



FIESP - CONJUR

**CONFLITOS DE COMPETÊNCIA
E
FATOS GERADORES
CONCORRENTES: ISS x ICMS-
IPI**

Heleno Taveira Torres

Conselheiro - Advogado e Professor de Direito Tributário da USP

Sumário



1. Sistema Tributário e normas de competência. A segurança jurídica do e no federalismo
2. Hermenêutica das normas de competência e das regras de solução de conflitos aplicadas ao ISSQN
3. Controvérsias na Jurisprudência e regime jurídico-tributário dos serviços gráficos
4. Propostas de solução

Constituição e conflitos de competências tributárias

- As competências tributárias expõem-se ao “conflito” quando da aplicação pelas autoridades e órgãos dos entes federativos.
- *Incompetências geradas pela pretensão de aplicar a própria competência constitucional* – hipóteses confrontantes
- Controle de inconstitucionalidade obrigatório - regras de antinomias são inaplicáveis para a solução de “conflitos” - normas de competência são contemporâneas, de mesmo nível hierárquico e tem o mesmo grau de generalidade e especialidade.
- A segurança jurídica da distribuição de competências inibe os efeitos danosos de pluriincidências tributárias sobre um mesmo fato ou a invasão de competências por atos de autoridades.

NORMAS DE COMPETENCIA NA Constituição

Sistema Constitucional Tributário

Princípio da *segurança jurídica* do Sistema Tributário Nacional:

- Efetividade da certeza e previsibilidade do ordenamento
- o STN não equivale a um simples ajuntamento de tributos, mas requer coerência e equilíbrio entre as competências e tributos

Segurança jurídica “do” federalismo tributário

- Garantia constitucional de proteção das competências*
- Imunidade recíproca*
- Vedação de isenções heterônomas*
- Uniformidade geográfica dos tributos federais*
- Uso de Lei Complementar para regular conflito de competências*
- Solução de conflitos mediante regras específicas (não cumulatividade etc)*

NORMAS DE COMPETENCIA NA Constituição

Segurança jurídica “no” federalismo

1. *Sistema Tributário como critério hermenêutico – função de bloqueio para impedimento dos conflitos de competências*
2. *Competências como “poder para” (R. Alexy) – impossibilidade de verificar-se **conflito** “a priori”. Somente “a posteriori” na aplicação*
3. *Garantias constitucionais específicas – art. 150, 151 e 152, da CF:*
 - a) *limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais*
 - b) *Uniformidade geográfica dos tributos federais e vedação a qualquer distinção ou preferência em relação a entes federais*
 - c) *Proibição para diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*

Princípios e hermenêutica constitucional aplicáveis às competências tributárias

- *Princípio da unidade hierárquico-normativo da Constituição*
- *Presunção de constitucionalidade dos atos do legislador democrático*
- *Princípio da repartição de poderes – defeso à **Administração** invadir competências legislativas (próprias ou alheias).*
- **Princípios de interpretação aplicáveis às normas de competência:**
 - *Mutação constitucional* – admite-se a continuada atualização no tempo das competências tributárias (como interpretação)
 - *Concordância prática* – interpretação deve buscar o equilíbrio entre fins e meios, de modo a evitar colisões normativas
 - *Correção funcional* - preservar das competências ao máximo

PARTE II



- **Aplicação das normas de solução de concursos de competência ao ISSQN**

Formas de solução de concursos de competência na Constituição

□ 1. Conceitos materiais das competências:

- Prevenção de concurso de competências mediante *especificação de conceitos*
- Regras do concurso territorial de competências (ex. ITCMD – art. 155, § 1º)

□ Regras de bloqueio contra incompetências:

- Controle de interferência recíproca de competências, como se verifica entre ITCMD, ITBI e IRPF; IPI, ISS e ICMS mediante exclusões materiais (ex. 156, III).
- Exclusão (ICMS e IPI) ou integração (ICMS e ISS) de base de cálculo
- Emprego de regras heterônomas (leis complementares):
 - Mediatas – art. 146, II e III, “a”, da CF
 - Imediatas – especificadas pela Constituição (ISS, ICMS, imunidades etc)

ISSQN na Constituição e o concurso de competências

Modos de tratamento do concurso de competências no ISSQN:

- a) **Conceito de serviço** (obrigação de fazer) – exclusão dos não-serviços, por exemplo: *serviços públicos* (taxas), *os serviços do trabalho* (IR - “proventos de qualquer natureza”) ou os não onerosos, imunes (art. 150, VI, “b” e “c”, da CF).
- b) Concurso dos serviços com diferentes competências - pode concorrer com fases da industrialização ou com entrega de mercadoria etc.
- c) **Exclusão expressa de materialidades** de serviços - “transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 156, III, e 155, II da CF).
- d) Pela **integração de base de cálculo** (art. 155, § 2º, IX, “b”, da CF) – o ICMS incidirá também “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”. Estes são apenas os expressamente excluídos da “competência” municipal (art. 155, II da CF), e não por exclusões heterônomas ou como matérias de não incidência em relação à Lista de Serviços.
- e) Discriminação dos serviços entre si, mediante lei complementar (**norma heterônoma** da União) - garantia de certeza e previsibilidade das incidências.

REGRAS HETERÔNOMAS

LEIS COMPLEMENTARES PARA CONCURSOS DE COMPETÊNCIAS:

- **Mediatas** (art. 146, II da CF). A competência delimitada mediante a definição de fatos imponíveis, base de cálculo e contribuintes;
- **Imediatas** – exigidas pela Constituição nos art. 155, § 2º, X, 'a'; art. 156, III e §3º da CF, que operam mediante:
 - 1- Regras de especificação material (Lista de Serviços tributáveis);
 - 2 - Concurso territorial das competências (LC 116/03, art. 3º e 4º);
 - 3 – Regras de controle antielusivo ou regimes especiais (substituição, operações interestaduais, estabelecimento prestador etc):e as

ISSQN - Concurso de competências na LC

As leis complementares nº 87/96 e 116/2003 e suas regras de exclusão material:

- (LC nº 87/96) “Art. 2º O imposto incide sobre: (...)
V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual”.

- (LC nº 116/2003) “Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, **ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.** (...)
2º. Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, *os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.*

ISSQN - Concurso de competências

- 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
- 14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
- 14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).
- 17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

ISSQN - Concurso de competências com ICMS

□ Conclusões sobre as formas de exclusão de competências entre ICMS e ISSQN:

- Após a LC nº 116/2003 cessa a distinção baseada na “preponderância” entre serviços e fornecimento de bens ou mercadorias;
- o ISS é devido nos serviços listados com restrição quanto aos materiais unicamente nas hipóteses discriminadas;
- O ICMS não pode ser exigido sobre os serviços mencionados na Lista sequer quando sua prestação envolva fornecimento de “mercadorias” (materiais) – prevalência da competência municipal do ISSQN para exigir a base de cálculo integral.
- O ICMS somente poderá incidir sobre as exceções expressas da lista e quando o fornecimento de “mercadorias” estiver vinculado às prestações de serviços;
- *A base de cálculo do ICMS compreenderá o valor do serviço unicamente nos casos dos serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios – estes, porém, não são aqueles alheios à “lista de serviços”, porquanto seriam típicas hipóteses de “não-incidência tributária”, mas os expressamente excluídos da “competência” dos municípios (inciso II, do art. 155, da CF). Como diz Aires Barreto, “não há competência ‘residual’ dos estados para tributar serviços”.*

PARTE III



- **Regimes jurídicos dos serviços gráficos e a controvérsia em torno das embalagens**

Regimes Jurídicos do ISS nos serviços gráficos

- **DL 406/68:**
- Art. 8º (REVOGADO PELA LC 116/03):
- §1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto nesse artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.
- *Lista anexa, item 53: composição gráfica, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia.*

- **LC 116/03**
- Art. 1º. (...) § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.
- *Lista anexa, item 13.05: composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia.*

Regimes das mercadorias empregadas na prestação de serviços

Bens nas prestações de “serviços” e as “mercadorias”:

- ISSQN - “bens” qualificados como fornecimento de materiais, na prestação de serviços (a coisa é simples meio para a prestação do serviço) – serviço não é apenas prestação de “fazer” (STF, Eros Grau, RE 547.245-SC);
- ICMS - “bens” sujeitos a operação de circulação, sob a forma de mercadorias.

Prestações de serviços em relação aos bens empregados - modalidades:

- I – **autônomos** - desprovidos do emprego de qualquer material na sua realização;
- II – **suplementares** – envolvem a utilização de máquinas ou equipamentos; ou
- III – **combinados** (*mistos*) – prestados com o fornecimento de “mercadorias”.
- (nos casos I e II só incide ICMS nos itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11).

Embalagens e o IPI

39.23	Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos.	
3923.10	-Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes	
3923.10.10	Estojos de plástico, dos tipos utilizados para acondicionar discos para sistemas de leitura por raio "laser"	15
3923.10.90	Outros	15
3923.2	-Sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos:	
3923.21	--De polímeros de etileno	
3923.21.10	De capacidade inferior ou igual a 1.000cm ³	15
3923.21.90	Outros	15
39.23	Artigos de transporte ou de embalagem, de plásticos; rolhas, tampas, cápsulas e outros dispositivos para fechar recipientes, de plásticos.	
3923.10	-Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes	
3923.10.10	Estojos de plástico, dos tipos utilizados para acondicionar discos para sistemas de leitura por raio "laser"	15
3923.10.90	Outros	15

Evolução no Município de SP

- **Década de 70:** formou-se jurisprudência no sentido de que incidiria o ISSQN, ainda que houvesse fornecimento do material empregado no processo da atividade gráfica.
- **1981** – Portaria CAT nº 54 introduz o conceito de impresso personalizado e de impressos que se destinem à comercialização e industrialização.
- **1985** – Decisão Normativa CAT nº 2 de 23/07/85 ratifica entendimento anterior e lista as hipóteses em que, no juízo da administração paulista, incide o ICMS.
- **1985** – O Município de São Paulo apresenta entendimento consonante ao da Fazenda Estadual, o que se infere a partir do Parecer Normativo PMSP nº 001/85.
- **1995** – A Secretaria das Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura de São Paulo edita a Portaria SF/PMSP nº 42, que modificou o conceito anterior, em confronto com o entendimento da Fazenda Estadual, e segundo o qual **incide o ISS:**
 - a) na confecção de rótulos, etiquetas, bulas, embalagens, manuais de instrução e assemelhados, que contenham o nome do encomendante, ainda que venham a integrar produtos destinados à industrialização ou comercialização;
 - b) na confecção de impressos, tais como folhetos, livretos, posters e assemelhados, caracterizados como de promoção ou propaganda de serviços, atividades ou produtos, destinados à posterior distribuição, ainda que a título gratuito.

Estado de São Paulo - ICMS

Decisão Normativa CAT nº 2 de 23/07/85 da Fazenda Estadual de São Paulo

Incide o ICMS

- a) saídas de produtos de artes gráficas, que se destinam à industrialização ou à comercialização.
- b) os impressos publicitários ou explicativos destinados a sair juntamente com as mercadorias a que se refiram, mesmo que personalizados.
- c) os produtos de artes gráficas, que embora veiculando mensagem publicitária, tenham destinação específica, tais como agendas, calendários, réguas, ventarolas, que não se consideram personalizados.

Incide o ISS

- os impressos que tenham por finalidade exclusiva a veiculação de propaganda e que devam ser objeto de saídas isoladas são considerados personalizados e portanto estão fora do campo de incidência do ICMS, sujeitando-se ao ISSQN.

Controvérsia no caso das “embalagens”

Controvérsia: LC 116/03

- “13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia. (...)”
13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia. “
- Como regra, as embalagens industrializadas (plásticas, de metal, de papelão, etiquetas e etc.) são consideradas como espécies de “produto industrializado” e tributadas pelo **IPI** com idêntica alíquota.
- **ISS - STJ (1996) – Súmula 156:** “a prestação de serviço de composição gráfica, **personalizada e sob encomenda**, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.”

SÚMULA 156 - STJ

Precedentes que fundamentaram a edição da Súmula:

- Recursos Especiais interpostos por indústrias gráficas que atacavam arestos dos Tribunais *a quo* que julgaram legítima a cobrança do ICM sobre a prestação de serviços gráficos.
- As indústrias gráficas pleiteavam pagar somente o ISS sobre a prestação de serviços de impressão gráfica de adesivos, etiquetas, rótulos, cartões, notas fiscais e, em alguns casos, confecção de embalagens (RESP 1.235; RESP 5.808; RESP 18.992; RESP 33.414; RESP 37.548; RESP 37.967; RESP 44.892; RESP 61.914).
- Houve análise de matéria probatória nos casos que geraram os precedentes.

EMBALAGENS - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

- Majoritariamente entende-se pela aplicação da Súmula 156 no caso da fabricação de embalagens, determinando a incidência do ISS.
- **Critério errôneo de separação entre ICMS e ISS em operações mistas:**
 - “1. A delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de **ICMS** e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios:
 - (a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e internacional e de comunicações incide **ICMS**;
 - (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata o DL 406/68 e da LC 116/03, incide ISSQN; e
 - (c) **sobre operações mistas**, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na referida lista e **incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista**. Precedentes de ambas as Turmas do STF.” (REsp 882526/RS. STJ, 1ª Turma. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Data do Julgamento: 04/11/2008)

CRITÉRIOS UTILIZADOS PARA A SOLUÇÃO DA CONTROVÉRSIA:

□ **Prevalência da personalização ou encomenda;**

Súmula STJ 156

□ **Preponderância do material ou do serviço;**

RE 94939 / RJ - Relator: Min. CLÓVIS RAMALHETE. Julgamento: 03/11/1981

RESP 470577 / SP – Relatora: Min. ELIANA CALMON. Julgamento: 04/05/2004:

“É irrelevante para o exame da incidência do imposto, se ICMS ou ISS, o fato de serem as **embalagens feitas sob encomenda**”.

RESP 725.246 – Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI Julgamento: 25/10/2005

“A súmula 156 do STJ (...) tem por **pressuposto**, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. (...) **a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS**”.

□ **Obrigação de fazer – exame do objeto do negócio jurídico ou núcleo da operação**

Sim: AgRg no REsp 953840 / RJ – Relator: Min. LUIZ FUX. Julgamento: 20/08/2009

Não: REsp 1.170.145 / RJ – Relator: Min. LUIZ FUX. Julgamento: 10/08/2011

Hipóteses de cabimento do ISSQN ou do ICMS

Tratamento do caso: entre *serviço gráfico e fabricação de embalagem*

- Industrialização de embalagens – ICMS e IPI
- Quando a composição gráfica é **inerente** à industrialização das embalagens – ICMS e IPI
- **Atividade gráfica de forma personalizada e por encomenda** (rótulos, folhetos, banners etc.) – ISSQN
- Embalagens às quais sejam adicionados posteriormente serviços gráficos – ICMS para embalagens e ISS para os serviços gráficos (rótulos, etiquetas etc.)

Mudanças de tratamento jurídico com base na “causa jurídica”

- 1) Matéria que depende de provas (caso a caso) e que somente poderá ser declarada constitucional quanto às embalagens desprovidas de serviços gráficos.
- 2) Após a LC 116, pela objetividade das hipóteses excepcionais às quais aplica-se o ICMS às mercadorias, exclui-se da lista de serviços o critério da “preponderância” e, igualmente, o da “personalização”.

JURISPRUDÊNCIA - STJ

REsp 725246 / PE (2005/0023177-2)

“CONFECÇÃO DE SACOS DE PAPEL COM IMPRESSÃO GRÁFICA
PERSONALIZADA. ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE INDUSTRIAL.
SÚMULA 156 DO STJ. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A atividade de confecção de sacos para embalagens de mercadorias, prestada por empresa industrial, deve ser considerada, para efeitos fiscais, atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação.
2. A súmula 156 do STJ, segundo a qual ‘**a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS**’, tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer à súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS.”

STF - Interpretação e mutação constitucional

- “A FORÇA NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO E O MONOPÓLIO DA ÚLTIMA PALAVRA, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, EM MATÉRIA DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL. – (...). - **No poder de interpretar a Lei Fundamental, reside a prerrogativa extraordinária de (re)formulá-la, eis que a interpretação judicial acha-se compreendida entre os processos informais de mutação constitucional, a significar, portanto, que "A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplicá-la".** Doutrina. Precedentes. - A interpretação constitucional derivada das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal - a quem se atribuiu a função eminente de "guarda da Constituição" (CF, art. 102, "caput") - assume papel de fundamental importância na organização institucional do Estado brasileiro, a justificar o reconhecimento de que **o modelo político-jurídico vigente em nosso País conferiu, à Suprema Corte, a singular prerrogativa de dispor do monopólio da última palavra em tema de exegese das normas inscritas no texto da Lei Fundamental.**” (MS 26603/DF. STF, Pleno. Relator: Min. CELSO DE MELLO.

Mutação constitucional e efeitos prospectivos no STF

- Limites da interpretação “conforme” a Constituição
- Preservação das competências dos estados e municípios, mediante correção funcional
- *“O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição Republicana, pode e deve, em prol da **segurança jurídica**, atribuir eficácia prospectiva às suas decisões, com a delimitação precisa dos respectivos efeitos, toda vez que **proceder a revisões de jurisprudência** definidora de **competência ex ratione materiae**. O escopo é preservar os jurisdicionados de alterações jurisprudenciais que ocorram sem mudança a formal do Magno Texto”. (CC 7.204/MG, STF, Pleno, Rel. Min. Carlos Britto, em 29.6.2005).*

INDUSTRIALIZAÇÃO DE EMBALAGENS X IMPRESSÃO GRÁFICA

- A industrialização de embalagens é um processo complexo do qual a impressão ou composição gráfica são apenas etapas secundárias e atividades-meio.
- É defeso ao intérprete segregar etapas isoladas da produção de bens para fazer incidir o ISSQN sobre atividades-meio. O produto oriundo de industrialização somente pode ser concebido na sua integralidade.
- Dentro do processo de fabricação de muitos produtos ou da operação de empresas etapas coincidem com os serviços elencados da LC 116/03. Ex. na industrial têxtil, a tinturaria e a lavanderia são partes do processo produtivo; vistos isoladamente, são serviços constantes da lista anexa à LC 116/03, no item 14.10. Não se cogita da incidência do ISS sobre estas etapas da fabricação dos tecidos, resguardadas pelo art. 2º, II da LC 116/03.
- **CTN, art. 46, Parágrafo único:** “Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a **qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.**”

LC e controle de tipicidade dos serviços listados

- Taxatividade da Lista de Serviços:
- A tarefa do intérprete, na análise do regime de serviços é aquela de identificar o regime típico que lhe envolve, sem concessões à mera designação terminológica.
- Impõe-se conhecer a “causa” de cada ato ou negócio jurídico para bem classificar cada modalidade de “serviço”, típico negócio jurídico, e, assim, saber se coincide ou não, quanto ao fim, ao propósito negocial, com aquele que se vê indicado no conceito-referente de “serviço” e no conceito-referido de cada “item” da lista, inclusive para permitir o enquadramento, por aproximação, como modalidade de “congêneres”, “similares” ou “afins”.
- Aplicação do art. 110, do CTN: “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)*”. O conceito de “serviço” não pode ser desfigurado pela União (LC) ou pelos municípios, a guisa de simples utilização de termos como “congêneres”, “similares”.



Considerações finais