe a

denotação da palavra. Há razões porque foram incluídas ou qualificadas como cidades, em contraposição a outros locais que não. O critério de uso de uma palavra consiste na designação de uma palavra³⁷.

Em relação ao vocábulo “serviço”, seria possível trazer as razões pelas quais um determinado fato deve ser considerado serviço para fins de tributação pelo ISS, estabelecendo a designação dessa palavra. Ou adotar opção diversa, prevendo lista de situações que seriam consideradas serviços para fins de tributação pelo ISS e, assim, comporiam a denotação dessa palavra. Sem excluir a possibilidade de combinar as duas formas de significação.

Cumprir fazer referência ao que se expôs no tópico sobre evolução histórica, eis que auxilia a compreensão da linha argumentativa que se envereda.

O artigo 71 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional)³⁸, durante o curto período em que regulou a matéria, até que o

³⁷ GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Universitária de Buenos Aires, 2004, p. 40-43.

³⁸ “Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

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

- I - locação de bens móveis;
- II - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza;
- III - jogos e diversões públicas
- IV - beneficiamento, confecção, lavagem, tingimento, galvanoplastia, reparo, conserto, restauração, acondicionamento, recondicionamento e operações similares, quando relacionadas com mercadorias não destinadas à produção industrial ou à comercialização;
- V - execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulica ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos assim como as respectivas subempreitadas;
- VI - demais formas de fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos”.

³⁶ ISS – A função da lei complementar na demarcação da competência impositiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 65.

dispositivo fosse revogado pelo Decreto-lei nº 406/1968, parece que optou pela junção das duas formas de significação. Em seu *caput*, procurou definir que o fato gerador seria a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. Depois, em seus incisos, procurou definir o que seria considerado serviço. Primeiramente apontando algumas hipóteses de serviços (incisos I, II, III e IV) e, ao final, trouxe uma cláusula residual, em que procurou firmar o critério pelo qual determinada situação poderia ser considerada serviço (inciso V).

Vista a forma de significar “serviço” adotada pelo CTN, passa-se a tecer considerações sobre a validade, sob o aspecto formal, ponto relevante para o tópico, sem olvidar dos questionamentos que se poderia apontar quanto à compatibilidade material, por exemplo, se as denotações explicitadas configuravam serviço.

À época em que editado o CTN, estava em vigor a Constituição de 1946, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965. A lei federal tinha a função de distinguir os serviços de qualquer natureza (competência municipal) da circulação de mercadorias (competência estadual) com o escopo de solucionar potencial conflito de competência. Questionável a validade dos artigos 71-73 do CTN à luz da Constituição vigente, porque o CTN não se limitou a trazer dispositivos com tal finalidade. Em que pese os dispositivos tratem de dirimir o conflito de competência, em alguns pontos, transbordaram, definindo serviço ainda que sem que perceba uma situação limítrofe com a circulação de

mercadoria, por exemplo, o art. 71, inciso II, ao definir como serviço a locação de espaço em bens imóveis.

Então, sob o aspecto formal, teria o legislador infraconstitucional exorbitado de sua esfera de competência e violado a Constituição? Teria transbordado a competência constitucional conferida à lei complementar federal, adentrando na competência tributária dos Municípios para instituir o ISS e interferindo de forma indevida em sua autonomia? Em favor da validade, apontou-se que não houve abuso, uma vez que tinha amparo na competência conferida pela Constituição de 1946 à União para editar normas gerais de Direito Financeiro (art. 5º, inciso XV, “b”), com nítido caráter uniformizador, podendo definir os fatos geradores dos impostos da União e também dos Estados e dos Municípios³⁹.

O que se pretende demonstrar com o exemplo é que o relevante não é a forma que foi utilizada para significar “serviço”, se através de denotação ou conotação, ou com combinação das duas, mas sim se o que se explicitou na lei da União está adequado à competência atribuída pela Constituição.

Com a Constituição de 1967, o sistema tributário desenhado pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965 foi em grande parte incorporado. Além disso, a lei complementar foi definida como espécie legislativa, explicitando que teria a função de definir os serviços não compreendidos na competência da União e dos Estados. E, ainda, à lei complementar previu-se as funções de

³⁹ Para maiores detalhes do debate, ver: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financieiras, 1965, p. 51-53 e FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Autonomia dos governos locais em matéria tributária*, *RDA - Revista de Direito Administrativo*, [S.l. s.n.], vol. 47, 1957, p. 1-12.

trazer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar.

Em seguida, adveio o Decreto-lei nº 406/1968, em que opção eleita pela legislação infraconstitucional foi diversa, no *caput* do art. 8º passou-se a definir que o fato gerador do ISS é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa, além de em seus parágrafos procurar firmar regras com o objetivo de evitar o conflito com o ICMS⁴⁰. Então, “serviço” seria um daqueles constantes da lista anexa, utilizando-se de técnica diversa do Código Tributário Nacional e, passando a significar “serviço” por meio da catalogação de situações que seriam consideradas serviços para fins de tributação pelo ISS, ou seja, optou-se pela denotação.

Com base nessas considerações, cumpre adentrar na análise da Lei Complementar nº 116/2003⁴¹. No art. 1º, define-se como fato

⁴⁰ “Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa. § 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias”. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969).

⁴¹ “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.

§ 1o O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 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.

§ 3o O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente

gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que não constituam atividade preponderante do prestador. Em seus parágrafos, há regras que buscam esclarecer sobre situações específicas, por exemplo, a importação de serviços e o potencial atrito com o ICMS. Já o art. 2º traz situações que não se enquadram na hipótese de incidência do ISS, por exemplo, é o caso da exportação de serviços, isenção heterônoma, conforme exposto anteriormente.

A LC nº 116/2003 tal como o Decreto-lei nº 406/1968 não procurou trazer a designação, ao invés disso, definiu que os serviços são os constantes da lista anexa, catalogando situações e qualificando-as, decidindo-se pela denotação. A utilização da denotação através da catalogação de serviços configura uma opção do legislador infraconstitucional, não se vislumbrando, por si só, violação à Constituição.

Por mais relevantes que sejam os fundamentos de competência tributária dos Municípios para instituir o ISS e de autonomia municipal em um Estado Federativo, pensa-se que a competência dos Municípios para instituir o imposto deve observar o disposto na lei complementar, a quem incumbe definir o que se entende por serviço. Seja através da designação, seja através da denotação, a lei

mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4o A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. Art. 2o O imposto não incide sobre: I – as exportações de serviços para o exterior do País; II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados; III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras. Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

municipal ao instituir o ISS no respectivo município deve respeitar o estatuído pela lei da União, eis que a Constituição previu ser seu papel definir serviços para fins de tributação pelo imposto. Nos limites da lei complementar é que os municípios podem editar suas leis municipais.

É certo que isso implica restrição à competência tributária atribuída pela Constituição aos Municípios. Porém, é a mesma que a autoriza, primeiro, em relação a todos os impostos, ao prever que incumbe à União (através de lei complementar) fixar normas gerais sobre fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes dos impostos e, em segundo lugar, no tocante ao ISS, ao atribuir competência à lei complementar da União para definir os serviços tributáveis. Destaca-se que, diferentemente da Constituição de 1946, a Constituição de 1988 explicitou diversas funções uniformizadoras atribuídas à lei da União na regulamentação dos impostos dos Estados e dos Municípios.

A competência tributária foi atribuída aos Municípios com essas condicionantes. Ao fazer dessa forma, conferiu-se caráter centralizador à federação, porém esse foi o modelo adotado. A Federação Brasileira é peculiar, porque possui três níveis de poder – União,

Estados e Municípios, o que já traz uma complexidade maior que as demais federações, sobretudo se for levado em conta que são milhares de Municípios⁴². Em contraposição, há o viés centralizador resta firmado pela própria Constituição. Assim, conclui-se que apesar de ter adotado a forma federativa de Estado, a Constituição

estabeleceu relevante papel uniformizador à União, em especial, através das denominadas normais gerais, aplicáveis a todos os entes federativos. A Federação Brasileira e a autonomia municipal precisam ser compreendidas com base nesse quadro.

Transportando a questão para os termos mais comuns em que se trava o debate, como a lei municipal deve respeitar o estatuído pela LC nº 116/2003, a lista anexa deve ser compreendida como “taxativa” e, não, como “exemplificativa”, porque na segunda acepção, o ente municipal não estaria cingindo aos limites dos serviços trazidos pela lei complementar, podendo tributar serviços diversos dos constantes da lista, o que, em princípio, violaria a competência de regulação do legislador complementar. Com isso, não se quer, alijar o federalismo e a autonomia municipal do debate. Os argumentos são relevantes, mas procura-se dar outros contornos.

A lei da União prever que serviços são os previstos na lista anexa não configura, por si só, violação à Constituição. Entretanto, a competência atribuída à lei complementar não é irrestrita. Ao exercer a competência, o Congresso Nacional deve ter em conta que o imposto é de atribuição dos Municípios e constitui fonte de receita necessária para que possam custear suas obrigações constitucionais. Não poderia a lei complementar estabelecer lista anexa em que apenas fosse contemplada ínfima quantidade de serviços, por exemplo, 5 (cinco), deixando de trazer inúmeras materialidades que se amoldam ao conceito constitucional de serviço, ponto sobre o qual se tecerá considerações mais adiante. Haveria um claro exercício insuficiente da competência atribuída pela Constituição.

⁴² Com base na estatística do IBGE, o site do senado informa que atualmente existem 5.564 municípios. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/entenda-o-assunto/municipios-brasileiros>>. Acesso em: 19 out. 2014.

O Congresso Nacional possui liberdade de conformação ao definir os serviços, porém essa liberdade não é ilimitada. Com base no conceito constitucional de serviço, não pode esvaziar a competência do Município, prevendo de forma deficiente os serviços que seriam tributáveis. A competência tributária para instituir o ISS é atribuída aos Municípios para que possam obter as receitas necessárias para custeio de suas obrigações constitucionais, que não são poucas: saúde, educação, transporte, saneamento básico, dentre outras. Assim, esvaziar a competência dos Municípios iria de encontro aos deveres atribuídos pela Constituição.

O controle de constitucionalidade da lei deve ser exercido com base nesses parâmetros, servindo de baliza para verificar se o exercício da atribuição de definir os serviços deu-se de forma insuficiente, caso em que se situando fora dos limites atribuídos à margem de conformação do legislador, a lei (a lista) estaria em desacordo com a Constituição. Os municípios não ficariam impedidos de instituir o imposto. Seria o caso de ler a enumeração como meramente exemplificativa, através da interpretação conforme a Constituição ou, então, declarar a inconstitucionalidade da lei da União. E, assim, possível que os municípios tributassem, desde que com previsão na lei municipal respectiva, serviços não previstos na lei complementar. O entendimento teria amparo no exposto anteriormente, em que na ausência de normas gerais, o Município poderia instituir e exercer a competência legislativa plena, em consonância com a autonomia garantida pela Federação. Em tese, se a opção da lei fosse, ao invés de catalogar os serviços, trazer uma designação de serviços, se demasiadamente restrita,

esvaziando a competência tributária, a conclusão seria a mesma.

Voltando ao exame específico da lista anexa trazida pela LC nº 116/2003, nota-se que é bem extensa, contando com 40 (quarenta) itens, sendo que, em cada item, existem subitens, o que multiplica a possibilidade de serviços tributáveis. Além disso, em diversas partes, traz-se o vocábulo “congêneres”, que constitui uma cláusula de expressa abertura, permitindo a tributação de serviços congêneres (similares).

Conclui-se que a lista anexa à LC nº 116/2003 não é insuficiente e não está impossibilitando os municípios de cumprirem seus deveres constitucionais. Ainda que algum serviço específico não esteja previsto, isso não induz, por si só, que a lei seja inconstitucional, porque o olhar deve para a lista como um todo, indagando se é insuficiente a ponto de minar a competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços, esvaziando-o como fonte de receitas e impedindo, assim, que o Município cumpra suas obrigações constitucionais.

A lei ter adotado a maneira de significação através de uma catalogação dos serviços (lista) é uma opção válida, que não contraria a Constituição Federal. Os Municípios em princípio precisam respeitar a catalogação promovida pela lei complementar. Ao invés de pretender buscar uma resposta *a priori*, com base na invocação direta da autonomia e da competência tributária, deve-se proceder ao exame da legislação. O que se deve ter cautela é verificar se a lista está dentro da liberdade de conformação do legislador. Se por certo não é uma tarefa fácil, com base nas considerações postas é possível identificar os casos em que é manifestamente insuficiente a definição de serviços pela lei complementar.

O Supremo Tribunal Federal (STF) ⁴³ e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) ⁴⁴ caminham de forma semelhante. Com base na parte final do dispositivo que prevê “definidos em lei complementar”, os Municípios ao editar suas leis devem observar o rol de serviços previstos na lei da União, nos limites dela é que os Municípios podem prever em suas leis municipais os serviços a serem tributados. É o que se denomina de taxatividade da lista. Apesar da taxatividade da lista, o STF e o STJ ressaltam, em seus julgados, que é possível alcançar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Além disso, a lista traz o vocábulo “congêneres” em diversos trechos, reforçando a abertura.

Em 2010, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral sobre a taxatividade da lista de serviços no RE 615.580/RJ. Porém, em razão de pedido de desistência do recorrente, homologado, substituiu-se o paradigma pelo RE 630.600/RJ. Nesse também houve pedido de desistência do recorrente, que foi homologado e, assim, a nova substituição e o paradigma passou a ser o RE 635.548/PB. Por fim, o recorrente também desistiu do recurso. Na decisão de homologação prolatada em 2013, destacou-se a necessidade de que outro passe a ser o recurso representativo da

controvérsia. Recentemente, foi escolhido como recurso paradigma o RE 784.439/DF, estando concluso à relatora, Ministra Rosa Weber, desde 21/10/2014. O STF terá uma nova oportunidade para refletir sobre a questão, que por certo é difícil, embora não se possa negar que, a tendência é que, agora sob repercussão geral, a Corte ratifique a taxatividade da lista anexa à lei complementar.

4.2.2. Limite máximo ao legislador complementar ao definir os serviços tributáveis

Cumpra-se aprofundar outro aspecto sobre a extensão do legislador complementar no tocante à previsão dos serviços em sua lista anexa. Aqui não sob o aspecto da insuficiência da lista, mas sim sob o viés do excesso, se houve abuso do legislador, prevendo, indevidamente, determinada situação como serviço.

Um primeiro limite claro é que a lei complementar não pode prever como tributável pelo ISS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, porque são tributados pelo ICMS, conforme dispõe a Constituição Federal. Outro limite que se impõe, embora com contornos não tão nítidos, é que é vedado que a lei complementar considere como serviço tributável aquilo que, efetivamente, não é serviço.

Há posicionamento de que inexistiria conceito constitucional de serviço, pelo argumento de que a Constituição não veicularia conceitos, cabendo ao legislador infraconstitucional atribuir significação aos dispositivos constitucionais. Não se pode concordar com essa concepção. A significação não pode ser livremente estipulada, sob pena

⁴³ O Supremo Tribunal Federal possui reiterados julgados sobre o tema, cita-se alguns que ilustram bem o posicionamento consolidado à longa data: RE 75952, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Segunda Turma, julgado em 29/10/1973, DJ 02-01-1974 PP-00014 EMENT VOL-00934-04 PP-01340; RE 361829, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257 RIP v. 8, n. 36, 2006, p. 299-310).

⁴⁴ Por todos, ver, sob o regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), sobre o Decreto-lei 406 de 1968: REsp 1111234/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 08/10/2009.

de o que está exposto na Constituição ser irrelevante. Os vocábulos utilizados para indicar a repartição de competências também possuem uma significação extraível da Constituição. “Renda”, “serviços”, “mercadorias”, todos possuem certo sentido. Não há uma absoluta indeterminação, serviço não equivale à mercadoria nem esta equivale à renda. É possível construir conceitos constitucionais, ainda que, com alto grau de indeterminação.

Em um raciocínio extremo, se a lei complementar pudesse definir qualquer objeto como serviço, feriria a própria supremacia da Constituição, já que nada do que a Constituição afirma seria relevante, a disciplina somente viria pela legislação infraconstitucional. Assim, parece oportuna a assertiva de Ricardo Lobo Torres:

Se o legislador complementar possui a competência para definir o fato gerador do ISS, nem por essa razão tem liberdade plena para atuar. A norma constitucional, embora sucinta e nominalista, já coloca alguns parâmetros e certas limitações ao direito infraconstitucional, tanto negativos quanto positivos⁴⁵.

Há um argumento que precisa ser trabalhado e demonstra peso para a concepção de que há limites à lei complementar: a rígida repartição de competências tributárias.

Na Constituição de 1988, adotou-se um sistema misto de discriminação de rendas, abrangendo a repartição de competências (divisão horizontal) e a distribuição de receitas (divisão vertical). A divisão horizontal é a repartição das competências tributárias entre os entes federados,

permitindo que obtenham receita pela imposição de seus próprios tributos. Por outro lado, a divisão vertical consiste na percepção de parcela dos recursos obtidos a partir da competência impositiva alheia, podendo ser direta - o ente beneficiado recebe as receitas diretamente - ou indireta - os recursos são destinados aos fundos de participação, cujas receitas são divididas entre os beneficiários, segundo critérios previamente definidos.

Diz-se que a Constituição de 1988 no plano da repartição de competências (divisão horizontal) instituiu um sistema rígido. O que se deve entender com isso? É bem difundida, em doutrina, a classificação dos sistemas ideais de discriminação de rendas em rígidos e flexíveis. A classificação tem por base o grau de liberdade concedida aos entes tributantes no tocante à instituição de tributos de sua competência. O sistema flexível é aquele que admite a superposição de encargos sobre uma mesma base econômica, o compartilhamento de fatos geradores pelos entes tributantes. Ao passo que, o sistema rígido consiste em distribuição em áreas bem definidas de competência exclusiva⁴⁶. Com base nessa classificação, a Constituição de 1988 teria adotado um sistema rígido⁴⁷.

No tocante às taxas e as contribuições de melhoria (art. 145, incisos II e III da CRFB/1988), deve-se relacionar com a competência administrativa do ente federativo habilitado ao exercício do poder de polícia, a prestar o serviço público ou a

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, v.4, p. 360-361.

⁴⁶ LOBO, Rogério Leite. *Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 85-86.

⁴⁷ Para um histórico dos sistemas adotados pelas Constituições Brasileiras, ver: LOBO, Rogério Leite. Op. cit.; ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, p. 155-163.

realizar a obra pública. Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (que não são caracterizadas pelo fato gerador) foram atribuídos à União, salvo a contribuição de iluminação pública ao Município (art. 149-A da CRFB/1988) e as contribuições ao regime próprio da previdência, incumbindo ao respectivo ente, União, Estado ou Município (art. 149, § 1º da CRFB/1988).

Em relação aos impostos, ponto que interessa nesse estudo, as competências para instituição foram distribuídas em campos privativos, a partir da descrição de materialidades. Nesse sentido, é que se diz do aspecto positivo e negativo da atribuição de competência privativa. Sobre o tema, colaciona-se lição de Amílcar de Araújo Falcão:

No caso da competência privativa, necessariamente (de alguma forma, o mesmo pode ocorrer quanto à competência concorrente), da sua atribuição no texto constitucional provém uma dúlice decorrência. Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado impôsto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é erga omnes, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga⁴⁸.

Então, é preciso atentar para o aspecto negativo da repartição de competências, que exclui as demais unidades federadas do espaço privativo da competência impositiva. Sob outro ponto de vista, pode-se dizer que a repartição de competências, além de tratar da repartição de competências entre os entes, quando o faz de forma privativa, produz efeitos em relação aos contribuintes, conferindo proteção no caso de algum ente pretender cobrar imposto que esteja fora de sua competência. O aspecto negativo traria esse efeito indireto de conferir instrumento de tutela ao contribuinte em face de eventual abuso da legislação infraconstitucional.

No caso do imposto, o método (principal) empregado pela Constituição Federal de 1988 para realizar a repartição das competências foi o de descrever situações de fato. Assim, afigura-se relevante a lição de Luís Cesar Souza de Queiroz sobre as classificações das competências dos impostos em: extraordinária e ordinária, sendo que esta se subdivide em discriminada e não discriminada (ou residual)⁴⁹.

A competência extraordinária é da União e toma por base uma circunstância específica, qual seja: “iminência ou caso de guerra externa”, permitindo a instituição de impostos sobre materialidades que podem ou não estar na competência tributária da União. Assim, remonta, indiretamente, à competência ordinária da União e dos demais entes, que pode ser ordinária ou residual.

A competência residual é da União e possui limites, não podendo ter fatos geradores ou bases de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (art. 154, inciso I). Dessa forma, o campo da

⁴⁸ *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financieiras, 1965, p. 38.

⁴⁹ *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 205.

competência residual é obtido por exclusão, ou seja, não pode invadir o campo da competência discriminada.

Vê-se que a competência discriminada é o critério principal para a repartição. A extraordinária indiretamente refere-se à discriminada e a residual delimita-se no campo que não inclua a discriminada. Então, no desenho constitucional, é especialmente relevante a competência discriminada, que consiste na divisão dos impostos entre os entes federativos através de espaços privativos, tendo por base, situações de fato (materialidades). A Constituição quando o faz pressupõe um conceito para cada situação de fato. Se fosse aceito o contrário, sustentando a inexistência de conceito constitucional, a detalhada repartição de competências levada pela Constituição seria despicienda.

A Constituição prescreve conceitos que informam o que pode ser posto pelo legislador infraconstitucional. Partindo da premissa lógica de que a Constituição utiliza palavras com o objetivo de transmitir mensagem com algum sentido, os conceitos utilizados pela Constituição, sem embargo possuírem algo grau de indeterminação, apresentam limites máximos. Isso é reforçado no que toca às materialidades apontadas para servir de critério para a repartição de competências tributárias. É preciso entender que a materialidade possui algum sentido de modo a permitir que seja distinguida de outros conceitos que igualmente servirão como base tributável de outros impostos, em respeito à rígida repartição de competências tributárias. Por exemplo, não se pode confundir “serviços de qualquer natureza” com “propriedade de veículos automotores”, sob pena de tornar inócua a divisão de competências.

Entender o contrário implicaria negar supremacia à Constituição e ao sistema de repartição rígida de competências. O legislador complementar ao definir “serviços de qualquer natureza” está limitado, porquanto há algum significado constitucionalmente tido como relevante para “serviços”. Apresenta limite máximo, até para que possa ser diferenciado de outros conceitos relevantes. Cumpre colacionar lição de Luís Cesar Souza de Queiroz:

[...] as palavras são utilizadas na Constituição com o fim de transmitir uma mensagem com sentido, com o propósito de designar algum conceito, o qual possui limites máximos, mesmo sendo conceito do tipo indeterminado. Não se pode esquecer que a maior parte dos conceitos (jurídicos ou não) é do tipo *indeterminado*, ou seja, é acometida de certa dose de *indeterminação*, fenômeno que é inerente ao próprio processo de conhecimento humano. Contudo, **se existe um conceito, há características definitórias que informaram seus limites, que permitem identificá-lo e diferenciá-lo de outros conceitos. Assim, o fato de se poder considerar que a expressão ‘renda e proventos de qualquer natureza’ como base tributável representa um conceito indeterminado não importa em reconhecer que trata de um conceito vazio, sem sentido, sem limites máximos, nem permite deduzir que o legislador infraconstitucional possui total liberdade para definir tal conceito**⁵⁰. (grifos no original).

A repartição rígida de competências reforça a ideia de existência de conceitos constitucionais. No entanto, não é algo restrito a esse campo. Deve-se intuir que algum sentido pode ser extraído dos

⁵⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 208.

vocábulos empregados pela Constituição. Ainda que seja indeterminado, não equivale a qualquer coisa, o que limita o legislador infraconstitucional. Nesse sentido, é que se refere a conceitos constitucionais.

Ressalte-se que o objetivo não é trazer qual é o conceito constitucional de serviço, o que extrapola o âmbito deste breve estudo, eis que demandaria grande aprofundamento, desvirtuando o objetivo que é apontar os papéis da lei complementar. Apenas deseja-se apontar que a definição de quais serviços são tributáveis pelo ISS não é ilimitada. O legislador tem certa liberdade de conformação ao prever os serviços, porém precisa transitar dentro do conceito constitucional de serviço⁵¹, cuja existência é fundamentada na supremacia da Constituição e na rígida repartição de competências tributárias.

5. Conclusão

A lei complementar possui relevantes funções na regulamentação do ISS. Recusar com a invocação da autonomia dos Municípios e da existência do pacto federativo não parece a leitura mais adequada da Constituição, eis que essa é que estabeleceu os contornos do Estado Federado Brasileiro e fez a opção de trazer um papel centralizador e uniformizador à lei complementar. Ao instituir o ISS, destaca-se que a lei municipal deve respeitar o disposto pela lei federal, nos limites desta é que pode prever os serviços tributáveis. Apesar disso, se houver previsão insuficiente pela lei complementar, impedindo que o ente municipal exerça suas obrigações constitucionais, em desacordo

com a autonomia municipal e esvaziando a competência tributária, é possível que tribute serviços diversos do previsto na lei da União. Porém, esse não é o caso da Lei Complementar nº 116/2003.

Por outro lado, também há limite máximo, não podendo prever como serviço tributável aquilo que efetivamente não é serviço, sob pena da lei complementar incidir em excesso. Com base na ideia de que a Constituição busca transmitir mensagem com algum sentido, na existência de um rígido sistema de repartição de competências tributárias e na supremacia da Constituição, entende-se que há um conceito constitucional para “serviços” e esse apresenta limites, que precisam ser respeitados pela legislação infraconstitucional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AHMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labríola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2 ed. São Paulo: SINAESP, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional e leis nacionais e federais. **Revista dos Tribunais**, jan./jun., 1980, p. 58-76.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir

⁵¹ Admite a existência de um conceito constitucional de serviço, dentre outros: CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014.

o ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição**. Coleção de Direito Tributário. Vol. 2. Barueri: Manole, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASQUET, Pedro. **O conceito de serviço e a constituição brasileira**. São Paulo: Almedina, 2014.

CHIESA, Clélio. ISS – A função da lei complementar na demarcação da competência impositiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008. p. 51-68.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Autonomia dos governos locais em matéria tributária, **RDA - Revista de Direito Administrativo**, [S.l. s.n], vol. 47, 1957, p. 1-12.

_____. **Sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

GUIBOURG, Ricardo A., GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Universitária de Buenos Aires, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. São Paulo: Altas, 2008.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. Sobre as normas gerais tributárias e o ISS: lista de serviços, conflitos de competência e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **ISS: LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência**. 2 ed. rev. e ampl. São Paulo: MP, 2008, p. 89-104.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). **Sistema constitucional tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-210.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 10, n. 59, 2012, p. 133-151.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção

jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, no 196, jan. 2012. p. 83-94.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar: 2007, v.4.