

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa
- Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-437-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais.
2. Tributos.
3. Imunidade.
4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

A NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS NAS ATIVIDADES-MEIO
THE NON-INCIDENCE OF THE ISS IN THE MIDDLE-ACTIVITIES

Roberto Sartório Junior

Resumo

O presente trabalho analisa o recorrente equívoco dos municípios que, ao exercerem seu poder de tributar, realizam cobranças indevidas de ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) sobre as atividades-meio, isto é, nas meras atividades preliminares, acessórias, que possuem apenas a finalidade de darem o suporte para que a prestadora do serviço atinja a consecução de seu fim cuja descrição está no objeto social da empresa.

Palavras-chave: Norma padrão do iss, Atividade-meio, Não-incidência, Atividade-fim, Serviços

Abstract/Resumen/Résumé

The aim of the study is demonstrate the misconception recurrent of cit that, in exercising your power to tax, perform undue charges os ISSQN (Tax on Service of any Kind) on middle-activities, that is, in the mere preliminary activities, accessory, which have just purpose of giving support fot the service provider reaches the achievement of it's goal, that is the one described in the corporate purpose of the company.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Iss standart norm, Middle-activity, Non-incidence, End-activity, Services

INTRODUÇÃO

É sobremaneira oportuno, no âmbito da competência constitucional de instituir e cobrar impostos dos municípios, realizar uma análise detida acerca dos atos do intérprete e aplicador da norma jurídica tributária em face dos serviços realizados pela pessoa jurídica, de modo a inferir o correto enquadramento do evento realizado ao critério material do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Nesse aspecto, observa-se que há municípios que possuem dificuldades de distinguir serviços prestados com tarefas intermediárias que dão o suporte para a realização do efetivo serviço, ou seja, confundem por vezes atividade-fim com atividade-meio.

Nesse panorama, para iniciar o desenvolvimento do presente trabalho, partiremos da fixação de algumas premissas para um estudo com maior rigor, tais como discorrer sobre o conceito de norma jurídica, bem como sobre a regra-matriz de incidência tributária do ISS. A propósito, o estudo desta é de extrema utilidade, visto que possibilita esclarecer questões jurídicas mediante exibição das fronteiras dentre das quais o legislador e o aplicador devem manter-se para não ofender o Texto Constitucional (CARVALHO, 2013, p. 773). Some-se a isso, prosseguiremos com a distinção entre atividade-meio e atividade-fim, de maneira a conceituar o termo prestação de serviço. Por fim, analisaremos o objeto deste trabalho que é a não-incidência do ISS nas atividades-meio, bem como a posição da corrente jurisprudencial acerca da incidência do mencionado no imposto municipal nas atividades-meio.

De antemão, é de bom tom frisar que nos termos do artigo 156, inciso III¹, da Constituição Federal, a municipalidade possui a competência, por meio de edição de lei ordinária, para a instituição do ISSQN (Imposto sobre serviços de qualquer natureza) cujos fatos geradores estão na lista anexa da Lei Complementar 116/03².

Observa-se, desse modo, que a Carta Magna faz a introdução de uma norma de estrutura que estabelece a outorga aos municípios de instituírem o Imposto sobre Serviços. Ou seja, o fundamento normativo do ISS que dispõe acerca da competência municipal está no mencionado dispositivo.

Assim, imbuída dessa competência, o ente político municipal depara-se com certas suscitações de controvérsias em relação à incidência ou não do ISSQN sobre determinado

¹ Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

² 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.

serviço, sobretudo quanto à confusão acerca da diferença entre meras atividades-meio e a atividade-fim de uma empresa.

Aires Barreto (2009, p. 358) com sua magistral lição, ensina que é necessário definir primeiramente “quando” para em seguida saber “onde” ocorrerá a incidência do imposto, devendo, por conseguinte, ocorrer a conjugação desses dois advérbios de tempo e de lugar, respectivamente.

1. NORMA JURÍDICA

1.1 Conceito de norma jurídica

A norma jurídica pode ser entendida como uma significação estruturada numa lógica hipotética-condicional cujo processo de construção se dá pelo intérprete. Este, para chegar ao entendimento de norma jurídica, mais precisamente no sentido estrito, terá de passar pelos planos da linguagem desenvolvidos pelo ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho.

Quanto às normas jurídicas *stricto sensu*, estas são entendidas como a articulação dessas significações, com produção de mensagens, no âmbito jurídico, constituída de sentido deontico, isto é, oferecem a mensagem jurídica com sentido completo (se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação deontica R entre os sujeitos S' e S'').

Desse modo, infere-se a homogeneidade sintática, a qual não é visualizada nas normas jurídicas em sentido amplo dada a sua ausência de unicidade estrutural, mantendo-se, assim, nas palavras do professor Lourival Vilanova (2005, p. 85) “a homogeneidade estrutural do sistema do direito positivo, que não é sistema de proposições verdadeiras ou falsas, mas de proposições prescritivas válidas ou não-válidas, justas ou injustas, aplicáveis ou inaplicáveis, eficazes ou ineficazes, vigentes ou não-vigentes.”

Assim, conforme esposado inicialmente, de acordo com a corrente do construtivismo lógico-semântico, o intérprete não extrai a norma jurídica dos textos, ele constrói a norma atribuindo-lhe sentido, ou seja, usa-se da interpretação para atribuir significações aos símbolos com fim de fazer referências a objetos (CARVALHO, 2006, p. 62). Em consonância com esse raciocínio assevera-se que a “norma jurídica surge de um esquema de interpretação realizado pelo homem para construir o sentido deontico do texto do direito positivo.” (MOUSSALLEM, 2006, p. 67).

No processo interpretativo, por sua vez, podem coexistir várias possibilidades de significação de modo que estas ficarão, nos ensinamentos de Hans Kelsen, dentro de uma

moldura a qual funciona como um espaço de inexatidão do enunciado normativo, dada a possibilidade de serem construídas várias normas jurídicas que, de certo modo, pertencerão ao sistema do direito positivo.

Destarte, em conformidade com esse entendimento, observa-se o diagnóstico feito por Kelsen (2009, p. 390) acerca da interpretação:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto de interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem.

Feita essa análise preliminar, retornemos aos planos da linguagem que servirão como suportes para o processo de construção de sentido dos textos jurídicos. De início, o intérprete passa pelo plano de expressão (S1) em que terá contato com o texto da lei, com o suporte físico, de modo a seguir para o plano do conteúdo (S2) no qual o intérprete fará o isolamento dos enunciados prescritivos com escopo de obter a compreensão, a significação destes para, em seguida, chegar ao plano da norma jurídica (S3) em que haverá a estruturação das significações na forma de uma hipótese que implica uma conseqüência em que nesta haverá a regulação da conduta por meio de modais deônticos modalizados na formas “permitido”, “proibido” e “obrigatório”.

Por fim, no último plano (S4), haverá a articulação das normas jurídicas em um conjunto hierarquizado constituindo-se, assim, o sistema jurídico.

Nesse sentido, a norma jurídica possui uma estruturação lógica constituída por duas proposições representadas pelo antecedente e o conseqüente, dando-lhe, assim, um sentido completo.

O antecedente da norma exerce a função de descrever um evento possível de ocorrer no mundo fenomênico, não tendo o escopo de regurar os acontecimentos neste, já que seria totalmente inconcebível, por exemplo, obrigar alguém a realizar determinando fato. Paralelo a isso, o professor Lourival Vilanova (2005, p. 83), novamente de forma louvável, demonstra a relevância da hipótese:

A hipótese da norma jurídica funciona como *descriptor*. E o descriptor assenta no modo ontológico da possibilidade. Prefixando “se ocorrer o fato *F* (evento natural ou conduta, ou situação juridicamente já qualificada num outro descriptor ou em prescritor de outra norma, mas *tido por integrante na composição do fato jurídico*)...”, não teve a hipótese em conta o *modo deôntico da possibilidade*. Um dos sentidos deônticos da possibilidade está na permissão lícita de fazer ou omitir algo. Ora, isso, evidentemente, não se atribui a fato físico, ou a fato do mundo natural. Mesmo quando na hipótese da norma se ache, compondo o fato tipificado, a possibilidade deôntica – conduta que se exerceu na alternativa da possibilidade lícita de fazer ou omitir -, ela é tomada descritivamente: *o modo deôntico* é recolhido no

modo existencial (se A deixou de exercer seu direito de fazer ou omitir C...). Por isso, o papel de hipótese é sempre o de descritor na norma.

A relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, por sua vez, se estabelecerá no conseqüente da norma em que ocorrerá o direito subjetivo do primeiro sujeito de exercer o direito de cobrar a prestação devida do sujeito passivo concernente a uma determinada obrigação.

No conseqüente, apresentará um dever-ser intraproposicional com o enlaçamento dos dois sujeitos de direitos por meio de um dos modais deônticos: obrigatório (O), permitido (P) e proibido (V), nascendo, assim um vínculo jurídico entre os dois.

Assim, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação (CARVALHO, 2013, p. 134).

A partir dessas colocações, depreende-se, portanto, que toda norma jurídica possui a mesma estrutura, daí a homogeneidade sintática delas, ao passo que quanto à análise do conteúdo e da forma como tais regras são aplicadas, haja vista as normas individuais e concreta, haverá uma distinção o que acarretará, respectivamente, a uma heterogeneidade semântica, de conteúdo, e a uma heterogeneidade pragmática (CARVALHO, 2014a, p. 292).

1.2 Norma jurídica tributária *strictu sensu* – regra-matriz de incidência tributária

A norma jurídica em sentido estrito, como é sabido, é a significação atribuída ao suporte físico do direito positivo estruturada em uma hipótese que implica uma conseqüência, quer dizer, possui uma estrutura hipotético-condicional. Ela determina o sentido deôntico completo de modo a trazer uma mensagem prescritiva completa.

Desse modo, pode-se compreender a regra matriz de incidência tributária como uma norma jurídica em sentido estrito se caracterizando como uma norma geral e abstrata, cuja condicionalidade está intrínseca a ela, que visa a regular a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, determinando assim a incidência do imposto.

Acerca da regra-matriz de incidência tributária, Paulo de Barros (2014b, p.333) sintetiza que:

Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a conseqüência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial.

Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado.

A partir dessa compreensão, extrai-se que acontecido um evento no mundo fenomênico regulado pelo direito positivo, ocorrerá a incidência do imposto em decorrência da materialização, da concretização do fato gerador em determinado local e tempo, daí, tornando-se um fato jurídico, quer dizer, da abstração passará para o concreto.

Por exemplo, o legislador descreve uma situação hipotética, abstrata, que ainda não aconteceu, haja vista prestar serviço em determinado local e determinado momento para fins de recolhimento de ISSQN. Se um utente da linguagem prestar serviço, de imediato, ocorrerá a incidência da norma sobre essa hipótese, surgindo, então, a obrigação tributária. Assim, para se materializar em pagamento, será necessário ter um procedimento administrativo cuja responsabilidade fica a cargo da autoridade fiscal competente, que por meio de uma norma individual e concreta (auto de infração, por exemplo), revestirá em linguagem aquilo que ocorreu no mundo dos fatos de modo a efetivar a constituição do crédito tributário a fim de torná-lo exigível.

Atente-se que logo após a incidência da norma sobre a hipótese haverá a transição de um fato social para um fato jurídico. Nessa esteira, no que tange à incidência é de bom alvitre expor que “o fenômeno de a linguagem da norma jurídica assentar-se sobre a linguagem da realidade social dando por resultado a linguagem da facticidade jurídica, chamamos de incidência.” (MOUSSALLEM, 2006, p. 97)

Na hipótese de incidência estarão contidos os critérios material, temporal e espacial para, em seguida, por meio de um functor deôntico neutro, surgir a relação intersubjetiva entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, sendo que este terá o dever jurídico de adimplir o tributo, enquanto aquele terá o direito subjetivo de realizar a cobrança do tributo, de modo que será regulada pelo modal deôntico obrigatório (O). Dessa forma, é de se notar os critérios do conseqüente da norma, haja vista o pessoal e o quantitativo os quais, além dos critérios contidos no antecedente, serão explicados logo adiante.

1.2.1 Antecedente norma da jurídica tributária

A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (ATALIBA, 2014, p. 58).

O comportamento do agente, imbuído de conteúdo econômico, está descrito no antecedente da norma e, para tanto, necessário será o estabelecimento de critérios os quais

são: o temporal, o espacial e o material. Este, no caso, é o núcleo do suposto da norma conforme assevera o Professor Paulo de Barros (2009, p.126) em sua renomada obra Teoria da Norma Tributária:

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.).

Depreende-se, por conseguinte, que o critério material será composto pelo verbo – que indica a ação que será realizada -, mais o complemento, representando a descrição de uma situação porvir de um comportamento do indivíduo. No entanto, para reconhecer por completo o antecedente, será indispensável conhecer os critérios temporal e espacial. Este diz respeito ao local delimitado em que ocorreu o evento, enquanto aquele refere-se ao momento da ocorrência.

Nesse aspecto, o enunciado da hipótese da regra-matriz de incidência é elaborado com status de indeterminação, ou seja, ele delimita um conceito abstrato, que comporta um número infinito, mas não determinado de denotações (CARVALHO, 2014a, p. 387):

A hipótese de incidência tributária, portanto, é tão somente uma descrição da situação de possível ocorrência fática atribuída a um sujeito em suas relações intersubjetivas. O legislador descreve as características que os eventos na realidade social deve conter com o escopo de serem vertidos de fato jurídico e, assim, produzirem efeitos já no conseqüente da norma, o qual, por sua vez, será discutido no tópico seguinte.

1.2.2 Conseqüente da norma jurídica tributária

Incidente a regra jurídica na hipótese, de imediato, formará a relação jurídica contida no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. Neste caso, o functor deôntico do conseqüente será modalizado pelo modal obrigatório (O) com a veiculação entre o contribuinte e o fisco.

Nas palavras de Alfredo Augusto Becker (2002, p. 298), “a realização da hipótese de incidência desencadeia automaticamente a incidência da regra jurídica e as conseqüências desta incidência são os efeitos jurídicos.”

Assim, verificada a hipótese de incidência tributária surgirá a obrigação tributária que está localizada no conseqüente da norma. Os critérios condicionados ao conseqüente são o pessoal e o quantitativo. No caso do critério pessoal, este é caracterizado pela existência de

um sujeito ativo, personificado no Fisco que detém o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo, o contribuinte.

No âmbito do critério quantitativo, restará aqui fixado o *quantum deabatur* a ser pago pelo sujeito passivo ao Fisco depois de um cálculo proveniente da junção entre a base de cálculo e a alíquota.

Dessa forma, depois de realizado o cálculo aritmético chega-se ao exato valor devido. O jurista Geraldo Ataliba, a par disso, lecionava que “aplicada a alíquota – inserida no mandamento à base calculada, obtém-se o *quantum* devido, objeto da obrigação, nascida do fato imponible.” (2014, p. 119).

2. CRITÉRIOS DA HIPÓTESE E DA CONSEQUÊNCIA DO ISS

2.1 Critérios da hipótese do ISS

Conforme demonstrado no capítulo anterior, os critérios contidos na hipótese são o material, temporal e espacial.

De forma sucinta, no que tange aos critérios temporal e espacial do ISS, sabe-se que este é o âmbito territorial do Município, enquanto aquele é o momento da prestação do serviço, isto é, o momento em que o serviço, pronto e acabado, é entregue ao tomador (CARVALHO, 2014b, p. 338).

Em relação ao critério material da hipótese de incidência do ISS, este merece um estudo mais detalhado, uma vez que abrange as prestações de serviços dispendiosos, sendo imperiosa a mensuração econômica para determinar a cobrança do mencionado imposto.

O artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003 dispõe acerca do fato gerador do imposto estudado: “O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência do municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Natália de Nardi Dácamo, seguindo o raciocínio do professor Paulo de Barros, assevera que o critério material do ISS é expresso pelo verbo “prestar” e pelo seu complemento “serviço”; mas afirma que não é qualquer serviço que será tributado, mas apenas aqueles descritos pela Lei Complementar Nº 116/2003 (2007, p. 29). Ademais, a autora espousa que é sobre o fato relação jurídica de prestar serviço que incidirá a norma geral e abstrata do Imposto Sobre Serviços; essa relação jurídica é introduzida no ordenamento por meio de uma norma individual e concreta. (DÁCOMO, 2007, p. 30).

Por conseguinte, extrai-se que o critério material é constituído pelo verbo + complemento, o que no caso traduz-se por “prestar serviço”. No entanto, o rol de incidência do ISS é taxativo, como, por exemplo, aqueles serviços descritos na Lei Complementar 116/03, uma vez que o próprio teor do artigo 156, III, CF, destaca que os serviços de qualquer natureza serão definidos em lei complementar.

Aliás, quanto à taxatividade dos serviços insculpidos na Lei Complementar 116/03, há juristas que divergem em relação a esse carácter escampado.

Roque Antonio Carrazza sustenta que a lista é apenas sugestiva, isto é, contém sugestões que poderão ou não, ser levadas em conta pelo edil de cada município ao instituir, *in abstracto*, o ISS (2015, p. 1164). Logo, para os serviços não descritos no rol da referida Lei Complementar poderão ser tributados.

Em contraponto a isso, Hugo de Brito Machado (2015, p. 414) afirma que os serviços tributáveis são os constantes da Lista anexa à Lei Complementar 116/2003, que os enumera de forma exaustiva. Assim, o rol é taxativo (*numerus clausus*).

Ademais, é de bom alvitre ressaltar que a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação estão no campo da incidência do ICMS por força do art. 155, II, da Constituição Federal³, de modo a repelir a incidência do ISS. Extrai-se, assim, que o ISS recai sobre serviços de qualquer natureza, salvo aqueles de competência do ICMS que em algumas hipóteses incide, também, sobre serviço.

Desse modo, para saber se há incidência do ISS deve-se saber que o serviço não deve ser tributado pelo ICMS; é imprescindível que o serviço encontra-se previsto na lista anexa à Lei Complementar 116/03 e o serviço corresponda a uma prestação de fazer, embora neste caso, curiosamente, ocorra uma exceção quanto à locação de cofres particulares (item 15.03 da lista anexa da referida Lei Complementar) que corresponde a uma obrigação de dar.

Ora é de sabença de todos que não pode incidir ISS em locação de bens móveis, conforme aduz a súmula vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal.⁴

³ 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 transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

⁴ Súmula Vinculante 31 – É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza –ISS sobre operações de locação de bens móveis

2.2 Critérios do conseqüente do ISS

Quanto aos critérios contidos no conseqüente da regra-matriz de incidência do ISS, estes, consoante demonstrados, são dois: o critério pessoal e o critério quantitativo.

Nesse momento, surgirá a obrigação tributária, ou seja, formará o vínculo obrigacional entre o sujeito ativo, personificado no Município, e o sujeito passivo que, conforme o art. 5º da LC 116/03, é representado pelo contribuinte o qual, no caso, realizou a prestação do serviço. Logo, estará constituído o critério pessoal da norma-padrão.

Em relação ao critério quantitativo, sabe-se que este é constituído pela base de cálculo e pela alíquota. De acordo com o artigo 7º da Lei Complementar 116/03, a base de cálculo é o preço do serviço, isto é, haverá a mensuração do valor do serviço prestado já discriminado na nota fiscal que, por meio de um cálculo aritmético junto com a alíquota instituída pela pessoa política, resultará no *quantum* devido pelo contribuinte.

Curioso notar que não há nenhum outro imposto, além do ISS, cujas alíquotas podem ser alteradas por Lei Complementar. Via de regra, a lei ordinária é que fixará as alíquotas dos impostos. No ISS, a Lei Complementar fixará seus limites, e o município competente, dentro de seu espaço, decidirá qual alíquota vigorará.

3. DISTINÇÃO ENTRE ATIVIDADES-MEIO E ATIVIDADES-FIM

De forma contumaz, muitos municípios fazem a lavratura de autos de infração a fim de realizar a retenção e o recolhimento do ISS sobre serviços que eles entendem se enquadrar como um serviço autônomo, quer dizer, como um fim dos objetivos sociais da empresa.

Essa problemática ocorre em razão dos equívocos cometidos pelos municípios que não sabem distinguir uma atividade-meio, entendida aqui como uma etapa, uma tarefa voltada para o próprio prestador e não para o tomador, de uma atividade-fim cuja característica é a prestação do serviço em sua integralidade, englobando todas as etapas (atividade-meio) constituídas para satisfazer aquilo que acordado com o tomador do serviço. Nesse sentido, buscando clarear essa diferença, Aires Barreto (p. 32, 2011) é enfático ao ensinar que:

A distinção entre uma e outra resulta da seguinte constatação: ou se está diante de atividades desenvolvidas em benefício próprio, como requisito, condição ou até mesmo sofisticação, para produção de outra utilidade qualquer para terceiros, ou são elas, em si mesmas consideradas, o próprio fim pretendido, é dizer, quando, de per si, constituem a própria utilidade que se quer por à disposição de outrem.

Não obstante essa notória distinção, ainda é freqüente essa dificuldade de distinguir uma atividade-meio de uma atividade-fim. Ora, é cristalina que esta se refere, por exemplo, ao objeto do contrato de uma prestação de serviço, à principal atividade econômica descrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, ao objeto social contido no estatuto da empresa, de modo a tornar inadmissível a autoridade fiscal entender possível a incidência do ISS sobre as etapas, os meios para se chegar ao fim da prestação do serviço na sua forma integral.

Frise-se: a atividade-meio traduz-se apenas em um ato preliminar, uma tarefa voltada apenas para o prestador do serviço que almeja, por meio dessas atividades-meio, satisfazer a consecução de seu fim, materializada pela atividade básica, ou seja, pela prestação do serviço constituída de conteúdo econômico direcionada ao tomador.

A par desse raciocínio, mais uma vez, encontra-se a magnífica exposição de Barreto (2011, p. 35):

Em conclusão: somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, não se pode decompor um serviço – previsto em sua integralidade, no respectivo item específico da lista da lei municipal – nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto.

Evidenciada a distinção, não há motivo de a municipalidade ainda realizar, equivocadamente, a tributação de ISS nas atividades-meio. A única razão, certamente, seja a sangria da arrecadação que vai de encontro com a regularidade dessas ações.

4. NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS NAS ATIVIDADES-MEIO

4.1 Razões da não-incidência

O ISS, como já explicado, é um imposto de competência municipal cuja incidência é sobre serviços. Os serviços tributáveis pelo ISS estão definidos, de modo individualizado, no anexo que compõe a Lei Complementar n.º 116/03. Essa relação de serviços decorre de exigência constitucional contida no art. 156, II, da Constituição Federal. Este dispositivo determina que a definição de serviços de qualquer natureza cabe à lei complementar.

A fim de alcançar a compreensão do porquê da não-incidência do Imposto sobre serviço de qualquer natureza nas atividades-meio, imprescindível será, previamente, estudar o conceito do vocábulo serviço e suas características.

Aires Fernandino Barreto, mais uma vez, (2003, p. 29) já advertia que não é qualquer obrigação de fazer que se enquadra nos moldes de conceito de serviço:

Não é todo e qualquer “fazer” que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se víssemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um “fazer”. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado.

Segundo Aliomar Baleeiro (2003, p. 411):

A prestação de serviços detém algumas características peculiares: configura uma utilidade (material ou imaterial); como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa, devendo ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício; executada sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente; deve ser habitual, e não meramente eventual, assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro e, por fim, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado.

Em correspondência com o excerto acima, Aires. Barreto (2009, p. 317), leciona que serviço é a prestação do esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.

Nesse aspecto, a partir de uma interpretação sistemática da Constituição Federal, o conceito de serviço não se inclui o serviço público porque subsumível a regime de direito público e excluído por força do estatuído na alínea *a* do inciso VI do art. 150 da Lei Maior, além de o conceito afastar o trabalho realizado a si próprio.

Com essas primeiras colocações, delineia-se em nossa mente as razões da não-incidência do ISS nas atividades-meio de forma a facilitar a compreensão dos verdadeiros serviços tributáveis pelo imposto municipal.

De acordo com as características expostas, os serviços que devem sofrer a incidência do ISS são aqueles que exprimem uma obrigação de fazer e possuem conteúdo econômico. Desse modo, tais serviços deverão representar a principal atividade econômica da empresa prestadora de modo que se configure a atividade-fim a qual, inclusive, se encontra no objeto social do estatuto da pessoa jurídica ou até mesmo no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

Logo, é inconcebível a incidência do imposto nos serviços que não possuem um teor econômico, que visem apenas a ser suporte de uma atividade finalística. Ora, se o prestador

realiza um mero serviço voltado para ele mesmo, a fim de atingir a consecução de seu fim, torna-se inaceitável a incidência do ISS nessas atividades-meio, uma vez que estas, claramente, não são direcionadas para terceiros, mas para o tomador dos serviços.

Para haver a tributação do serviço realizado, reitere-se, é imprescindível que este seja uma atividade-fim voltada tão somente para o tomador do serviço. Assim, é patente a ilegalidade do ente municipal que vise realizar a cobrança do ISS nas atividades-meio, visto que tais serviços são apenas atos acessórios, preliminares, ausentes de conteúdo econômico.

Novamente, Aires Barreto (2011, p. 33), de forma cirúrgica, leciona a fim de repelir quaisquer dúvidas concernentes aos recorrentes equívocos da incidência do ISS nas atividades-meio:

Note-se, assim, que, as etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas “para o próprio prestador” e não “para terceiros”, ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível), têm-se simples atividade-meio.

[...]

É muito pretender deles que esses atos constituam mera indicação, explicitação, ou especificação das técnicas, processos ou deveres a serem observados na busca do *facere*, vale dizer do serviço a ser prestado, da utilidade que o prestador se propõe a perseguir ou colocar à disposição do tomador: daquilo que é o objeto do contrato de serviço.

Portanto, entende-se que o ditame constitucional contido no art. 156, II, da Constituição da República possui o escopo de fazer incidir o ISS sobre o esforço humano que alguém presta a terceiro, como um fim a ser alcançado pelo bem que recebeu o serviço. Não há, na norma constitucional, espaço para que se entenda como tributável a atividade-meio do prestador de serviço, isto é, o esforço humano que é realizado, a pedido de tomador, como sendo ação intermediária para algo ser feito. A consecução desse fazer não é sujeita ao ISS.

4.2 Posicionamento da jurisprudência acerca da não incidência do ISS nas atividades-meio

A jurisprudência dos Tribunais Superiores é quase que uníssona quanto ao entendimento da não-incidência do Imposto sobre serviço de qualquer natureza nas atividades-meio. Sempre de forma lúcida e coerente, os julgados asseveram os constantes equívocos concernente à errônea tributação dos serviços que representam meras etapas, meios que dão suporte à atividade-fim.

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça já entendeu que, para fins de incidência do ISS, o serviço deve corresponder a uma atividade-fim em consonância com um dos itens contido no rol taxativo. Nessa toada, merece destaque parte do reluzente voto do ministro Luís Fux, inspirado nas lições de Aires Barreto, no julgamento do Recurso Especial 888.852 cujo teor expunha a principal finalidade do ISS:

É certo, portanto, que o alvo do ISS “é o esforço humano prestado a terceiro como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada item. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integralidade, no respectivo item específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em desconsideração à hipótese do ISS (...)” (STJ – Resp: 888852 ES 2006/0205159-0, Relator LUIZ FUX, Data de Julgamento: 04/11/2008, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/12/2008)

O atual ministro do Supremo Tribunal Federal deixou de modo vítreo no julgado acima o escopo da incidência do ISS, de forma que não há que se criar confusão entre uma atividade-meio e uma atividade-fim, já que é de fácil compreensão a distinção de ambas.

Some-se a isso, é de bom alvitre ressaltar que essa controvérsia já é superada nas Cortes Superiores, embora ainda haja frequentes decisões no âmbito administrativo que insistem em tributar uma atividade que se traduz em mero meio para atingir o fim pretendido. Quanto ao posicionamento favorável não-incidência do ISSQN, confira-se a recente ementa abaixo, também do Superior Tribunal de Justiça, que concerne, por exemplo, aos serviços de telecomunicações:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES. ATIVIDA-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE. SÚMULA 83/STJ. 1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, independente da cobrança pela prestação de serviços, “não incide ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações” (REsp 883254/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJ 28.2.2008 p.74). Precedentes. Incidência da Súmula 83 STJ. (...) (STJ – AgRg no AREsp: 445726 RS 2013/0403070-6, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de julgamento: 18/02/2014, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: Dje 24/04/2014)

Interessante notar que o caso tratado no julgado acima, embora haja a possibilidade de uma interpretação extensiva do teor da lista do Decreto-lei nº. 406/68, bem como da lista anexa à Lei Complementar nº. 116/03, com o escopo de se considerar a natureza do serviço e não a designação dada a ele pelo sujeito que pratica o fato gerador, é pacificado no âmbito dos

Tribunais Superiores, o entendimento de que as atividades-meio, necessárias à prestação do serviço de telecomunicações, não sofrem a incidência do ISSQN. A par disso, segue abaixo a ementa do REsp 1331306:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. ATIVIDADE-MEIO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Este Superior Tribunal de Justiça já consolidou o entendimento no sentido de que os serviços de atividade-meio indispensáveis ao alcance da atividade-fim, prestado pelas companhias telefônicas, não são passíveis da incidência do ISS.(...)(STJ – AgRg no REsp: 1331306 AM 2012/0133094-4, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de julgamento: 27/08/2013, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/09/2013)

Outro ponto bastante relevante para se debruçar neste estudo é em relação à venda de mármore e granito para um determinado cliente, quando esses minerais passam por um processo de beneficiamento, na qual reiteradas vezes ocorre o fenômeno da bitributação, com o município cobrando ISS e o Estado cobrando ICMS.

A razão disso decorre do equívoco que muitos municípios cometem ao entender como serviço de beneficiamento, constante no item 14.05 da Lei Complementar 116/03, o corte e recorte de peças de granitos ou mármore cuja finalidade é obter a facilidade do manuseio das pedras destinadas ao consumidor final.

Verifica-se que a atividade desempenhada pela empresa não constitui senão uma das etapas do processo produtivo de modo que a atividade de industrialização não se enquadra no conceito de serviço de beneficiamento e, devido a isso, está sujeita à incidência do ICMS. De forma sucinta: se a atividade-fim da empresa é a industrialização e venda de mercadoria, indevida a incidência do ISS nas atividades-meio, uma vez que se trata de contribuinte de ICMS.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal inclusive já assentou que “na industrialização por encomenda, se o bem retorna à circulação, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto sujeita ao ISSQN” (REsp 606960 AgR-aGr, Relator(a): Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014).

Inclusive, na ocasião, o eminente Ministro Dias Toffoli, relator do feito demonstrado acima, consignou que nem sempre a incidência indiscriminada de ISSQN se mostra acertada. Em algumas hipóteses, corre-se o risco de transfigurar o elemento material deste imposto, incorrendo em equivocada usurpação de situações próprias de outras espécies tributárias. Vale, assim, transcrever algumas palavras do douto julgador:

Conforme registrei na decisão ora recorrida, a incidência indiscriminada do ISSQN sobre os serviços relacionados no subitem 14.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a depender do caso concreto, nem sempre se mostra acertada. Em determinadas hipóteses, pode haver a transfiguração do elemento material desse imposto bem como a incorreta usurpação de situações próprias de outras exações. Recordo que, no julgamento do AI nº 803.296/SP-AgR, Primeira Turma, do qual fui relator, anotei que a problemática da definição do imposto que deve incidir nas operações de industrialização por encomenda pode ser resolvida a partir de uma interpretação que busca harmonizar o novo entendimento externado na ADI nº 4.389/DF-MC, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 25/5/11, com o entendimento anteriormente sufragado nesta Corte e no Superior Tribunal de Justiça. Naquela ocasião, extraí diversas diretrizes do julgamento da ADI nº 4.389/DF-MC, dentre as quais a de que a solução estaria ligada ao papel que a industrialização por encomenda teria no ciclo produtivo, e não propriamente à atividade fim desempenhada pela indústria contratada, vista de maneira isolada. Verifiquei, naquele julgado de minha relatoria, que entendimento convergente já havia sido defendido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no Resp nº 725.246/PE, Primeira Turma, Relator o Ministro Teori Zavascki, DJU de 14/11/05, no qual se consignou: “nos casos em que a operação envolver atividade mista, o que se levará em conta, para efeito de definição do tributo incidente (ISS ou IPI ou ICMS) é a atividade contratada e prestada em caráter preponderante”. No mencionado AI nº 803.296/SP-AgR, assentei que, se o bem retorna à circulação após a industrialização por encomenda, tal processo industrial representa apenas uma fase do ciclo produtivo da encomendante, não estando essa atividade, portanto, sujeita ao ISSQN. O presente caso, conforme o quadro fático delineado nas demais instâncias, amolda-se a esse parâmetro, isto é, o bem, após o referido processo de industrialização, retorna ao solicitante para posterior comercialização ou nova industrialização. Tendo em vista esse papel que assume a referida atividade de industrialização por encomenda no processo de produção (ADI nº 4.389/DF-MC), não há que se falar em incidência do ISSQN. Reconheço, por outro lado, a incidência do IPI e do ICMS. (REsp 606960 AgR-aGr, Relator(a): Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014).

Nesse sentido, averigua-se diante da corrente jurisprudencial exposta que não se deve confundir a execução de atividades-meio, que visa apenas, como exaustivamente mostrado, a tornar possível uma prestação de serviço para terceiro, com a prestação do serviço voltado para uma atividade finalística, uma atividade básica de uma empresa.

5. CONCLUSÃO

A não-incidência do ISS nas atividades-meio é, portanto, uma questão que sempre suscita controvérsias em razão da divergência plasmada entre a autoridade fiscal municipal e o contribuinte quanto ao consenso de que uma dada prestação de serviço é ou não passível de incidência do Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

A princípio, observa-se que é inteiramente descabida a atitude do município de realizar a cobrança do imposto sobre atividades que representam etapas, meios que almejam tão somente a constituir um fim pretendido, ou seja, a atingir a consecução do fim da empresa.

Desse modo, o prestador do serviço, que realiza uma mera atividade-meio cuja única finalidade é a de dar suporte à materialização da atividade-fim em sua forma integral, deve ver afastada a incidência do ISSQN, tendo em vista ser um serviço de natureza auxiliar que não corresponde a um fato jurídico a ser enquadrado nos moldes da norma jurídica tributária.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRETO, Aires Ferdinandino. *Curso de direito tributário municipal*. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *ISS – Intributabilidade das atividades-meio: imperativo constitucional*, in: *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*.Org.: Aires Ferdinando Barreto. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 27-52.

_____. *ISS na constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

CARVALHO, Aurora Thomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014a.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014b.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013

_____. *Teoria da norma tributária* 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2006.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica produção e controle*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 8. ed. Trad João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005.