

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISSQN (IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA) E AS RAZÕES PARA ENTENDER A TRIBUTAÇÃO COMO GARANTIA CONSTITUCIONAL**

Romário Lira Ribeiro (E-mail: rromario.ribeiro@gmail.com)  
Prof. Wallacy Luiz Vargas da Cruz (E-mail: wallacyvargas@yahoo.com.br)

## **RESUMO**

Este estudo tem como objetivo conhecer os aspectos que compõem a substituição tributária do ISSQN (imposto sobre serviço de qualquer natureza): e a razão para entender a tributação como garantia constitucional, como também verificar e entender as razões das diferenças de alíquotas e seus reflexos financeiros em nível de Brasil, ao analisar a base de cálculo e suas alíquotas, vez que o imposto sobre serviço tem por base de cálculo o preço do serviço, o qual deve ser o serviço efetivamente prestado e não o serviço contratado, identificar os estudos na área contábilista sobre ISSQN, no que concernem também os tributos e diferenças de alíquotas. Identificar as transferências intergovernamentais, todavia será imprescindível cogitar que a lei complementar também interfere no exercício das competências municipais, apesar de haver forte discussão doutrinária a cerca da questão. Sobre a Guerra Fiscal não se trata de um aspecto positivo, mas sim uma deturpação do sistema federativo nacional. A pesquisa foi realizada de forma, qualitativa, exploratória e bibliográfica. Os tributos verificados ainda precisam ser compreendidos tanto do lado do prestador de serviços, contribuinte e substituto tributário, só assim as leis serão aplicadas de forma correta para as devidas obrigações a serem prestadas.

**Palavras chaves:** Imposto sobre serviço, direito tributário, tributos, alíquotas.

## **ABSTRACT**

This study aims to know the aspects that make up the tax substitution of the ISSQN (service tax of any kind): and the reason to understand taxation as a constitutional guarantee, as well as to verify and understand the reasons for tax rate differences and their financial repercussions At the Brazilian level, when analyzing the calculation base and its rates, since the service tax is based on the calculation of the price of the service, which should be the service actually provided and not the contracted service, identify the studies in the area Accountant on ISSQN, in what concerns also the taxes and differences of rates. Identifying intergovernmental transfers, however, it will be imperative to consider that the complementary law also interferes with the exercise of municipal competencies, although there is a strong doctrinal discussion about the issue. About the Fiscal War is not a positive aspect, but a

misrepresentation of the national federative system. The research was carried out qualitatively, exploratory and bibliographical. The verified taxes still need to be understood both from the side of the service provider, taxpayer and tax substitute, only then will the laws be applied correctly for the due obligations to be provided.

## 1. INTRODUÇÃO

Os tributos têm seu ordenamento legal normatizado pelo Código Tributário Nacional - CTN, com impostos, taxas e Contribuição de melhoria buscaremos neste artigo compor um estudo dos sistemas tributários, mostrar de forma clara a historicidade de fatos os quais geraram a análise e cobrança de tributos na parte de impostos municipais ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza).

Nossa principal problemática o modelo de repartição de competências tributárias adotado pelo país atribui aos municípios tributos cujos fatos geradores ocorrem em áreas urbanas, ignorando a realidade de que muitos municípios são, predominantemente, rurais. Assim o patrimônio público constitui-se no conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo econômico e avaliáveis em moeda, utilizado pela Fazenda Pública para alcançar seus objetivos (SILVA, 2011, p.1 Apud FILHO, 2008, p. 152).

A pesquisa foi realizada de forma, qualitativa, exploratória e bibliográfica. Para melhor identificarmos a questão da tributação como garantia constitucional, a substituição tributária do ISSQN (Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza) a partir de diferentes abordagens do conhecimento, com ênfase no conhecimento científico. Desde a mais tenra infância até a mais vetusta idade, teremos no mundo uma fonte constante de mistérios que nos desafiam a imaginação e a inteligência, na busca de compreensão, na busca de entendimento (LUCKESI *et al*, 2000, p.48).

A pesquisa qualitativa ou naturalística faz uso de dados descritivos obtidos pelo pesquisador no contato com a situação em estudo, enfatiza o processo e leva em consideração a perspectiva dos participantes.

Quanto aos meios: Bibliográfica para (NASCIMENTO, 2008, p. 37) “a principal forma de coleta de dados é a leitura (livros, revistas, jornais, sites, CDs etc.), que

certamente é utilizada para todos os tipos de pesquisa. Esta técnica também é chamada de pesquisa bibliográfica”. A pesquisa bibliográfica abrangeu a leitura, análise e interpretação de livros, periódicos, documentos xerocopiados, etc. Todo material recolhido foi submetido a uma triagem, a partir da qual foi possível estabelecer um plano de leitura. Tratou-se de uma leitura atenta e sistemática que se fez acompanhada de anotações e fichamentos que, eventualmente, serviram à fundamentação teórica do estudo.

Quanto aos fins: exploratória. A pesquisa exploratória Também chamada de pesquisa quase científica, não elabora hipóteses a serem testadas, limitando-se a definir objetivos e buscar informações sobre o tema do estudo. Recomenda-se esta forma de pesquisa quando se precisam ampliar conhecimentos sobre o problema a ser investigado.

Neste cenário de transformações e inquietações da sociedade é necessário responder a essas demandas, que cada vez mais cobrar ações precisas na luta contra a corrupção, impunidade e os desmandos administrativos de toda ordem. Tal contexto de revolta é propício para ações ainda mais eficazes da gestão pública no exercício de suas atribuições e tributações.

Na qual a composição da base de calculo do ISSQN com ênfase para o tratamento a ser dispensado aos descontos que interferem nos preços dos serviços. Os específicos serão os de entender o Sistema Tributário Nacional vigente e a quem compete fixar as alíquotas e guerra fiscal. Identificar mesmo sendo a tributação garantia constitucional esta não poderá ser feita em caráter confiscatório, tão pouco poderá ser realizada de forma anti-isonômica. Analisaremos a base de cálculo e suas alíquotas, vez que o imposto sobre serviço tem por base de cálculo o preço do serviço, o qual deve ser o serviço efetivamente prestado e não o serviço contratado. Entender a respeito da substituição Tributaria na base de calculo do ISSQN. A meta deste trabalho será identificar os estudos na área contabilista sobre ISSQN, com intenção de desvelar os entraves e desafios na atual contemporaneidade no que concernem também as os tributos e diferenças de alíquotas.

Todavia será imprescindível cogitar que a lei complementar também interfere no exercício das competências municipais, apesar de haver forte discussão doutrinaria a cerca da questão. Até mesmo para manter um conceito mais amplo para as normas gerais passíveis de serem veiculada a inconstitucionalidade de estas trazerem listas taxativas de serviços, a par dos quais não estariam os municípios

aptos a instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Isto porque a nosso entender neste artigo, que podemos interpretar fora no sentido que a lei complementar virá para dispor apenas sobre critérios gerais para que seja definido se um serviço esta ou não englobado na competência tributaria estadual.

Assim sustentamos até aqui, para que a norma mantenha caracteres e generalidade, é preciso que não se aprofunde em minúcias que descaracterizem a competência outorgada aos demais entes tributantes, portanto e plausível entender que, ao estipular os serviços um a um, a lei complementar se desvirtua ao nosso entender do mandamento constitucional, de tal sorte a não poder ser validamente imposta aos municípios. Segundo sites disponíveis podemos entender conforme o Sistema Tributário Nacional vigente (previstos no art.º 145 e seguintes da Constituição Federal/88) compete aos Estados e ao Distrito Federal fixar as alíquotas nas operações e prestações internas. Ainda de acordo com o mencionado sistema, o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

As ocorrências verificadas estarrecem pelo conteúdo e aumentam a descrença no Poder Público e por extensão, nos gerenciadores do governo. É evidente que a população deseja é pelo menos uma simetria entre a carga tributária e os benefícios oferecidos pela atuação do Estado, ou seja, o cumprimento dos objetivos já petrificados em nossa Carta Constitucional: "construir uma sociedade livre, justa e solidária". Em síntese, o bem-estar social. O procedimento metodológico será baseado em estudo teórico com revisão de literatura, tendo como referência teórica autores na área de ciências contábeis. A pesquisa quanto à natureza; qualitativa; meios: pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, e Quanto aos fins; exploratória.

A pesquisa foi realizada de forma, qualitativa, exploratória e bibliográfica. Para melhor identificarmos a questão da tributação como garantia constitucional, a substituição tributaria do ISSQN (Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza) a partir de diferentes abordagens do conhecimento, com ênfase no conhecimento científico. Desde a mais tenra infância até a mais vetusta idade, teremos no mundo uma fonte constante de mistérios que nos desafiam a imaginação e a inteligência, na busca de compreensão, na busca de entendimento (LUCKESI *et al*, 2000, p.48).

A pesquisa qualitativa ou naturalística faz uso de dados descritivos obtidos pelo pesquisador no contato com a situação em estudo, enfatiza o processo e leva em consideração a perspectiva dos participantes.

Quanto aos meios: Bibliográfica para (NASCIMENTO, 2008, p. 37) “a principal forma de coleta de dados é a leitura (livros, revistas, jornais, sites, CDs etc.), que certamente é utilizada para todos os tipos de pesquisa. Esta técnica também é chamada de pesquisa bibliográfica”. A pesquisa bibliográfica abrangeu a leitura, análise e interpretação de livros, periódicos, documentos xerocopiados, etc. Todo material recolhido foi submetido a uma triagem, a partir da qual foi possível estabelecer um plano de leitura. Tratou-se de uma leitura atenta e sistemática que se fez acompanhada de anotações e fichamentos que, eventualmente, serviram à fundamentação teórica do estudo.

Quanto aos fins: exploratória. A pesquisa exploratória Também chamada de pesquisa quase científica, não elabora hipóteses a serem testadas, limitando-se a definir objetivos e buscar informações sobre o tema do estudo. Recomenda-se esta forma de pesquisa quando se precisam ampliar conhecimentos sobre o problema a ser investigado.

Neste cenário de transformações e inquietações da sociedade é necessário responder a essas demandas, que cada vez mais cobrar ações precisas na luta contra a corrupção, impunidade e os desmandos administrativos de toda ordem. Tal contexto de revolta é propício para ações ainda mais eficazes da gestão pública no exercício de suas atribuições e tributações.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 O Estado**

O que difere a sociedade humana das sociedades formadas por outras criaturas é a necessidade de regras para que haja organização dos interesses. Temos na criação do Estado a legitimação dessas regras. O Estado é responsável pela organização e pelo controle social.

O Estado é organizado política, social e juridicamente, ocupando um território definido, normalmente onde a lei máxima é uma constituição escrita, e dirigida por um governo que possui soberania reconhecida tanto interna como externamente.

Um Estado soberano é sintetizado pela máxima “*Um governo, um povo, um território*”.

Segundo o dicionário Aurélio (1988) temos a seguinte definição de Estado:

Um organismo político administrativo que, como nação soberana ou divisão territorial ocupa um território determinado, é dirigido por governo próprio e se constitui pessoa jurídica de direito público, internacionalmente conhecida. Sociedade politicamente organizada (AURÉLIO, p.273).

O Estado, de acordo com o artigo 6º da Constituição Federal, tem por função garantir ao cidadão os seus direitos sociais. A Constituição Federal de 1988 teve uma grande preocupação especial quanto aos direitos sociais dos brasileiros, quando estabeleceu uma série de dispositivos que assegurassem ao cidadão todo o básico necessário para a sua existência digna e para que tenha condições de trabalho e emprego ideais. Em suma, todas as formalidades para que se determinasse um Estado de bem-estar social para o brasileiro foram realizadas, e estão na Constituição Federal (CF) de 1988, que objetiva no artigo 3º Construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (CF/88, artigo 3º).

Todavia, o Estado necessitava de um instrumento que permitisse a aplicação das suas políticas públicas, com vistas a garantir o contentamento da população. Neste sentido, a Administração Pública foi criada com poderes instrumentais, ou seja, são instrumentos conferidos à Administração e empregados apenas para o atendimento do interesse público. O poder administrativo é conferido à autoridade para remover interesses particulares que se opõem ao interesse público.

Para Meirelles (2002), Administração Pública é “todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, cujo objetivo é a satisfação das necessidades coletivas”. Segundo Di Pietro (2001), Administração Pública abrange as atividades exercidas pelas entidades, órgãos e agentes incumbidos de atender concretamente às necessidades coletivas. É entendida pelo conjunto de atividades exercidas pelos poderes: executivo, legislativo e judiciário para atender de maneira subjetiva os interesses da coletividade.

Os princípios que regem a Administração Pública estão contidos na Constituição brasileira, e em especial no seu artigo 37:

A administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...].(Emenda Constitucional nº 19 de 1998).

A atribuição primordial da Administração pública é oferecer utilidades aos administrados, fundamentando-se na legalidade, que impõe ao administrador a obrigação de fazer, ou deixar de fazer, exatamente aquilo que a lei estabelece de forma determinada; impessoalidade onde cabe o atendimento deve ser imparcial, sem preferência ou favorecimento em função de outrem; moralidade, devendo agir de maneira ética, com probidade, considerando que o interesse público se sobrepõe ao interesse particular; publicidade, onde todas as pessoas têm direito de saber o que a administração faz, por isso os seus atos públicos, devem ser publicados nos órgãos oficiais de divulgação para que só então tenham validade; e, eficiência a qual exige que a administração atue com presteza, perfeição e sempre tenha por objetivo o atendimento de resultados práticos (busca pelo interesse público). Também chamado de princípio da boa-administração que confere a necessidade de adoção, pelo administrador, de critérios técnicos, que assegurem o melhor resultado.

Na Constituição Federal está disposto que a Administração Pública está encarregada da prestação de serviços públicos, e tem como escopo oferecer serviços que beneficiem a coletividade garantindo a satisfação dos cidadãos. Rosa (2002) apresenta a concepção de que serviço público corresponde a toda a atividade desempenhada direta ou indiretamente pelo Estado, visando solver necessidades essenciais do cidadão, da coletividade e do próprio Estado.

Com a expansão dos serviços e programas governamentais sentiu-se a necessidade de dar maior atenção aos recursos financeiros empregados nos serviços públicos e verificar se estavam alcançando o objetivo proposto. Isso decorreu do fato de que a alta administração pública, não poderia supervisionar pessoalmente todas as atividades.

O controle da Administração Pública é “a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta um do outro”,

conforme Meirelles (2002). É estabelecido pela Constituição Federal no capítulo referente ao Poder Legislativo e na seção dedicada à fiscalização financeira e orçamentária, que o controle externo é tarefa do Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União - TCU.

“Quando a Constituição diz caber ao Tribunal de Contas da União auxiliar o Congresso Nacional, no exercício da função de controle externo, não está dizendo ser ele mero órgão auxiliar, mas sim que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, não se fará senão com o auxílio do TCU, tido pela Constituição como inafastável e imprescindível, sem daí deduzir um vínculo de subalternidade hierárquica. Também não é correto afirmar que o Tribunal de Contas, enquanto órgão meramente técnico, apenas emite parecer. (Supremo Tribunal Federal).

Com o desenvolvimento das atividades do TCU nos órgãos públicos, a função do controle governamental passa a ser discutida como instrumento de grande relevância para que o Estado possa efetivamente garantir que os conceitos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade propostas pelo então novo paradigma gerencial, possam ser seguidos.

Entende-se que administração pública brasileira vem passando por grandes transformações, desde a sua formação até os dias atuais, sobretudo, pela modificação nas formas de atuação do Estado (do patrimonialismo ao gerencialista) e pela inserção das tecnologias gerenciais adotadas no setor privado aplicadas no público. Além do mais, o Estado passou a buscar atender às demandas da sociedade e aumentar a qualidade do serviço público, aderindo a normas e controles que viabilizem a otimização dos recursos, sua correta aplicação nas repartições e programas do governo e verificação das metas propostas para cada item.

Ao final dos anos 70 inicia-se um período de crise do modelo de acumulação que atingiu fortemente os estados capitalistas, caracterizada pelos seguintes fatores: crise fiscal, marcada pela crescente perda de crédito por parte do Estado e pela poupança pública que se torna negativa; esgotamento da estratégia estatizante de intervenção do Estado; superação da forma tradicional e burocrática de administrar o Estado (CARNEIRO, 2002, p.95).

No decorrer da década de 1980, sob os impactos de fatores internos e externos, redefiniu-se a agenda pública brasileira com a inclusão progressiva dos

princípios liberais (DINIZ, 1996). A partir da crise financeira, que se abateu sobre os países do primeiro mundo nos anos 80 ganhou força à ideia de reduzir os gastos governamentais, de restringir a ação estatal, de transferir ao mercado encargos até então assumidos pelo Estado.

Com o surgimento do Estado do bem-estar social, no século XX, as exigências pelos direitos sociais eram crescentes, o que forçava a um aumento da máquina estatal e dos serviços ofertados a população. Era grande também o volume de demandas por uma maior flexibilização da gestão pública, devido às mudanças tecnológicas aceleradas e ao processo competitivo de globalização.

A escassez de recursos econômicos dificultava a compatibilização entre a oferta de serviços por parte do governo e as demandas da sociedade, o que conduzia a necessidade de uma administração eficiente para reduzir a defasagem no atendimento dessas demandas. Assim, em meio a uma grave crise econômica, agravada em 1990 por um processo de hiperinflação, no governo do então Presidente Fernando Henrique Cardoso, entendeu-se necessário reformar o Estado Brasileiro. E, ainda, constatando-se também o aumento da ineficiência dos serviços sociais ofertados e o crescimento do clientelismo, adveio a Emenda Constitucional nº 19, de 04.06.1998 – reforma constitucional conhecida como “Reforma Administrativa”, introduzindo a gestão gerencial ou pós-burocrática (BRESSER PEREIRA, 1998, p.50).

Surge, então, em 1995 a Reforma do Estado, regida pelo Plano Diretor da Reforma do Aparelho Estatal e uma administração pública voltada para resultados, focada no cidadão e dirigida para a democratização da gestão, através de controle social, mudando gradativamente a relação entre Estado e Sociedade.

É importante distinguir Estado de aparelho do Estado. Granjeiro (2004) define como aparelho do Estado a administração pública em sentido amplo, ou seja, a estrutura organizacional do Estado, seus três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e toda a federação (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), enquanto que Estado é mais abrangente que o aparelho, pois compreende adicionalmente o sistema constitucional-legal. Neste contexto, desenvolve-se no âmbito das Entidades de Fiscalização Superiores EF's (organizações de controle externo) um tipo de fiscalização - a auditoria operacional – que focaliza o mérito da ação pública.

## 2.2 O Sistema Tributário na Constituição Federal de 1988

O Sistema Tributário Nacional pode ser considerado um subsistema dentro do Sistema Jurídico Nacional, responsável por prever os fatos geradores das obrigações tributárias, visando a dar segurança jurídica ao cidadão-contribuinte, uma vez que a cobrança de tributo sempre vai pressupor a previsão legal, conforme previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal. A Constituição Federal, já em seu art. 145 e incisos, define quais são as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico, ao definir que os entes da Federação poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhorias. Além disso, prevê outras espécies tributárias, como os empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149).

Como ressalta Carvalho, o sistema tributário “realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes” (CARVALHO, 2007, p.157).

Paulsen (2008) traz o seguinte esquema das espécies e subespécie tributária veja o quadro abaixo:

Quadro 01 - Tributos

<b>QUADRO 1 – TRIBUTOS</b>				
a) impostos	b) taxas	c) contribuições de melhoria	d) contribuições especiais	e) empréstimos compulsórios
a.1 ordinários (arts. 145, I, 153, 155 e 156); a.2 residuais (art. 154, I); a.3 extraordinários	b.1 de poder de polícia (art. 145, II, primeira parte); b.2 de serviços públicos específicos e	(art. 145, III);	d.1 sociais: d.1.1 gerais (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º); d.1.2 de seguridade social: d.1.2.1 ordinárias (art. 149, primeira parte e §§ 2º, 3º e 4º c/c art.195, I, II e III); d.1.2.2 residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, § 4º); d.1.2.3 de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (art. 149, § 1º/EC 41/03); d.2 de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte e §§ 2º, 3º e 4º); d.3 de interesse	e.1 extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, I); e.2 de investimento (art. 148, II).

inários de guerra (art. 154, III);	divisíveis (art. 145, II, segunda parte);		das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte); d.4 de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A/EC nº 39/02);	
------------------------------------	---	--	--	--

**Fonte:** Adaptado pela própria pesquisadora, baseado em (PAULSEN, 2008, p.40).

Para melhor entendimento do esquema acima, sucintamente, sobre cada uma das espécies, visto que essa classificação servirá para analisar a aplicação ou não do princípio da capacidade contributiva à todas as espécies tributárias. Conforme o art. 145 da Constituição Federal, inciso I, prevê a possibilidade de cobrança de impostos. De acordo com o art. 16 do Código Tributário Nacional, o imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

As duas características fundamentais do imposto estão implícitas nessa definição, quais sejam a de cobrança geral e a de não ser contraprestacional. Nas palavras de Nogueira, “o contribuinte do imposto é devedor independente do fato e da medida em que a administração pública lhe tenha aproveitado” (NOGUEIRA, 1999. p. 158).

Para exigir imposto de um indivíduo não é necessário que o Estado lhe preste algo determinado. No caso da capacidade contributiva, os impostos adstritos ao princípio serão aqueles que revelem riqueza, como bem destaca Paulsen:

Os fatos geradores de impostos, pois, serão situações relacionadas ao contribuinte e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado. Como decorrência, o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tal riqueza. Assim é que, tributada a propriedade, a base de cálculo é o seu valor venal; tributada a circulação de mercadorias, o valor da operação (PAUSEN, 2008. p.41).

É usual distinguirem-se os impostos em pessoais e reais, conforme se refira a uma pessoa ou coisa. Ataliba assim distingue os reais dos pessoais, respectivamente: -.

São aqueles cujo aspecto material da H.I. (hipótese de incidência) limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. [...] São aqueles cujo aspecto material da H.I. Levam em consideração certas qualidades juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos [...] (ATALIBA Apud GIARDINO, 1996. p. 141).

O tributo considerado pessoal por natureza seria o Imposto de Renda (IR), porque mensura o que é auferido por cada um dos contribuintes. Já os ditos reais, seriam o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Territorial Rural (ITR). Outra distinção usual é a de imposto direto e imposto indireto. O imposto direto tem a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva (exemplo: IR). O imposto indireto, diferentemente, liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material, e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte (exemplo: ICMS, IPI).

Já o inciso II do art. 145 trata das taxas que, de acordo com a Constituição Federal, são de competência comum federal, estadual ou municipal, mas somente podem ser arrecadadas para custear o gasto com o exercício regular do poder de polícia ou com serviços públicos de respectiva atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos efetivamente à sua disposição. As taxas estão previstas no art. 77 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Para a cobrança de taxas não se pode tomar como base de cálculo a mesma base que tenha servido para a incidência dos impostos (CF, art. 145, § 2º, CTN, art.77, parágrafo único).

A contribuição de melhoria, prevista no art. 145, III da CF, é um tributo cobrado quando da realização de uma obra pública, da qual decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de sua propriedade. O CTN trata dela no art. 81 e seguintes, definindo que a sua cobrança tem como limite total a despesa realizada, e como limite individual, o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. O próprio STF já definiu que a valorização imobiliária é o fato gerador da cobrança<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>STF, 2ªT., RE 114.069-1-SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 30.09.1994.

O Decreto-Lei nº 195/67, lei complementar no tocante à contribuição de melhoria, estabelece que as obras que viabilizam a instituição da contribuição são o alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas, construção e ampliação de parques, túneis e viadutos etc. Além disso, é necessário que cada ente tributante, ao instituir a contribuição de melhoria, faça isso através de lei específica, prevendo o procedimento a ser observado, área beneficiada, orçamento e plano de rateio. 17 STF, 2ªT., RE 114.069-1-SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJU 30.09.1994. Tanto as taxas quanto as contribuições de melhoria são consideradas tributos vinculados, ou seja, seu valor fica vinculado ao serviço prestado ou à valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Os empréstimos compulsórios estão previstos no art. 148 da CF. A Constituição prevê a possibilidade da instituição de empréstimos compulsórios pela União em duas situações: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa efetiva ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. Como previsto no parágrafo único do art. 148, a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório vincula-se às despesas que fundamentaram a sua criação, caracterizando referido tributo como finalístico. As contribuições especiais, previstas no art. 149 são consideradas espécie, e as subespécies são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua instituição: “Sociais (CS), de intervenção no domínio econômico (CIDE), do interesse de categorias profissionais ou econômicas (CICPE) e de iluminação pública (CIP)” (PAULSEN, 2008, p.47).

Coêlho assim as classifica: o art. 149, 1ª parte – sociais gerais (ex.: salário-educação) e para a Seguridade Social (listadas no art.195); – art. 149, 2ª parte – CIDE; – art. 149, 3ª parte – contribuições profissionais; – art. 149, parágrafo 1º – para custeio dos regimes próprios; e – art. 149-A – Contribuição para Custeio da Iluminação Pública [...] (COÊLHO, 2003, p.405).

Também as contribuições são consideradas tributos finalísticos, conforme entendimento exarado por Greco, ao comentar o art. 149 da Constituição Federal: Esse dispositivo prevê expressamente que as contribuições correspondem ao “instrumento de atuação” da União na área social, na área econômica e na área das categorias profissionais ou econômicas. Ora, não tem sentido conceber algo como

um “instrumento” em si mesmo, destacado do contexto em que se insere distanciando de uma função a que sirva ou de uma finalidade, ou objetivo, que vise. Daí o vernáculo definir instrumento como “qualquer objeto considerado em sua função ou utilidade”. Algo só pode ser compreendido como instrumento desde que seja considerada a respectiva função ou utilidade. Vale dizer, o elemento finalidade.

A Constituição Federal não cria tributos, mas atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei. Dessa forma, ao definir que o Estado será financiado por tributos, coube a ela a definição de quais tributos será cobrada por cada um dos entes públicos:

Temos, assim, a “competência tributária” – ou seja, a “aptidão para criar tributos” – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição (AMARO, 2007, p. 93).

Assim, a União possui a competência tributária exclusiva para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições no interesse de categorias profissionais e contribuições sociais (art. 149, caput e 195, ambos da CF). É também da União a competência para instituir empréstimos compulsórios (art. 148, I e II da CF), os impostos extraordinários (art. 154), as contribuições previdenciárias residuais, neste último caso, mediante lei complementar (art. 195, § 4º da CF).

A Constituição assim define a competência tributária da União:

- a) Impostos de Importação (II), Exportação (IE), sobre Produtos Industrializados (IPI), sobre a Renda (IR), sobre Operações Financeiras (IOF), Territorial Rural (ITR) e Imposto sobre as Grandes Fortunas (IGF) (CF, art. 153);
- b) Imposto Extraordinário no caso de guerra e outros impostos não previstos na CF, mediante lei complementar, desde que não cumulativos, e que não tenham fato gerador e base de cálculo prevista na CF (art. 154);
- c) empréstimos compulsórios (CF, art. 148);
- d) contribuições especiais (CF, art. 149 e 195); e) taxas e contribuições de melhoria. (BRASIL, 2008).

Em relação à competência estadual, assim fixa a Constituição Federal: a) Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD), Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (CF, art. 155); b) contribuição social

dos servidores (CF, art. 149); c) taxas e contribuições de melhoria. Por fim, os tributos que poderão ser cobrados pelos municípios:

Aqui cabe destacar o Imposto sobre Grandes Fortunas, apesar de já constar no texto da Constituição Federal desde a sua promulgação, ainda não foi instituído pela União. a) Impostos sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) (CF, art. 156); b) contribuição social dos servidores (CF, art. 149); c) taxas e contribuições de melhoria.

A doutrina classifica a repartição da competência, quanto aos tributos, em privativa e residual. A privativa é aquela competência para criar atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político. A descrição acima traz os tributos que cada ente federativo está autorizado a cobrar. Já a residual é aquela competência atribuída à União, atinente a outros tributos que podem ser instituídos sobre situações não previstas (art. 154, inciso I e art. 195, § 4º da CF/88). Por fim, a competência comum refere-se à competência referente às taxas e contribuições de melhoria, atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

### **2.3 Acerca dos Tributos, conceito e definições**

Nesta parte trabalharemos temas de importância fundamental para adequada compreensão da contabilidade tributária dos tributos. A compreensão dos conceitos e dos elementos estruturais do tributo bem como o conhecimento das espécies tributárias, são funções primordiais do profissional envolvido na contabilidade. O conceito de tributo para alguns autores:

No vocábulo tributo também permite diversas conceituações e interpretações. Carvalho (2010) afirma que o termo experimenta diversas significações quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. Ele define tributo como "Quantia em Dinheiro"; prestação correspondente ao dever jurídico sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributaria; e norma; fato e relação jurídica (ELEUCUTEIRO DA LUZ, 2004 Apud CARVALHO, 2010, p.19).

Para o objetivo deste trabalho estudaremos a noção jurídica do tributo, no qual resulta sempre de uma exigência do Estado. O contribuinte (genericamente o que contribui) só o faz compulsoriamente. Nesse sentido entendemos que; juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex: eleger, que se não constitui em sanção do ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado) por lei desta, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecido os desígnios constitucionais, explícitos ou implícitos.

Segundo Amaro (2010, p.25), conceitua tributo como "a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais sem fins de interesse público. Não podemos escapar da definição legal de tributo positivada no Código Tributário Nacional (CTN), lei n.5.172 de 25 de outubro de 1966, que estatui, em seu art.3.º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade Administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

A respeito das ressalvas e críticas que se dirigem ao conceito, ele abarca o conjunto de elementos caracterizados do gênero a esse respeito os autores citados acima foram: Carvalho (2010), Difni (2003), Amaro (2010), Eleucuteiro da Luz (2004).

Portanto, tributo ao nosso entender é um conceito que identifica o gênero de participação financeira do contribuinte (privado) no financiamento das atividades do Estado (público). Sua especificação em espécies leva em conta a destinação, a vinculação e os fatos que ensejam a gênese da obrigação tributária.

#### **2.4 Alguns dados históricos sobre o imposto sobre serviço**

Para Cardoso (2012), o Imposto Sobre Serviços foi introduzido no sistema jurídico tributário brasileiro pela EC nº 18, de 1965, à Constituição de 1946, sucedendo o até então vigente Imposto de Indústria e Produção. A EC nº 1, de 1969, à Constituição de 1967, ao manter o tributo, estabeleceu a competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar e não compreendidos na competência da União e dos Estados.

A Carta Magna de 1988 não trouxe inovações sobre o ISS, em relação às anteriores. A sua denominação e base de cálculo permaneceram as mesmas. A EC nº 03/1993 também não trouxe nenhuma modificação do texto constitucional, apenas alterou a ordem dos incisos e parágrafos que tratam do imposto. Já a EC nº 37/2002 estabeleceu a necessidade de lei complementar fixar a alíquota mínima e a forma como os municípios deverão conceder qualquer benefício fiscal. Atualmente, o ISS, no âmbito da Lei Maior, é tratado em seu artigo 156, nos seguintes termos: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (CARDOSO, 2012, p.3).

## **2.5 Base de cálculo e alíquotas**

No estudo da base do cálculo ISS deve-se considerar, em primeiro lugar, o tipo de contribuinte. Tratando-se de prestação de serviços sob imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, não se incluindo, entre esses fatores, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho. E isto que, não obstante a impropriedade de sua redação está dito no art.9º § 1º, do Decreto-lei 406/1968. Ocorre que a legislação dos municípios tem disciplinado a questão de outra forma, como se existisse um terceiro tipo de contribuinte do imposto, como veremos a seguir.

A lei complementar 116/2003 Não revogou os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto - lei 406/1968, de sorte que as leis municipais não podem submeter os trabalhadores autônomos nem as sociedades de profissionais ao ISS calculado sobre o preço dos respectivos serviços. Permanecem tais contribuintes sujeitos à tributação fixa. A questão que se tem colocado diz respeito à identidade das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Enquanto os Municípios pretendem restringir o alcance do conceito de sociedade de profissionais, cobrando de muitas delas o imposto calculado sobre a receita bruta, os contribuintes pretendem ampliar tal conceito, de sorte a que todas elas paguem o imposto em um valor fixo multiplicado pelo número de profissionais (MACHADO, 2001, p.415-416).

Sobre as alíquotas os municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISS, mas união poderá, por lei complementar, fixar alíquotas máximas e mínimas para esse imposto (CF, art.156, § 3º, 1), nos termos dos art.8º da lei Complementar 116/2003, a alíquota máxima do ISS é de 5 %. É razoável sustentar que sua alíquota

mínima e de 2%, nos termos do art. 88 do ADCT, com a redação que lhe deu a Ementa Constitucional 3, de 12.06.2002 (MACHADO,2001, p. 414).

## **2.6 Substituição tributaria do ISSQN**

A substituição tributária é um instituto jurídico incluído em nosso ordenamento legal pelo Código Tributário Nacional (art.128) e pela Emenda Constitucional 03/93. Consiste em atribuir responsabilidade pelo pagamento do imposto a uma terceira pessoa que tenha relação com o fato gerador da obrigação tributária. (SEFIN, 2014)<sup>2</sup>.

Os órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como suas Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e as Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, em relação aos serviços por elas tomados.

O Sindicato das Empresas de Transportes de Passageiros (...) em relação aos serviços por ele tomados e em relação ao faturamento mensal das empresas de transporte coletivo de passageiros, quando do pagamento dos valores provenientes da utilização do vale transporte por seus usuários.

As Pessoas Jurídicas de Direito Privado, dos seguintes ramos de atividades econômicas, em relação aos serviços por elas tomados: as companhias de aviação; as incorporadoras e construtoras; as empresas seguradoras e de capitalização; as empresas e entidades que explorem loterias e outros jogos, inclusive apostas; as operadoras de cartões de crédito; as instituições financeiras; as empresas que explorem serviços de planos de saúde ou de assistência médica, hospitalar e congêneres, ou de seguros através de planos de medicina de grupo e convênios; os hospitais; os estabelecimentos de ensino; as empresas permissionárias e concessionárias de serviços públicos de qualquer natureza; os exportadores de matérias-primas e produtos industrializados; as entidades desportivas e promotoras de bingos e sorteios; as empresas de hotelaria, aí se incluindo as pousadas, flats e assemelhados; os buffets, casas de chá e assemelhados; as indústrias em geral; e os shoppings centers, centros comerciais e supermercados. (SEFIN, 2014).

## 2.7 Qual a vantagem da substituição tributária?

Para o Fisco Municipal, permite o maior controle da arrecadação e redução da sonegação, haja vista, que é mais fácil fiscalizar alguns tomadores de serviços, que uma vastidão de contribuintes. Para o Contribuinte Substituto, significa melhoria do seu fluxo de caixa e a certeza do pagamento do imposto. Só a título de exemplo, se um tomador de serviço pagar um serviço no dia primeiro de um dado mês, ele ficará com o valor do imposto no seu caixa por um período de 40 dias.

Requerer sua inscrição no cadastro do Município, como responsável, se não for contribuinte do ISS. Efetuar o desconto do valor correspondente ao imposto, no momento do pagamento do serviço. Recolher o imposto retido no prazo estabelecido na legislação. Entregar a DMISS na SEFIN, no prazo legal. Emitir o Documento de Retenção de ISS - Fonte. Manter controle das retenções feitas, para apresentar ao fisco, quando solicitado. Assim quais os prestadores de serviços que não estão sujeitos ao regime de substituição tributária? As sociedades de profissionais; As entidades que gozem de isenção total e imunidade tributária. (SEFIN, 2014).

## 3. GUERRA FISCAL

Outro ponto de impacto é a chamada “Guerra Fiscal” travada pelos municípios, que deixa os substitutos sujeitos a autuações. Pode-se perceber como alguns municípios com base no “Princípio da Territorialidade”, rezam que o ISSQN decorrente dos serviços prestados dentro de seus limites lhe seja devido, não obedecendo o que preconiza a norma federal reguladora, deixando assim duas possibilidades de recolhimento do imposto a determinada pela Lei Complementar 116/2003 e a municipal.

A guerra entre os Estado e Municípios geram intensas disputas, pois os mesmos procuram agregar empresas e empresários em seus respectivos Estados, um dos métodos e atrair os empresários para que assim ocorra a instalação das empresas com incentivos, terras e terrenos dentre outros meios. Assim a não inserção ou a perca da empresa para outros estados geram grandes impactos na economia e nos Estados que perderam.

---

<sup>2</sup>Secretaria Municipal de Finanças de Fortaleza. SEFIN,2014. Disponível em: <<http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/default.asp>> Acessado em: 24/10/14.

Quanto ao ICMS é necessário lembrar que por ser um tributo plurifásico (incidente em diversas fases da produção de uma mercadoria), se a transação envolver remessa interestadual, haverá a contribuição, ainda que por compensação, a todos os estados envolvidos. Exceto raríssimas exceções. Suas alíquotas são uniformizadas: variam entre 17-18% quando internas ao Estado (salvo exceções como a alíquota de 25% do Estado de São Paulo para serviços de comunicação, sobre os gêneros de bebidas alcoólicas, fumo e outras); As alíquotas interestaduais são ou 7% (remessa do sul/sudeste para o resto do país) ou 12% (remessa do resto do país para sul/sudeste). O crédito pago em uma transação anterior, se não for ilegal, pode e deve ser compensado nas transações seguintes. Quanto ao ISS, tem-se que é devido no município onde se localiza o estabelecimento do prestador de serviço. A existência de sede meramente documental é fraude, que pode ser punida inclusive pelo pagamento do tributo com multas e outros acréscimos. As alíquotas do ISS variam necessariamente entre 2-5%. A sua tributação também pode ser proporcional, nos casos previstos em lei. A redução do quantum da base de cálculo é questão ainda não pacificada na jurisprudência, sendo atualmente um risco ao empresário (GASPARINI, 2014)<sup>3</sup>.

Assim Segundo (CARVALHO, 2012)<sup>4</sup>, o termo “guerra fiscal” é conceituado como a competição entre os Estados por investimentos privados, que, quanto ao segmento da arrecadação de ICMS proporciona o desenvolvimento econômico e social da região concedente do benefício fiscal, que decorre do aporte empresarial instalado no respectivo Estado da federação. Cumpre ressaltar que o modelo federativo quanto à competência dos Estados para regular o ICMS, tendo em vista a competitividade instaurada pelos Estados federativos, ocasiona consequências com reflexos expressivos no capital público e privado, sobretudo na destinação de recursos e investimentos conforme o fluxo de vantagens fiscais adotadas pelos entes, que deriva de sua autonomia na fixação de alíquotas quanto à tributação do mencionado imposto.

Atualmente as prefeituras têm responsabilidade para a contratação de serviços com prestadores privados ou públicos, como ainda liberdade para negociar os valores contratados, e à medida que os Sistemas Municipais assumem o controle

---

<sup>3</sup>GASPARINI, Victor. Aguerrefiscaleocontribuinte. Disponível em: <ini.jusbrasil.com.br/artigos/111597601/aguerrefiscal-e-o-contribuinte> Acesso em: 29 out. 2014.

e a autonomia sobre a alocação e utilizações dos recursos financeiros, têm também responsabilidades pelo desempenho financeiro de suas unidades, alocando recursos que estimulem a maior eficiência, desempenho e qualidade de seus Estados, buscando garantir a estabilidade e sustentabilidade econômica. Pela eficiência se busca tirar o melhor proveito possível dos recursos existentes, eliminando desperdícios, aumentando a produtividade e por fim, reduzindo o custo dos serviços.

Enquanto para (OLIVEIRA, 2000, p. 42 Apud BRITO, 2010)<sup>5</sup>; esses convênios serão firmados no CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, que é constituído por membros do governo federal e secretários da Fazenda ou Finanças de cada Estado. O CONFAZ foi criado através da lei complementar nº 24 de 1975 e visa evitar o processo de desorganização tributária, que passa necessariamente por um processo de isenções fiscais. Busca-se, desta forma, reunir os 27 secretários da fazenda dos estados e o Ministro da Fazenda para que acordem unanimemente a respeito dos incentivos.

Assim a estabilidade implica em diversificar as fontes de financiamento ou repasses para torná-lo menos vulnerável às oscilações da conjuntura econômica (setor privado), ou às periodicidades das transferências intergovernamentais (setor público).

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Concluimos que a substituição tributária consiste na responsabilidade de o tomador de serviços (o contratante) pela retenção e recolhimento do ISSQN, devido o prestador de serviços no momento do pagamento do serviço contratado. Sendo assim o preço do serviço será reduzido do valor do imposto, que será recolhido pelo tomador de serviços e direcioná-lo para os cofres públicos do município estabelecido.

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços, conforme definidos na Lei Complementar n.116/2003. Essa definição taxativa, não devendo os serviços que não estão nesse rol ter a incidência desse imposto. É de competência dos municípios sua instituição, mas caberá a referida lei a fixação das alíquotas mínimas

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Marco Túlio Rios. A guerra fiscal do ICMS. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 20 nov. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.40703&seo=1>>. Acesso em: 29 out. 2014.

<sup>5</sup> OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. Federalismo e guerra fiscal. São Paulo: Edições Pulsar, 2000.

e máximas, determinarem as condições as quais se concederão incentivos e benefícios.

Trata-se de um tributo de caráter arrecadatório ou fiscal devendo ser pago pelo prestador de serviços ao município do local de sua sede ou por um eventual responsável descrito pela lei. Todavia em alguns casos estabelecidos em lei complementar, o local de pagamento do tributo será no local da prestação de serviços. A base de cálculo será o valor do serviço prestada sendo sua incidência cumulativa. A alíquota não tem um valor prefixado, devendo cada município estabelecer a sua, entretanto deve-se respeitar a alíquota máxima de 5% e mínima de 2%, conforme dispõe o Ato das disposições Constitucionais Transitórias (PINTO, 2012, p. 103).

A informação contábil e imprescindível para qualquer negocio, os reflexos tributários dos fatos econômicos reconhecidos pelo sistema Contábil necessitam de reconhecimento e acompanhamento adequados. Trouxemos neste estudo reconhecimento e controle das operações que demandam o pagamento de tributos. O Brasil é reconhecidamente um país que representa um emaranhado de tributos e contribuições. Em consequência disso, a legislação fiscal brasileira é um intrincado conjunto de leis, decretos, resoluções, instruções e demais institutos que, seguidamente, confundem até mesmo os especialistas no assunto.

É identificado que as instituições estatais passaram por várias situações de reformas administrativas, podendo ser observado tal fato na vasta literatura a respeito, o que nos conduz à verificação de adoção de modelos de administração e gestão de diferentes formas, em regra possibilitando a experiência de modelos na administração pública em momentos diversos da nossa recente história do Estado brasileiro, considerando, como marcos, parte do período imperial, bem como no modelo republicano, sendo tais momentos históricos o referencial para a identificação dos modelos adotados na administração pública brasileira.

A guerra fiscal e o contribuinte acrescentaram que se trata de um positivo e uma deturpação do sistema federativo nacional conforme leitura sabe-se que houve uma na constituição um sistema de repasses entre união, estados, municípios e distritos, ativa, direta e indireta. O ICMS é disputado pelos fiscos estaduais, o ISS é disputado por municípios, assim segundo autores em pesquisa colocam em alerta o perigo da redução do quantum da base de cálculo é questão ainda não pacificada na jurisprudência, sendo atualmente um risco ao empresário.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, L. **Direito Tributário**. 16° ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed., 5. tiragem. São

BRESSER PEREIRA. **Da administração pública burocrática à gerencial**. 7ª ed. (4ª reimpressão), Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

BRITO, Márcio Renato Espírito Santo de. **A diferenciação da alíquota de ICMS e a guerra fiscal entre os estados**. In: **Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 72, jan 2010**. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7073](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7073)>. Acesso em out 2014.

CARDOSO, Rosana Milbrath. **Imposto Sobre Serviços: O Regime De Tributação Diferenciado Das Sociedades de Profissionais**. 2012. Disponível em: <[http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2012\\_1/rosana\\_cardoso.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2012_1/rosana_cardoso.pdf)> Acessado em: 28/10/14.

CARNEIRO, Roberto Antonio Fortuna. **Avaliação: Elemento fundamental e constituinte do planejamento e da gestão de resultados**. *Revista Bahia análise e dados*. Salvador, 2002.

CARVALHO, Marco Túlio Rios. **A guerra fiscal do ICMS**. *Conteúdo Jurídico*, BrasíliaDF:20nov.2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?ar=2.40703&seo=1>>. Acesso em: 29 out. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. Saraiva: São Paulo. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Paulo: Malheiros, 1996.

DI PIETRO, Maria Silvia Zanella. **Direito Administrativo**. 13ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

DINIZ, Eli. **Governabilidade, governance e reforma do Estado: Considerações sobre o novo paradigma**. *Revista do Serviço Público*. Brasília, 1996.

ELEUCUTEIRO DA LUZ, Erico. **Contabilidade tributaria (livro eletrônico)**. 1º. Ed. Curitiba. Intersaberes, 2004.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributaria**. 11ª ed. Sao Paulo Atlas, 2009.  
Forense, 2003..

GRANJEIRO, J.Wilson. **Administração Pública**. 11ª edição. Brasília: Vestcon, 2004.

GRECO, Marco Aurelio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. **Dialética**: São Paulo, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª Edição. Mmalheiros. 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal**. São Paulo: Edições Pulsar, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PINTO, Fabiana Lopes. **Direito Tributário**. Barueri-SP: Manole, 2012.

ROSA, Marcio Fernando Elias. **Direito Administrativo**. 3ª edição. São Paulo: Ed. Saraiva 2002.

SEFIN. **Secretaria Municipal de Finanças de Fortaleza**. 2014. Disponível em: <<http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/default.asp>> Acessado em: 24/10/14.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade pública: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Maurício Corrêa da. COSTA, G.B. BOENTE, D.R. BATISTA, E.M. **Depreciação no Setor Público: análises de procedimentos em uma Unidade Gestora**. Publicado no Boletim de Orçamento e Finanças – Governnet, nº 73 – maio de 2011.

**ASSINATURAS DOS RESPONSÁVEIS**

---

**Acadêmico: Romário Lira Ribeiro**

---

**Orientador: Professor Wallacy Luiz Vargas da Cruz**

**Manaus, 22 de Maio de 2017.**