



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
MESTRADO EM DIREITO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO:
ORDEM JURÍDICA CONSTITUCIONAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E OS CONFLITOS
DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Mestrando: João Gabriel Laprovitera Rocha

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado

FORTALEZA – CEARÁ

2012

JOÃO GABRIEL LAPROVITERA ROCHA

**O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA
E OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito (Direito Constitucional), sob orientação do professor doutor Hugo de Brito Machado.

Fortaleza - Ceará
2012

Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem articulados, de tal sorte que não podem haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias. Se, porém, vierem a surgir, pela má inteligência da Carta Magna e de suas superiores diretrizes, ela própria nos fornece os remédios jurídicos bastantes para afastá-los, fazendo que, deste modo, as indesejáveis dissensões sejam afinal reconduzidas ao “status quo ante” da exata coordenação das pessoas políticas (e de suas respectivas funções), debaixo de sua subordinação às normas constitucionais.

Roque Antonio Carrazza

A meu pai,
Fernando Luiz Ximenes Rocha,
cujo brilhantismo profissional e honradez de
caráter tanto me orgulham e me estimulam a
seguir o mesmo caminho.

A minha mãe,
Cláudia Laprovitera Rocha,
que com seu exemplo e seu carinho me
possibilitou mais essa conquista.

A minha irmã,
Sofia Laprovitera Rocha
cuja disciplina e coragem para enfrentar novos
desafios me servem de exemplo cotidiano.

A meus familiares e amigos,
que sempre me apoiaram nesta empreitada.

À Deyse,
que esteve sempre ao meu lado e compreendeu
minhas ausências e ansiedades.

AGRADECIMENTOS

A Deus, sem o qual nenhuma conquista é possível.

Ao Professor Hugo de Brito Machado, por aceitar a tarefa de orientar essa dissertação e compartilhar seu vasto e admirável conhecimento, sempre com a humildade que lhe é peculiar.

Aos Professores Juvêncio Vasconcelos Viana e Natércia Sampaio Siqueira, pela atenção dispensada e pronta anuência em participar da banca examinadora do presente trabalho.

RESUMO

A presente dissertação tem como foco o estudo das causas e dos mecanismos de prevenção e solução dos (aparentes) conflitos de competência tributária em torno do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, cuja imposição foi constitucionalmente atribuída aos Municípios. Para tanto, parte-se do resgate do próprio conceito de Estado e da análise de sua forma federativa de organização político-administrativa, comparando o modelo adotado por diferentes países. Realça-se a experiência federativa brasileira, destacando a questão da relevante autonomia concedida pela Constituição de 1988 ao ente municipal, notadamente no aspecto tributário e financeiro. Estuda-se, ainda que pontualmente, o fenômeno da guerra fiscal, apontando suas causas, consequências e pretensas soluções. Adentra-se, especificamente, a esfera das normas de competência tributária estabelecidas pela Carta Política de 1988, as quais traçam os contornos limitadores da incidência de cada um dos tributos. Em seguida, estudam-se os métodos interpretativos adequados para extrair a correta definição e alcance dos conceitos presentes nos textos das normas constitucionais, arrematando-se com a fixação de algumas premissas que serão de extrema valia para prevenir ou solucionar eventuais impasses no tocante à competência tributária. Na sequência, promove-se uma incursão no âmbito constitucional do ISS, a fim de esmiuçar todas as nuances desse imposto e absorver o verdadeiro sentido dos signos presentes na sua regra matriz de incidência. Enfrenta-se, por fim, os casos práticos mais tortuosos atinentes aos conflitos de competência entre Município e União, Município e Estado e entre os próprios Municípios. Dessa forma, pretende-se contribuir para que seja minorada a possibilidade de litígios entre os organismos federativos no que tange ao exercício das suas respectivas competências tributárias conferidas pela Constituição Federal.

Palavras-chave: Direito Constitucional Tributário. Federalismo. Autonomia Municipal. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Conflitos de Competência Tributária.

ABSTRACT

The present dissertation focuses on the study of the causes and mechanisms for the prevention and solution of (apparent) conflicts of taxing power over Tax Services of any kind - ISS, which charge was constitutionally assigned to Municipalities. Therefore, it starts from the rescue of the very concept of State and the analysis of its federative form of political-administrative organization, comparing the model adopted by different countries. It emphasizes the Brazilian federative experience, highlighting the important issue of autonomy granted by the 1988 Federal Constitution to local government entities, especially in the tax and financial aspects. It also studies, though occasionally, the phenomenon of war tax, pointing its causes, consequences and alleged solutions. It enters specifically in the field of taxing power standards set by the 1988 Federal Constitution, which outlines each tax limits of incidence. Then the appropriate interpretative methods are studied, in order to extract the correct definition and scope of the concepts which appear in the text of the constitutional rules, fixing at the end some premises that will be extremely valuable to prevent or resolve any impasse regarding to the taxing power. Further, it promotes a study into the constitutional framework of ISS in order to scrutinize all the nuances of such tax and absorb the true meaning of signs present in its basic rule of incidence. Finally, it faces the more practical tortuous cases, related to conflicts of jurisdiction between the Municipality and Union, Municipality and State, and between the Municipalities themselves. Therefore, the author intends to contribute to lessen the possibility of disputes between federal agencies regarding to the exercise of their respective taxing powers granted by the Federal Constitution.

Keywords: Constitutional Tax Law. Federalism. Municipality autonomy. Tax Services of Any Kind. Conflicts over taxing power.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 FEDERALISMO E AUTONOMIA MUNICIPAL.....	14
1.1 O Estado – formação, elementos e finalidade.....	14
1.2 Federalismo – origem e características.....	24
1.3 Modelos de federalismo – estudo comparado.....	33
1.4 Forma federativa de Estado no Brasil.....	45
1.5 O Município na Constituição de 1988 e a importância do ISS para a concretização de sua autonomia.....	60
1.6 Crise no federalismo e guerra fiscal.....	72
2 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DELIMITADAS PELA CONSTITUIÇÃO E METODOLOGIA DE PREVENÇÃO E SOLUÇÃO DE CONFLITOS.....	86
2.1 Constituição no topo do ordenamento jurídico.....	86
2.2 Competência tributária e âmbito constitucional dos tributos.....	89
2.3 Classificação das normas de competência tributária.....	96
2.4 Interpretação das normas jurídicas e conceitos constitucionais.....	99
2.5 Premissas para a prevenção e solução de conflitos de competência tributária.....	110
3 O ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO ISS.....	113
3.1 A estrutura da norma atinente ao ISS.....	114
3.2 O signo “serviços” e o seu sentido literal.....	116
3.3 O contexto significativo e a interpretação sistemática aplicados ao ISS.....	122
3.4 Os critérios teleológicos e o princípio da capacidade contributiva.....	133
3.5 Lei complementar tributária e o ISS.....	138
4 CONFLITOS TRIBUTÁRIOS ENTRE OS ORGANISMOS FEDERATIVOS.....	143
4.1 Conflitos entre União e Municípios.....	143

4.1.1 IPI x ISS.....	144
4.1.2 IOF x ISS.....	151
4.2 Conflitos entre Estados e Municípios – ICMS x ISS.....	155
4.3 Conflitos entre Municípios – ISS x ISS.....	168
CONCLUSÃO.....	178
REFERÊNCIAS.....	184

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 trouxe importantes conquistas para a história do Brasil, sendo considerada a grande responsável por fincar os pilares essenciais ao progresso do Estado Nacional, principalmente ao fortalecer instrumentos próprios do regime democrático, ao consagrar a forma federativa de organização estatal, com plena autonomia para os entes políticos, dentre eles o Município, e, acima de tudo, ao normatizar princípios e traçar as diretrizes da luta pela promoção e garantia dos direitos fundamentais do homem.

Logo no início de seu texto (art. 1º), a Lei Fundamental aduz que o Brasil, formado pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, é um Estado Democrático de Direito e tem, como fundamentos, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A Carta Política fixa também, como objetivos, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º).

Para melhor alcançar esses objetivos, o constituinte elegeu como modelo ideal de organização política a República Federativa, compreendendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos da Constituição (art. 18). A forma federativa de Estado foi, então, alçada à condição de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I), impedindo, assim, qualquer iniciativa tendente a aboli-la.

Nesse contexto, pertinente observar o papel de destaque que recebeu o ente municipal com a nova Lei Magna, sendo-lhe concedida não só a autonomia política e administrativa (que contempla a eleição de prefeitos e vereadores, a possibilidade de legislar sobre assuntos de interesse local, de gerir a máquina pública, etc.), mas principalmente a autonomia financeira, que advém da capacidade de instituir e arrecadar os tributos que lhe são próprios, indicados no artigo 156, com destaque para o “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS”, objeto central do presente trabalho, tributo que já figura como o responsável pela maior parte da arrecadação própria dos Municípios brasileiros, permitindo que esses entes

fiquem menos dependentes dos repasses da União e dos Estados e possam investir com mais afinco nos projetos de interesse da cidade.

Ocorre que, embora a Constituição tenha desenhado um federalismo de harmonia e cooperação entre os organismos subnacionais e procurado delimitar com precisão o âmbito de atuação e as competências de cada um, o que se tem observado com alguma frequência é o estopim de inúmeros conflitos entre as unidades políticas.

Sabe-se que uma das causas desses desentendimentos tem raízes político-institucionais (natureza extrajurídica), fundada na disputa entre as entidades descentralizadas por uma parcela maior do poder dentro da federação ou pela participação mais generosa na distribuição das riquezas produzidas pelo País. O resultado disso é a nociva “guerra fiscal” que se instalou no Brasil, normalmente travada entre os Estados e Municípios mais pobres contra os mais abastados.

Afora os impasses provocados pelas externalidades acima citadas, verifica-se, também, que alguns desses entreveros federativos possuem motivos de ordem eminentemente jurídica, nascidos de incertezas quanto aos exatos limites da materialidade ou da territorialidade de cada imposto encartado na Constituição.

É precisamente sobre essa segunda possibilidade de conflito que o presente estudo se debruça, na tentativa de, a partir da correta leitura do texto constitucional e das relações fáticas cotidianas, fornecer mecanismos de prevenção e solução dos impasses, tomando como objeto de estudo do presente trabalho somente aqueles litígios que envolvam o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência municipal.

Não é raro observar, na prática diária, situações que podem, a princípio, enquadrar-se no âmbito de incidência de mais de um imposto. Daí surgem as dificuldades em saber se o tributo devido é o ISS, o IPI, o IOF ou o ICMS, abrindo espaço para que sejam efetuadas múltiplas cobranças por entes tributantes diversos. Além desses, existem, também, conflitos entre os próprios Municípios em torno do aspecto territorial do ISS, isto é, da complicada tarefa de identificar se o imposto é devido no local do estabelecimento prestador ou da efetiva prestação do serviço.

Esses acontecimentos têm causado profunda insegurança jurídica, com repercussões nefastas não só no âmbito das relações entre os poderes da República, mas principalmente na esfera dos direitos fundamentais do contribuinte, o qual fica sem saber a quem pagar seus impostos e, ante a iminência de sofrer sanções de todos os lados, vê-se forçado a recolher mais de um tributo sobre o mesmo fato, atendendo, assim, à ânsia arrecadatória das diferentes entidades tributantes.

Dessa forma, no decorrer da presente dissertação, procurar-se-á responder a determinados questionamentos, tais como: quais as características peculiares e os problemas relacionados ao federalismo brasileiro e como a autonomia municipal se manifesta nesse sistema? De que maneira se pode extrair o sentido e o alcance das normas de competência tributária arriadas na Constituição? Qual o conceito constitucional de serviço e como delimitar a materialidade do ISS? Quais são e como evitar os conflitos de competência tributária havidos entre Municípios e União, entre Municípios e Estados e entre os próprios Municípios?

O presente trabalho justifica-se exatamente por se propor a enfrentar o tema dos conflitos de competência tributária em torno do ISS, normalmente decorrentes das diferentes interpretações extraídas das normas constitucionais. Nesse intuito, propõe-se uma análise detida do âmbito constitucional do imposto em foco e dos demais que, de alguma forma, com ele se chocam. O estudo ainda se presta a estabelecer uma metodologia de prevenção e solução desses impasses por meio dos mecanismos tradicionais de interpretação jurídica, sem se furta a analisar os casos práticos mais tortuosos.

Tem-se, então, como objetivo geral, analisar os conflitos de competência tributária envolvendo o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Os objetivos específicos são analisar as características e os problemas relacionados ao federalismo brasileiro, bem como verificar o grau de autonomia concedido aos Municípios por esse sistema; descobrir o sentido e o alcance das normas de competência tributária arriadas na Constituição e formular uma metodologia de prevenção e solução dos conflitos tributários em baila; delimitar o conceito constitucional de serviço e a materialidade do ISS; identificar e oferecer a solução para os impasses tributários havidos entre Municípios e União, entre Municípios e Estados e entre os próprios Municípios.

Em relação aos aspectos metodológicos do presente trabalho, tem-se que as hipóteses foram investigadas mediante pesquisa bibliográfica, aproveitando-se, ainda, como fontes suplementares, artigos científicos publicados em periódicos especializados – impressos ou eletrônicos –, os quais tocavam direta ou indiretamente o tema em análise. No que tange à tipologia da pesquisa, esta é, segundo a utilização dos resultados, pura, posto ser realizada apenas com o intuito de aumentar o conhecimento, sem transformação da realidade. Segundo a abordagem, é quantitativa, por intermédio da pesquisa de fatos e dados objetivos, e qualitativa, com a observação intensiva de determinados fenômenos sociais. Quanto aos objetivos, a pesquisa é exploratória, visando aprimorar as ideias por meio de informações

sobre o tema em foco, e descritiva, haja vista buscar descrever, explicar, classificar, esclarecer o problema apresentado.

No primeiro capítulo, inicia-se traçando algumas linhas gerais sobre a formação, os elementos e a finalidade do Estado. Na sequência, estuda-se a sua forma federativa, remontando as origens e as características desse modelo de organização política e analisando a sua implantação em alguns países. Após, mergulha-se nas particularidades do sistema federalista adotado no Brasil, com destaque para a autonomia política, administrativa e financeira conferida aos Municípios, esta última muito impulsionada pela possibilidade de instituição e cobrança do ISS. Ao final, propõe-se uma avaliação em torno de uma possível crise no federalismo brasileiro, notadamente em face do fenômeno da “guerra fiscal”.

No segundo capítulo, adentra-se, mais especificamente, o âmbito jurídico dos conflitos existentes entre os organismos federativos brasileiros. Começa-se por ressaltar a posição superior que ocupa a Constituição Federal no ordenamento jurídico pátrio. Em seguida, estudam-se as regras constitucionais de competência tributária, reservando-se um subtópico para fixar importantes aspectos relacionados à classificação dessas normas, notadamente quanto à função, à espécie e à hierarquia. Por último, examinam-se os métodos interpretativos adequados para extrair o sentido e o alcance dos termos presentes nas normas tributárias encartadas na Constituição, arrematando-se, na sequência, com o delineamento de algumas premissas que serão de extrema valia tanto para prevenir como para solucionar eventuais conflitos de competência entre os entes federativos.

No terceiro capítulo, faz-se um mapeamento da estrutura da norma que abriga o âmbito constitucional do ISS, identificando uma parte voltada ao legislador municipal, a quem é atribuída competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II” e a outra destinada ao legislador federal, condizente com a necessidade de definir em lei complementar os tais serviços. Percorre-se a trilha hermenêutica traçada no capítulo anterior para se chegar ao sentido literal do signo “serviços”. Promove-se, na sequência, o seu cotejamento com as lições advindas do contexto significativo e da interpretação sistemática, a fim de depurar melhor o núcleo do tributo municipal e estabelecer os seus pressupostos negativos. Aplica-se o critério teleológico à regra matriz do ISS, buscando alinhá-la com os princípios constitucionais, notadamente o da capacidade contributiva. Conclui-se com uma análise do papel da lei complementar referida na parte final do art. 156, III, da CF/88.

No quarto capítulo, efetua-se uma incursão nos meandros dos conflitos de competência tributária entre as entidades subnacionais. Inicia-se pelas tensões havidas entre

Municípios e União, notadamente envolvendo confrontos do ISS com o IPI e do ISS com o IOF. Em seguida, apresenta-se o proceloso conflito existente entre Municípios e Estados acerca dos fatos que, a depender da interpretação que sobre eles se faça, podem ser enquadrados tanto na materialidade do ISS como do ICMS. Por fim, trata-se do peculiar embate travado entre os próprios Municípios, quando há dúvida em relação ao aspecto espacial do tributo.

Dessa forma, pretende-se oferecer à academia uma contribuição que alie teoria e prática, com respostas concretas que auxiliem os contribuintes e os fiscos na condução correta dos casos que se apresentam no cotidiano, tendo sempre como foco o ISS e como fonte o texto constitucional.

1 FEDERALISMO E AUTONOMIA MUNICIPAL

No presente capítulo, buscar-se-á, em termos gerais, demonstrar em que aspectos a forma federativa de Estado adotada no Brasil contribuiu para a autonomia municipal e qual a importância do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS para a sua concretização.

Para tanto, procura-se, inicialmente, resgatar o próprio sentido de Estado, situando o contexto histórico de sua formação e evolução até o assentamento de suas bases fundamentais. Depois, promove-se uma ligeira explicação de cada um de seus elementos constituintes, bem como de sua finalidade.

No subtópico posterior, adentra-se propriamente o tema do federalismo, remetendo suas origens e destacando suas principais características. Após, faz-se uma pertinente comparação com os diferentes modelos federalistas implantados no mundo, destacadamente nos Estados Unidos, na Alemanha, no Canadá e na América Latina.

Em seguida, a pesquisa deter-se-á às interessantes nuances da forma federativa de Estado no Brasil, procurando detalhar alguns aspectos importantes dessa realidade, desde o início da República até o momento atual.

Aproveita-se o ensejo para focar a situação peculiar do município na Constituição de 1988, analisando algumas questões relevantes dentro dessa nova concepção, com destaque para a autonomia financeira proporcionada pela autorização constitucional conferida ao ente federativo para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Por fim, achou-se oportuno fazer uma ligeira reflexão sobre a crise do federalismo e a guerra fiscal entre os entes políticos no Brasil, debruçando-se sobre suas causas, consequências e pretendidas soluções.

1.1 O Estado – formação, elementos e finalidade

O ser humano, desde o nascimento e durante toda a existência, vê-se ligado aos seus semelhantes, seja pelos laços familiares que naturalmente os unem, seja por alguma afinidade

de ordem moral, religiosa, política, ideológica, ou até mesmo por interesses econômicos ou profissionais.

Essas relações humanas, contudo, podem, em dado momento, tender para uma zona de constantes conflitos de interesses. Para evitar que isso aconteça, o convívio em sociedade exige um mínimo de organização, pautada por regras de conduta previamente estabelecidas, geralmente conferidas por alguém dotado de poder sobre os demais integrantes do grupo.

O conceito de Estado começa a ser traçado a partir do momento em que brota a ideia de se institucionalizar esse poder, isto é, de tirá-lo da figura individualizada do homem (o líder, o chefe, o comandante) – afastando-o, portanto, dos vícios e fraquezas do gênero – e entregá-lo a uma entidade abstrata, eterna, de credibilidade inabalável, capaz de promover e conservar o bem-estar da coletividade, de forma concreta e segura.

Essa instituição ficaria responsável por produzir e ditar as regras de convivência em sociedade, aprovando leis que limitariam a própria atuação, bem como a liberdade de seus súditos. O ordenamento jurídico, então, passaria a ser viabilizado por um aparelho administrativo burocrático e organizado em estrutura hierárquica, na qual as normas seriam executadas por funcionários com competência previamente estabelecida.

O sistema de poder institucionalizado guardava inúmeras vantagens. A primeira certamente residia na possibilidade de se alcançar uma satisfatória ordem social sem necessariamente haver submissão, obediência e dominação direta do homem pelo homem.

Tal possibilidade firmava-se exatamente por viabilizar a existência dessa pessoa jurídica desencarnada. Nesse sentido, traz-se à colação as pertinentes observações de Georges Burdeau¹:

[...] mesmo sendo da ordem das idéias e não dos fenômenos concretos, o Estado não deixa de ser um dado objetivo, cuja realidade é impossível negar sem se privar, ao mesmo tempo, da compreensão de fatos que, por sua vez, são observáveis. Quando obedeco ao guarda que me ordena usar a passagem de pedestres, não é sem importância, para apreciar minha disciplina, saber que me inclino, não ao seu apito, mas perante a autoridade que ele representa. Não é a vontade do homem [...] que determina meu comportamento, é o poder estatal, ele mesmo garantidor de uma ordem que nesse caso respeito, e cujo agente não é mais que um modesto mas eficaz instrumento.

Outro aspecto favorável ao surgimento do Estado é o seu caráter perene, com estrutura fixa, dotada de continuidade, cujos atos permanecem produzindo efeitos mesmo que seus governantes se sucedam. Nesse particular, arremata com perspicácia Georges Burdeau²:

¹ BURDEAU, Georges. **O Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. XII.

Assim se verifica bem a natureza do Estado. Ele é Poder, portanto seus atos obrigam; mas é Poder abstrato, logo, não é afetado pelas modificações que atingem seus agentes. Enfim, se dura assim a despeito das contingências históricas, é porque encarna uma idéia, essa imagem da ordem desejável na qual situamos o fundamento do Poder [...]

Dalmo de Abreu Dallari³ observa que, no tocante ao aparecimento do Estado, a doutrina se divide em basicamente três correntes: 1) aqueles que defendem que o Estado sempre existiu, haja vista que o homem, desde o início, acha-se integrado a algum tipo de organização social, com autoridade e poder para estabelecer as regras mínimas de convivência de todo o grupo; 2) outros que entendem que o Estado só começou a existir depois que os grupos sociais perceberam a necessidade e conveniência de constituí-lo; e 3) os que só consideram o surgimento do Estado a partir do momento em que nasceu a ideia e a prática da soberania.

Nessa linha, podem-se acrescentar inúmeras teorias acerca da origem do Estado. Alguns especulam que tudo se originou da ampliação da família primitiva (Teoria da origem familiar). Outros acreditam na imposição da força e da superioridade de um grupo sobre outro (Teoria da origem violenta). Há quem aposte no surgimento por motivos econômicos, com vistas a alcançar os benefícios da divisão do trabalho (Teoria econômica). Existem, ainda, aqueles que garantem que o organismo estatal nasceu pelo despertar do germe incubado no interior de toda sociedade que alcança certo grau de desenvolvimento e complexidade (Teoria da formação natural). Por último, tem-se o grupo dos defensores da constituição do Estado por meio de um pacto social (Teoria contratualista), resultante de um consentimento mútuo que ensejará a assinatura de um contrato fictício em que o indivíduo entrega poderes a essa entidade abstrata e os recebe de volta em forma de direitos civis, devidamente assegurados⁴.

Flanando pela história da humanidade, percebe-se que mais importante do que buscar a teoria exata para delimitar e justificar o aparecimento do Estado é analisar a manifestação e a evolução dessa figura desde a Idade Antiga até os dias atuais.

Na Antiguidade, conquanto ainda não estivesse bem delineada a moldura estatal, já era possível notar forte traço de unitarismo e religiosidade nas civilizações existentes. Não se admitia divisão do poder, do território ou das funções. Prevalencia, nesse tipo de organização,

² BURDEAU, Georges, op. cit., 2005, p. 32-33.

³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 52-53.

⁴ Cf. FERREIRA, Luís Pinto. **Teoria geral do estado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 139-145.

o que Max Weber⁵ convencionou chamar de *poder tradicional*, de caráter sacro, em que a autoridade política se apresentava como um prolongamento da autoridade familiar ou religiosa, confundindo-se com uma divindade.

Experimentou-se, também, nos tempos pretéritos, a fase da comunidade pautada pelo *poder carismático*, com forte teor de subjetividade, fundado no afeto que os súditos guardavam pelo seu líder, devido a sua pregação inspiradora e a seu exemplo de heroísmo e abnegação, que o faziam detentor, ao mesmo tempo, do *exercício* e da *propriedade* do poder de estabelecer as regras do convívio em sociedade.

Pode-se constatar, ainda na Grécia antiga, a presença de uma sociedade política evoluída, cuja característica fundamental é a união de pequenos burgos em torno de um objetivo comum, qual seja, a própria autossuficiência das cidades-estados (*pólis*).

Em Roma, experimentaram-se várias formas de governo, inicialmente com um pequeno agrupamento humano e, depois, com o domínio de outros povos e a expansão territorial, o que levou à formação de um império, cujo declínio acabaria provocando a fragmentação de territórios e o redesenho da organização política das comunidades da época.

Na Era Medieval, alguns fatores, como a proliferação de guerras e invasões e o advento do feudalismo como sistema predominante, contribuíram para uma permanente instabilidade política, econômica e social, a clamar por ordem e autoridade, abrindo caminho para a centralização que viria em seguida.

Chaga-se, então, ao período da Idade Moderna, que, sem dúvida alguma, é um dos que mais provocam a curiosidade dos estudiosos e pesquisadores, dada a riqueza de acontecimentos que marcaram a sua passagem e a ebulição de ideias inovadoras e revolucionárias que viriam a influenciar definitivamente o modo de organização política e social.

O seu início foi marcado pelo retorno das teorias contratualistas, no intuito de buscar uma nova concepção de Estado e de cidadania. O movimento regressou com Jean Bodin, cuja obra encampou a defesa de uma espécie de “teoria do direito divino dos reis”, segundo a qual ao monarca era garantido um poder sagrado, perpétuo e ilimitado, concedido diretamente por Deus. De acordo com essa tese, somente a recentralização do poder na figura de um líder soberano seria capaz de fortalecer o Estado, tornando-o capaz de retomar a ordem administrativa, o crescimento econômico e a pacificação social.

⁵ WEBER, Max apud BOBBIO, Norberto et al. **Dicionário de política**. 13. ed. vol. 2. Brasília: Universidade de Brasília, 2007, p. 940.

A radicalização desse poder nas mãos do rei, todavia, acabou propiciando o chamado “absolutismo monárquico”, fenômeno marcado pela truculência e arbitrariedade no agir do Estado, somadas aos constantes desrespeitos aos direitos individuais de cada cidadão, à cobrança exacerbada e, por vezes, confiscatória de impostos, às péssimas condições de trabalho, à marginalização do povo do processo político e aos privilégios e gastos excessivos do clero, da nobreza e do próprio soberano, que contrastavam com a miséria dos súditos e a estagnação social.

Foram as obras de pensadores iluministas da estirpe de Voltaire, Hobbes, Locke, Adam Smith, Montesquieu e Rousseau que propuseram valiosas reflexões acerca dos mais diversos temas, de ordem filosófica, social, política, moral ou mesmo religiosa. As ideias propagadas por esses filósofos fariam ruir as estruturas das monarquias absolutistas europeias e provocariam um remodelamento das funções tradicionalmente atribuídas ao Estado.

O resultado imediato de tudo isso, como se sabe, foi a eclosão da Revolução Francesa, que começou com a queda da Bastilha, em 14 de julho de 1789, e terminou com o golpe de Estado de 18 de Brumário, em 9 de novembro de 1799, levando Napoleão Bonaparte ao poder. Também em 1789, foi elaborada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, documento extremamente relevante para o fortalecimento e a consolidação da tese da proteção universal dos direitos fundamentais do homem.

É inegável reconhecer o avanço na concepção de Estado após as revoluções da segunda metade do século XVIII, incluída a luta pela Independência Norte-Americana, que durou de 1775 a 1783. As conquistas foram-se sucedendo e o Estado se viu forçado a realocar seus pilares de sustentação e reformular seu modo de agir.

Nesse contexto pós-revolucionário do final do século XVIII, o Estado assumiu uma política liberal, de atuação mínima, respeitando os direitos civis e políticos do cidadão, abstando-se de se imiscuir nas relações privadas e deixando de intervir na economia, que ficaria ao sabor do mercado.

Com a Revolução Industrial (iniciada ainda na segunda metade do século XVIII), estouraram as reivindicações pelo reconhecimento dos direitos humanos de caráter econômico e social, ante a constatação do empobrecimento das massas proletárias. Passa-se a formular o modelo de Estado Social, que deveria ser menos abstencionista e mais presente na vida do cidadão, como agente modificador de sua realidade social. Para tanto, essa entidade deveria promover políticas de inclusão dos mais pobres e marginalizados e de valorização do trabalho, bem como financiar serviços públicos que garantissem saúde, educação e lazer para toda a comunidade.

Assim, com essa mistura de expectativas em torno do poder público, foi tomando forma a figura do Estado de Direito, posteriormente evoluído para um Estado Constitucional, fundado em três postulados substanciais: 1) a divisão dos poderes em executivo, legislativo e judiciário, capaz de possibilitar o exercício de um controle recíproco e harmônico entre eles; 2) o princípio da legalidade, inibidor dos atos arbitrários de império, não previstos previamente em lei; e 3) a proteção dos direitos fundamentais, que forçam o Estado a não intervir em assuntos que dizem respeito exclusivamente à individualidade e à dignidade de cada cidadão, a não ser para protegê-lo.

A organização do Estado, nesses moldes, garantiria o equilíbrio certo e o casamento perfeito entre poder e direito, visto que o primeiro necessitaria do segundo para se tornar legítimo, e o segundo precisaria do primeiro para se mostrar eficaz, dentro de uma espécie de círculo virtuoso bem retratado por Norberto Bobbio⁶:

[...] o poder que produz as normas do sistema que por sua vez regulam o poder (e apenas enquanto regulado o poder é poder jurídico) e as normas que regulam o poder que por sua vez, impondo respeito, faz sim com que sejam habitualmente obedecidas (e apenas enquanto habitualmente obedecido, segundo expressão de Austin, ou eficaz em linhas gerais, como se expressa Kelsen, um sistema normativo constitui uma ordem jurídica).

Tal colocação é importante para que não se perca de vista que o poder estatal só se reveste de legitimidade se houver consentimento, pois, caso contrário, traduzir-se-á apenas em uma demonstração de força do seu titular, destituído de competência.

É a diferença entre o poder de fato e o poder de direito, tão bem explicada por Paulo Bonavides⁷ na seguinte passagem:

Se o poder repousa unicamente na força, e a Sociedade, onde ele se exerce, exterioriza em primeiro lugar o aspecto coercitivo com a nota da dominação material e o emprego freqüente de meios violentos para impor a obediência, esse poder, não importa sua aparente solidez ou estabilidade, será sempre um *poder de fato*. Se, todavia, busca o poder sua base de apoio menos na força do que na competência, menos na coerção do que no consentimento dos governados, converter-se-á então num *poder de direito*.

Portanto, como se vê, é correto afirmar que o Estado tem o monopólio da força, porém se faz relevante assegurar que seus agentes sejam controlados, pois essa demonstração de poder só pode ser praticada dentro dos limites da lei.

⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral da política**: a filosofia política e as lições dos clássicos. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 241.

⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 106.

Depois de todos esses acontecimentos históricos, a moldura estatal restou fixada de maneira mais clara. A doutrina clássica cravou, então, a existência de três elementos basilares de um Estado: povo, território e soberania.

Na conhecida definição de Francisco Rezek⁸, é dotado de soberania o Estado que “não se subordina a qualquer autoridade que lhe seja superior, não reconhece, em última análise, nenhum poder maior de que dependam a definição e o exercício de suas competências”.

De todos os elementos que se atribuem ao Estado, a soberania é, certamente, o de conceito mais atual e complexo, surgido de forma mais bem definida já no início da Idade Moderna, quando se começou a justificar a centralização de atribuições governamentais nas mãos do monarca, dada sua prerrogativa de natural titular do poder soberano, seja por imposição divina, seja por vontade dos súditos.

É fato que toda organização estatal, para se estabilizar e alcançar seus objetivos, precisa manter uma hierarquização dos poderes sociais, com uma burocracia mínima e a presença de um núcleo decisório central, livre de qualquer ingerência interna, eventualmente desencadeada por crises entre autoridades privadas, ou mesmo externa, intentada por países ou organismos estrangeiros.

Daí porque se fala que todo Estado, para ser efetivo, precisa exercer *poder*, não só para *mandar* como também para *fazer cumprir* suas ordens, inclusive valendo-se, quando imprescindível, do uso da coação. São essas as características que lhe permitem desempenhar seu papel de garantidor e promovedor dos direitos fundamentais e da segurança nacional, bem como de entidade presente e atuante nas necessárias intervenções na economia, na política e em outros setores estratégicos, incluindo a seara tributária.

É de bom alvitre, contudo, registrar que a soberania não pode ser encarada como uma prerrogativa absoluta dos Estados. Por ser elemento caracterizador e fundamental para a própria existência desses entes políticos, a soberania tende a ser invocada por alguns países como manto a encobrir certas arbitrariedades e descabros intentados com os direitos fundamentais dos cidadãos.

Nesse sentido, válidas são as ressalvas feitas por Luís Pinto Ferreira⁹:

[...] oportuno salientar que o conceito da soberania, um dos mais controvertidos da ciência política, não se apresenta mais com um caráter absoluto, porém é um conceito de conteúdo jurídico, pois o poder do Estado está incontestavelmente limitado pelas condições objetivas do direito e da legalidade, recebendo sobretudo profundas e sérias limitações da própria ordem jurídica internacional.

⁸ REZEK, José Francisco. **Direito Internacional público**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 224.

⁹ FERREIRA, Luís Pinto, op. cit., 1975, p. 102.

Em complemento ao entendimento acima esposado, José Manuel Delgado¹⁰ enfatiza que

[...] o Estado que não respeita os mais basilares direitos humanos, que oprime e castiga seus súditos, que faz discriminações graves contra parcelas de sua população por motivos étnicos, raciais, sexuais, religiosos e condutas similares, não têm, pelo menos do ponto de vista moral, direito à soberania, à autodeterminação, à igualdade, entre outros.

Portanto, deve-se ter claro que a soberania traduz-se como elemento essencial de um Estado, responsável por permitir que este desfrute as competências que lhe são necessárias para governar, sem, contudo, desaguar em excessos e abusos, visto que sua atuação é balizada pela lei e, acima de tudo, pelo respeito à dignidade da pessoa humana.

Quanto ao segundo elemento, sabe-se que todo Estado carece de uma base física demarcada, ou seja, precisa ocupar uma parcela do planeta sobre a qual exercerá sua jurisdição. Suas fronteiras serão definidas por algum aspecto de ordem natural (uma circunstância geográfica – montanha, mar, serra, cordilheira) ou artificial (fixada por tratado ou acordo internacional), terminando onde começar as de outro país. A essa circunscrição precisamente delimitada dá-se o nome de *território*; e nele estará incluído, também, o espaço aéreo e marítimo correspondente.

Dentro do território, encontra-se todo o patrimônio do Estado, protegido pelo princípio da *impenetrabilidade*, que lhe reconhece o monopólio de ocupação daquele lugar e lhe permite agir para protegê-lo e extirpar qualquer tentativa de convivência de duas ou mais soberanias no mesmo espaço.

Por último, não poderia haver Estado sem *povo*, cujo conceito não deve ser confundido com o de *população*, simples expressão numérica, demográfica, compreendendo o conjunto de pessoas que habitam provisória ou temporariamente determinado território, nem com o de *nação*, o qual remete simplesmente a uma comunidade de origem histórico-cultural comum.

Para Dalmo de Abreu Dallari¹¹, compreende-se como povo “o conjunto dos indivíduos que, através de um momento jurídico, se unem para constituir o Estado, estabelecendo com

¹⁰ DELGADO, José Manuel apud AMARAL, Renata Vargas. Análise jurídica de intervenção humanitária internacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1165, 9 set. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8861>>. Acesso em: 03 jun. 2008.

¹¹ DALLARI, Dalmo de Abreu, op. cit., 1998, p. 99-100.

este um vínculo jurídico de caráter permanente, participando da formação da vontade do Estado e do exercício do poder soberano”.

A aludida expressão nasceu da necessidade de se disciplinar esse vínculo jurídico do cidadão com o Estado, detentor do exercício do poder público. A noção de povo traz um aspecto subjetivo e outro objetivo. No primeiro, o cidadão integrante dessa entidade coletiva (“o povo”) é sujeito de direitos, pois é dotado de legitimidade para coordenar, participar e influir na construção e nos rumos do Estado, sendo um de seus componentes essenciais. No segundo, os indivíduos são objetos do poder do Estado; estão submetidos a ele, na condição de sujeitos de *deveres*.

Portanto, o povo, entendido como conjunto de cidadãos, encontra-se forçado a respeitar e cumprir as leis do Estado, mas, ao mesmo tempo, participa da elaboração delas. O povo é princípio e fim do Estado, é sujeito e objeto deste.

Impende estudar, ainda, a controvertida questão das finalidades do Estado. Em dado momento, percebeu-se que o poder emanado desse ente desencarnado só se mostraria legítimo quando pautado em uma finalidade socializada, já que sua realidade substancial não é o mando, mas a ideia que o inspira.

Daí se asseverar que o poder estatal nada mais é do que a encarnação de uma energia inculcada pela *ideia* de uma ordem social desejável (ou pelo menos a conservação do grupo) e pela *força* nascida da consciência coletiva com o objetivo do bem comum¹². Logo, o Estado só encontra seu fundamento e sua legitimação nessa esperança partilhada pela coletividade.

Sobre esse tema, Dalmo de Abreu Dallari¹³ elenca várias classificações sugeridas pelos estudiosos às finalidades do Estado. No aspecto geral, fala-se de *fins objetivos* e *fins subjetivos* do Estado.

Dentro da primeira corrente, podem-se identificar inúmeras variações, desde os que acreditam que todos os Estados, de todos os tempos, possuem fins comuns e universais, passando pelos que entendem que o Estado é um fim em si mesmo (Teoria organicista) e pelos que pregam que a vida social é uma sucessão de acontecimentos inelutáveis, impossibilitados de serem manejados na direção de um objetivo específico (Teoria mecanicista), até chegar naqueles que defendem os fins objetivos *particulares* do Estado, que resultam das circunstâncias do seu surgimento e desenvolvimento, sendo certo que cada Estado teria uma missão histórica, de acordo com sua realidade específica.

¹² BURDEAU, Georges, op. cit., 2005, p. 5-6.

¹³ DALLARI, Dalmo de Abreu, op. cit., 1998, p. 103-107.

Na segunda corrente, há um consenso de que a síntese dos objetivos individuais de cada cidadão é que define a finalidade última do Estado, submetida, portanto, a uma forte influência da vontade humana.

No tocante especificamente ao relacionamento do Estado com seus cidadãos, encontram-se outras três variáveis bem distintas em torno do entendimento acerca da finalidade: expansiva, limitada e relativa.

A tese dos fins expansivos confere ao Estado enorme amplitude, tornando-o gigantesco a ponto de anular por completo o indivíduo. É a base dos regimes totalitários. Por uma vertente, pode-se definir o bem-estar material como valor supremo, único capaz de propiciar a plena satisfação ao homem (Teoria utilitarista), ainda que o preço seja a alienação dos mais elementares direitos fundamentais. Em outra variação de estilo, ao invés de estimulador do materialismo, a corrente dos fins expansivos propõe ao Estado o papel de ditador da ética oficial, atribuindo-lhe a condição de fonte moral, onipotente e onipresente de toda conduta de seus cidadãos.

Do lado extremo oposto, encontram-se os adeptos dos fins limitados do Estado. Essa teoria prega a interferência mínima do Estado na vida do indivíduo, cabendo-lhe a função de mero vigilante da ordem social, garantidor da segurança e protetor das liberdades individuais. É o lema dos Estados liberais e do chamado Estado de Direito, cujo objetivo consiste simplesmente em aprovar e executar com rigor as leis.

Talvez a posição mais equilibrada encontre guarida na tese dos fins relativos. Nela, há uma clara proposta de reflexão acerca do relacionamento horizontal dos indivíduos entre si, bem como nas relações verticais destes com o Estado, tendo como elemento balizador a solidariedade. Os objetivos, então, circundariam sobre três ações pautadas no referido princípio: conservar, ordenar e ajudar. Daí surge a concepção da grande finalidade almejada pelo Estado: proporcionar o bem comum.

Essa expressão, consoante lembrado por Dalmo de Abreu Dallari¹⁴, não deve ser apequenada no sentido de se igualar a uma espécie de satisfação material. Deve-se, outrossim, seguir a linha preconizada pelo Papa João XXIII na Encíclica *Pacem in Terris*, o qual traduziu o significado de bem comum como o “conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana”.

Portanto, a razão de ser dessa figura abstrata conhecida como *Estado* reside na busca pelo bem comum dos cidadãos estabelecidos sobre o seu território, desatada pela

¹⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu, op. cit., 1998, p. 107.

solidariedade humana, que consegue entrever na ajuda aos mais necessitados o caminho seguro para se alcançar o desenvolvimento pleno da sociedade.

Estabelecidas essas importantes premissas, adota-se, em desfecho, o conceito de Estado fornecido por Dalmo de Abreu Dallari¹⁵, por ser enxuto e, ao mesmo tempo, completo, reunindo todos os elementos acima citados de maneira didática e objetiva. Para o autor, trata-se de “uma ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”.

1.2 Federalismo – origem e características

Fincado e explicado o conceito de Estado, bem como seu processo de formação, elementos constitutivos e finalidade, tem-se o terreno sedimentado para se avançar em direção à compreensão do que vem a ser um Estado Federal.

Viu-se, em linhas gerais, que o objetivo de cada Estado consiste em promover o bem comum de seu povo. Para tanto, esse ente precisa dispor de certas competências para desempenhar funções estratégicas, agindo, portanto, em várias frentes, desde a proteção à liberdade, dignidade e isonomia até a erradicação das desigualdades sociais e o fomento da economia, educação, saúde, trabalho e cultura.

Juntamente a demarcação clara das funções do Estado, faz-se imperioso definir de onde serão extraídos os recursos financeiros necessários para sustentar sua burocracia e possibilitar o cumprimento exitoso das suas finalidades.

Nesse contexto, surgem as primeiras controvérsias em torno da escolha do modelo ideal de organização político-administrativa, capaz de facilitar o exercício de todas essas tarefas atribuídas ao Estado e compatibilizá-las com os recursos públicos disponíveis. *Grosso modo*, a dúvida gira ao redor da questão de manter o poder estatal centralizado em um único núcleo de governo ou distribuí-lo entre órgãos e entidades subnacionais.

O fato é que, embora guarde a ideia de unidade, com a presença marcante de um poder capaz de ditar as regras de conduta de seu povo, cada Estado detém certo grau de descentralização, atribuindo a outros organismos internos alguma competência administrativa, política ou financeira.

É que uma centralização excessiva pode representar, além da óbvia diminuição da autonomia das demais esferas de poder, uma indesejável redução do nível de democracia e de

¹⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu, op. cit., 1998, p. 118.

participação popular na administração pública, visto que a sede de onde partem as decisões acaba distanciando-se do cidadão comum.

O Estado pode organizar-se de diversas maneiras, dividindo o seu poder e repartindo suas atribuições do modo que melhor lhe aprouver. Seja qual for a sua escolha, o objetivo sempre será identificar a forma mais adequada de distribuição dos recursos públicos, a fim de – como já dito – propiciar a seu povo o desfrute do bem comum e a promoção e garantia de seus direitos fundamentais.

Quando se fala em repartir o poder do Estado, quer-se dizer que as entidades subnacionais receberão, cada uma, competências e atribuições próprias, acompanhadas dos respectivos recursos para tornar viável a consecução desses objetivos, retirando, assim, do poder central, a responsabilidade absoluta por prover o tão almejado bem comum.

É bom destacar que a ideia de descentralização do poder estatal voltou a ser bastante disseminada na segunda metade do século XX, mais precisamente após a década de 1970, como uma forma de estímulo à externalização das potencialidades de cada região e de incentivo à democracia.

Essa proposta, então, adquiriu extensão universal e permeou o programa de todas as agremiações partidárias, da direita à esquerda, fazendo convergir, ao menos nesse ponto, as agendas político-ideológicas, conforme bem observado por José Luís Fiori¹⁶:

A direita política, por um lado, a partir de seu diagnóstico da crise de governabilidade das democracias formulado nos anos 60, já concluía, desde então, pela necessidade de desativar as demandas sobre o sistema político e propunha-se a fazê-lo reduzindo a presença pública do Estado e descentralizando as suas instâncias decisórias e administrativas. Por outro, as forças alinhadas em torno da “nova esquerda”, surgida naquela época, viam na descentralização do poder o único caminho para desativar a burocratização do “welfare state” e aprofundar a participação cidadã nas estruturas e processos democráticos, aumentando a visibilidade e o controle dos sistemas decisórios.

A descentralização do poder do Estado pode-se dar em quatro frentes, transferindo-se responsabilidades e poderes do governo central para 1) novas instâncias administrativas autárquicas, dentro da mesma estrutura verticalizada; 2) instâncias de poder subnacionais, criando, assim, novos entes políticos; 3) organizações da sociedade civil; ou 4) empresas privadas, compartilhando, dessa forma, suas funções com organismos alheios à esfera pública.

¹⁶ FIORI, José Luís. O federalismo diante do desafio da globalização. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995, p. 20.

É salutar esclarecer, de logo, que inexistente equivalência entre descentralização e federalismo. Ambas têm conceitos próprios e independentes, contudo, é mister reconhecer que suas afinidades são muito mais marcantes que suas diferenças.

Daí porque não é de se estranhar que, no fim dos anos 1970, com o processo de redemocratização em curso em vários países e a retomada das novas teorias descentralizantes, regressasse, também, com ânimo renovado, o projeto federalista de organização territorial do poder político dos Estados nacionais¹⁷.

Não há critérios rígidos para diferenciar as várias possibilidades de descentralização do poder em favor das unidades autônomas de caráter subnacional. Tem-se uma multiplicidade de classificações possíveis. Isso porque não existem Estados idênticos, uma vez que, como bem pontua José Maurício Conti¹⁸, “todos apresentam particularidades na sua formação e organização que os tornam únicos, e as diferenças entre eles são de tal forma diversificadas que dificultam em muito a criação de categorias com critérios suficientemente claros de modo a permitir agrupá-los”.

Já que triunfou o entendimento de que todos os Estados, em certa medida, permitem algum grau de descentralização do poder político, não seria absurdo classificá-los quanto ao nível e ao aprofundamento dessa repartição interna de funções, embora se reconheça que dita separação não é precisa, haja vista que, na prática, é difícil identificá-la com plena exatidão.

A depender da intensidade com que a divisão do poder é feita, José Augusto Moreira de Carvalho¹⁹ vislumbra quatro espécies de Estado: 1) unitário; 2) unitário descentralizado; 3) constitucionalmente descentralizado; e 4) federal.

O Estado puramente unitário caracteriza-se pelo fato de o poder político ser exercido única e exclusivamente pelo governo central. Só existe uma esfera administrativa, ainda que, dentro desse núcleo, possa haver alguma divisão de competências. Normalmente, é um modelo adotado por países com extensão territorial pequena, como Mônaco e Vaticano.

¹⁷ Cf. FIORI, José Luís, op. cit., 1995, p. 20.

¹⁸ CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 16

¹⁹ CARVALHO, José Augusto Moreira de. Federalismo e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 56.

O Estado unitário descentralizado, conquanto mantenha um órgão central forte, responsável por conceder e retirar competências das demais esferas quando entender conveniente, já comporta maior grau de distribuição do poder, conferindo alguma autonomia às demais sublocalidades.

Já no Estado constitucionalmente descentralizado, essa divisão de competências é feita pelo poder constituinte, e não pelo governo central. Todavia, mesmo nessas condições, esse tipo de organização administrativa ainda se mostra flexível e vulnerável, podendo sua estrutura ser suprimida sem muita dificuldade.

O Estado federal diferencia-se de todos os outros em razão da vasta autonomia concedida às entidades subnacionais e do seu caráter indissolúvel, ou seja, sua forma não poderá ser desmanchada pelo poder central nem sequer mediante eventual proposta de reforma da Constituição. É um sistema que propicia uma participação relevante do povo e dos entes descentralizados na construção da vontade nacional. Os encargos e receitas públicos são bem divididos entre os organismos políticos. É, talvez, o sistema mais adequado para países com grandes dimensões territoriais, como é o caso do Brasil.

Em termos gerais, a diferença de um Estado unitário para um Estado federal reside na divisão constitucional dos poderes, responsabilidades e encargos públicos entre os níveis de governo, consoante bem sintetizada nos ensinamentos de Norman Dorsen, Michel Rosenfeld, András Sajó e Susanne Baer²⁰:

There is a crucial distinction between federal states, such as the United States, Canada, Germany, Switzerland, and India, and unitary states, like France. Federal states maintain a constitutionally established vertical division of powers among federal and federated entities, while unitary states possess no such entrenched division of powers to apportion responsibilities among various levels of government.

A origem da palavra “federal” (do latim “foedus”) remete à ideia de “pacto”, de “aliança”, denotando o caráter associativo dessa forma de organização estatal, de verdadeira união de estados em busca de objetivos comuns. Os integrantes desse pacto consideram a forma federativa como a mais apropriada a conduzi-los conjuntamente ao progresso e à solução dos problemas vivenciados por seu povo.

A respeito do Estado federal, Dalmo de Abreu Dallari²¹ capta e resume, com imensa propriedade e clareza, as suas vantagens:

²⁰ DORSEN, Norman et al. **Comparative constitutionalism: cases and materials**. 2. ed. United States of America: West, 2003, p. 384.

²¹ DALLARI, Dalmo de Abreu, op. cit., 1998, p. 260.

[...] é mais democrático, pois assegura maior aproximação entre governantes e governados, uma vez que o povo tem sempre acesso mais fácil aos órgãos do poder local e por meio deste influi sobre o poder central. Outro argumento é justamente o que se refere à maior dificuldade para concentração do poder, o que, em última análise, também favorece a democracia. Além disso, argumenta-se que o Estado Federal, preservando as características locais e regionais, ao mesmo tempo promove a integração, transformando as oposições naturais em solidariedade.

Não obstante se reconheça a inexistência de uma fórmula ideal de federalismo, porquanto não há Estado que possua características idênticas a outro, faz-se viável, dentro das peculiaridades e diferenças de cada organização política, pinçar um leque mínimo de exigências para se identificar um ente de natureza federativa.

De forma mais didática e objetiva, José Maurício Conti²² traça as características que não podem faltar em um sistema federalista típico, quais sejam: 1) existência de, ao menos, duas esferas de governo; 2) autonomia política, administrativa e financeira das entidades descentralizadas; 3) organização do Estado expressa em uma Constituição; 4) repartição de competências entre as unidades descentralizadas; 5) participação das entidades autônomas na formação da vontade nacional; 6) indissolubilidade.

Desenvolvendo o raciocínio acima ventilado, pode-se afirmar que a adoção do modelo federalista implica reconhecer que há mais de um governo sobre um mesmo território e, portanto, faz-se imprescindível que se delineie o âmbito de atuação de cada um. Isso nada mais é do que repartir competências entre os organismos, definindo quais encargos e receitas incumbem a cada ente.

Para tanto, faz-se imprescindível que essa definição parta da própria Constituição do Estado Federal, de necessária rigidez e de caráter vinculante, entendida como documento arrimado no topo do ordenamento jurídico. O que faz de um Estado verdadeiramente federalista não é nome por ele adotado, mas sim a sua matriz constitucional e, principalmente, a prática de suas instituições político-administrativas.

Nessa esteira, José Augusto Moreira de Carvalho²³ acrescenta outra importante característica na feição de um Estado federal, qual seja, a presença de um órgão judicial com a função de exercer o controle de constitucionalidade das leis, solvendo, assim, eventuais conflitos entre os entes políticos.

²² CONTI, José Maurício, op. cit., 2010, p. 17.

²³ CARVALHO, José Augusto Moreira de, op. cit., 2010, p. 57.

Na organização estrutural estabelecida pela Constituição, é preciso assegurar invidiosa autonomia aos entes subnacionais, notadamente nos campos político, administrativo e financeiro.

Na esfera política, faz-se imperioso conferir a cada ente a competência necessária para legislar sobre matérias que lhe sejam pertinentes, participar da governança nacional e influir nas decisões do poder central, bem como fornecer, por sua conta e responsabilidade, bens e serviços públicos à população.

No campo administrativo, tem-se de outorgar às respectivas entidades o poder de estabelecer e gerir sua própria estrutura, movimentar com liberdade a máquina pública, organizar sua burocracia interna, compor o corpo de funcionários, etc.

Na seara financeira, necessária se faz a adequada disposição de recursos suficientes para cada um se manter e arcar com os encargos que lhe são atribuídos, além de ter fontes de arrecadação própria para não ficar dependendo de repasses e interferências do poder central. É nesse ponto que entra a competência tributária, fonte primária de obtenção de receita de qualquer esfera de governo, de onde os entes retiram boa parte do seu sustento. Daí utilizar-se muito na doutrina a expressão federalismo fiscal.

Ademais, não se pode olvidar o fato de que, para haver verdadeira autonomia, o ente subnacional tem de ter representatividade na estrutura política da nação, a fim de que seus interesses sejam conduzidos, considerados, debatidos e, quando for o caso, contemplados pela sede do poder central.

Daí porque se diz que, no Estado federal, torna-se mais fácil preservar a diversidade sociocultural de cada região, extraindo de cada localidade seus anseios e preferências, fazendo que cheguem até o núcleo decisório, mantendo sempre viva a chama da unidade e identidade nacional²⁴.

É exatamente buscando dar destaque a essa relevante constatação que José Luís Fiori²⁵ aponta como essência do federalismo a

[...] preservação política simultânea da unidade de objetivos de um povo e da diversidade espacial de seus interesses, compatibilizados na forma de um pacto constitucional em que são, simultaneamente, definidos os espaços e os limites das duas soberanias. De maneira tal que a existência e o reconhecimento desse princípio último de solidariedade e identidade coletiva é que permitem a convivência das múltiplas integridades regionais.

²⁴ Cf. CONTI, José Maurício, op. cit., 2010, p. 18.

²⁵ FIORI, José Luís, op. cit., 1995, 23.

A rigor, só existe uma soberania, elemento fundamental para a existência do Estado nacional. Os entes subnacionais gozam, na verdade, de autonomia. O exercício dessa autonomia deve comportar a prerrogativa de levar os anseios daquela parcela da comunidade nacional até o centro do poder do Estado, no qual serão discutidos e conciliados com os interesses das demais regiões, preservando-se, assim, a diversidade e a representatividade política de cada unidade e promovendo-se a solidariedade e a identidade coletiva.

Essas naturais diferenças entre as regiões de um Estado federal propiciam o aparecimento de uma curiosa característica da forma federativa: a constante barganha entre as unidades integradas. Isso porque é da natureza do sistema proposto a busca pela complementariedade. Cada ente subnacional é organicamente desigual e deve estar em permanente negociação com os demais, sendo certo que nunca devem prevalecer somente os interesses de grupos dominantes.

Para manter esse equilíbrio, deve ser sólido o princípio fomentador do sentimento de unidade nacional, que justifica a convivência federativa, por livre escolha daquele povo, pois, do contrário, o caminho da desintegração estará trilhado.

A identidade nacional só se mantém se houver solidariedade e equidade entre os organismos na escolha de instrumentos para compensar os desequilíbrios regionais. O dinamismo econômico e social deve apontar para a integração cada vez maior dos entes, com flexibilização das regras e instituições da federação, a fim de que se rediscuta constantemente a divisão das funções e dos recursos na dosagem das necessidades de cada um, mediante métodos avançados de coordenação regional.

Em resumo, os arranjos políticos federativos só serão efetivados com sucesso à medida que os sentimentos prévios de identidade coletiva se tornem mais firmes e seja possível alcançar níveis equilibrados na distribuição do poder entre as unidades e na repartição da riqueza entre as regiões e os grupos sociais.

Fechando a reflexão acerca das características fundamentais do federalismo, é mister destacar que esse modelo de organização não pode estar sujeito a intempéries, casualidades ou modismos ditados de acordo com a orientação do grupo que assuma o governo. A forma federativa, para ser eficaz, exige solidez, indestrutibilidade, blindagem contra qualquer tentativa de exterminá-la. Por isso se diz que uma de suas qualidades substanciais é a indissolubilidade.

José Augusto Moreira de Carvalho²⁶ propõe, ainda, uma valiosa e relevante classificação dos Estados federais quanto à formação, quanto à forma de organização e quanto ao equilíbrio.

No que tange à formação, os Estados podem originar-se mediante agregação ou segregação, isto é, na federação, tanto pode ocorrer a união de vários Estados que abdicam de suas soberanias para criar um ente nacional, como pode existir um Estado inicialmente unitário que decide dividir-se e compartilhar seus encargos e receitas com os demais entes subnacionais autônomos.

Quanto à organização, diz-se que um Estado federal pode ser dualista ou cooperativo. Na primeira hipótese, a repartição de competências é feita de forma horizontal e bem delimitada, não havendo possibilidade de um ente interferir na ação de outro ou de eles atuarem conjuntamente. No federalismo cooperativo, as competências são distribuídas de maneira vertical, normalmente a partir de diretrizes traçadas pela Constituição, havendo possibilidade de entes de esferas distintas agirem em um mesmo tema.

No que diz respeito ao equilíbrio, a federação pode ser simétrica ou assimétrica. Em um sistema simétrico, todos os entes são tratados rigorosamente iguais, com relação à divisão de encargos, à distribuição dos recursos ou à representatividade na formação da vontade da nação. No federalismo assimétrico, isso não ocorre, pois cada unidade é tratada conforme suas peculiaridades e necessidades, uma vez que as consideráveis diferenças regionais existentes entre elas não aconselhariam um cuidado equivalente, sob pena de se condenar em algumas à eterna pobreza e ao subdesenvolvimento absoluto.

É exatamente nesse último aspecto (o equilíbrio) que a partição de poder entre as entidades autônomas acaba gerando problemas e desafios delicados. De fato, mostra-se tarefa assaz complicada encontrar a forma adequada de distribuir as competências materiais e de custear satisfatoriamente as atividades exigidas para o desempenho das funções de cada repartição.

A dosagem certa para “compatibilizar os limitados recursos disponíveis com as múltiplas e diferenciadas necessidades regionais”²⁷ pressupõe a observância de alguns princípios fundamentais do federalismo fiscal.

²⁶ CARVALHO, José Augusto Moreira de, op. cit., 2010, p. 57.

²⁷ PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceito de estado federal. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 11.

A esse respeito, os especialistas destacam os princípios do benefício, da compensação fiscal e da distribuição centralizada²⁸.

O princípio do benefício reside na lógica de que, a depender do tipo de demanda suscitada, haverá uma unidade governamental mais propícia a prestar, com maior eficácia, o serviço público correspondente. A isso se chama função fiscal alocativa.

Veja-se, por exemplo, que funções como a de defesa nacional e de regulação dos mercados, até pelo seu grau de importância, ficam mais bem entregues nas mãos da União, do governo central, ao passo que a coleta de lixo e a iluminação pública são serviços que se coadunam mais com os governos locais, que estão mais próximos do cidadão e mais afeitos aos problemas de cada comunidade específica.

O princípio da compensação fiscal age para anular eventuais desarranjos provocados por externalidades que geram repercussão negativa em determinada população. Observe-se que as regiões para onde são destinadas usinas nucleares, bases petrolíferas, depósitos de lixo, penitenciárias de segurança máxima, etc., dado o risco potencial imbutido nessas atividades, merecem uma atenção peculiar, a fim de que sejam remediadas de alguma forma pelo custo desse investimento e pela responsabilidade a ele atrelada.

O princípio da distribuição centralizada compreende a necessidade de o governo central convergir suas forças na busca pela diminuição das desigualdades regionais, ajudando a melhorar a renda e a qualidade de vida da população mais carente. É nesse contexto que se insere a função fiscal distributiva e estabilizadora, que confere a possibilidade de utilização de mecanismos, como a progressividade tributária (retirando mais de quem recebe mais), as transferências intergovernamentais (como forma de corrigir externalidades) e o direcionamento das despesas, concentrando-as nas regiões subdesenvolvidas, de modo a despertar transformações sociais e econômicas.

Essas, portanto, são as principais características e classificações conferidas pelos especialistas ao federalismo, reforçando que tal sistema nasce com o intuito de reunir unidades autônomas para facilitar a consecução de objetivos comuns, a partir da construção de um sentimento nacional e do ideal de pacto associativo que fortaleça seus laços.

²⁸ CARVALHO, José Augusto Moreira de, op. cit., 2010, p. 57.

1.3 Modelos de federalismo – estudo comparado

O modelo federalista surgiu em 1787, com a Constituição dos Estados Unidos da América, que se formou a partir da união de treze ex-colônias britânicas. Cada uma dessas regiões recém-independentes era totalmente apartada das outras vizinhas, contudo resolveram elas agrupar-se e colaborar para a formação de uma entidade nacional, conseguindo unir ainda mais seus laços sociais, políticos, culturais, econômicos, históricos, geográficos e até religiosos.

Logo, ao juntar e potencializar essas características que as aproximavam, a partir da ideia de um sentimento nativo comum a todos, seria possível às respectivas ex-colônias prosperarem, sem deixar, por outro lado, de respeitarem e conservarem a autonomia e diversidade de cada ente.

Também há de se destacar que um dos objetivos intentados, certamente, era proteger-se de uma eventual investida da Inglaterra no sentido de retomar a liderança sobre suas antigas colônias. Uma vez unidos, não havia dúvida de que os Estados se fortaleciam e, ao mesmo tempo, dificultavam qualquer projeto de recolonização.

Antes de assumir o original modelo federalista, os novéis Estados americanos tentaram, em 1776, assumir um formato de uma confederação, mediante celebração de um tratado conhecido como “Articles of Confederation” (1781). A esse propósito, imperioso apontar as diferenças entre uma federação e uma confederação.

Na confederação, os Estados mantêm sua soberania e delegam poderes ao governo central, que acaba tendo de se submeter às vontades individuais de cada unidade política, sob pena de perder esse poder que lhe foi conferido. Em outras palavras, confederação é “a loose association of states in which the central government is subordinate to the states [...] the central government is the delegate of the states [which assign it certain powers and which] retain the right to resume the delegated powers if they wish”.²⁹

Já na federação, como visto, só há uma soberania: a do Estado nacional. Os Estados-membros detêm tão-somente autonomia. Nesse sistema, o governo central é “independent from, and coordinate with or superior to, the states”.³⁰

Portanto, inicialmente, a forma de associação escolhida pelas ex-colônias britânicas foi a confederação, que, no entanto, deixou de lograr o êxito esperado, mostrando-se frágil e

²⁹ DORSEN, Norman et al., op. cit., 2003, p. 385.

³⁰ Ibid., 2003, p. 385.

pouco eficaz. É que, como bem observa Dalmo de Abreu Dallari³¹, “embora houvesse um sentimento de solidariedade generalizado, havia também conflitos de interesses, que prejudicavam a ação conjunta e ameaçavam a própria subsistência da confederação”.

Passada essa fase, os representantes de cada Estado reuniram-se na Convenção de Filadélfia e, depois de muito debate, tudo documentado em forma de interessantes artigos reunidos na famosa obra “O Federalista”, de James Madison, John Jay e Alexander Hamilton, os defensores do inovador modelo federalista conseguiram fazer que sua tese prevalecesse e, desse encontro, nasceu a Constituição dos Estados Unidos da América.

Joseph W. Westphal³² aponta algumas razões que influenciaram positivamente na escolha pelo sistema federalista. A primeira consiste no cenário propício para existir “unity without uniformity”, isto é, cada entidade pode preservar suas peculiaridades culturais *dentro* do Estado nacional. A segunda é que referido sistema encoraja experimentações por parte dos entes federativos, que, caso deem resultados positivos, podem ser adotadas como política nacional pelo governo central ou mesmo individualmente pelas outras unidades federadas. A terceira reside na proximidade proporcionada por esse estilo de organização política entre governo e sociedade, porquanto “by providing numerous areas for decision making, our federal system involves many people and helps to keep government closer to the people”.

Logo, vê-se que, nos Estados Unidos, o processo resultante na adoção do sistema federalista de Estado foi bastante estudado e debatido até se chegar à conclusão de que aquele era o modelo ideal a ser implementado, levando-se em conta as peculiaridades de cada região.

Para que essa transição para um modelo federativo ocorresse com respeito às competências de cada ente, os constituintes norte-americanos defenderam fervorosamente o princípio da separação de poderes, elaborando o sistema de “checks and balances” (freios e contrapesos), no qual o Executivo, o Legislativo e o Judiciário teriam a mesma importância, controlando e fiscalizando um ao outro, dentro da necessária harmonia e independência existentes entre eles.

Costuma-se dizer que o federalismo norte-americano passou por constantes evoluções e metamorfoses. Sua principal dificuldade, como é a da maioria dos países que adotam o

³¹ DALLARI, Dalmo de Abreu, op. cit., 1998, p. 256.

³² WESTPHAL, Joseph W. Federalism in the United States: nation centered power. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995, p. 48-49.

aludido sistema, consiste em administrar as tensões entre os planos nacional e local, buscando o equilíbrio entre a autonomia dos entes e o interesse nacional.

Isso porque, como se sabe, o federalismo norte-americano foi construído de baixo para cima, isto é, a partir da união de Estados totalmente independentes, dotados de soberania absoluta, que decidiram, em dado momento, ser conveniente abrir mão de parcela dessa autonomia em favor da construção de uma identidade nacional.

O peso histórico da autonomia dos Estados-membros é tão forte que, até hoje, a competência para estabelecer normas voltadas a temas, como direito penal, casamento, divórcio e outros, encontram-se dentro da alçada dos governos locais, variando de acordo com a diversidade cultural de cada região. Daí porque a pena de morte, por exemplo, é sanção máxima aceita e aplicada em alguns Estados, e em outros, não, inexistindo um limite ou uma padronização impostos pelo governo federal.

A competência legislativa dos Estados é residual. A Constituição delimita expressamente os assuntos pertinentes ao governo central, deixando os demais a cargo dos entes subnacionais. Assim, pressupõe-se que uma lei aprovada pelo Congresso Nacional, por tratar de matéria reservada ao poder central, não pode ser contraditada pelos Estados-membros.

O federalismo tende a se fortalecer à medida que se alcança um equilíbrio razoável entre os interesses locais e nacionais. Nesse aspecto, mostra-se de extrema relevância o papel assumido tanto pelo Congresso como pela Suprema Corte norte-americana, no intuito de reafirmar a unidade territorial, quando preciso, e estabelecer os reais contornos de cada autonomia.

Não é à toa que se popularizou a assertiva de que a Constituição dos Estados Unidos é aquilo que a Suprema Corte diz que ela é. Assim, avaliar a evolução da forma federativa de Estado naquele país implica analisar a jurisprudência de seu Tribunal máximo.

Ainda nos idos de 1819, no caso *McCulloch v. Maryland*, a Suprema Corte inovou ao reconhecer a existência de “implied powers” (poderes implícitos) conferidos pela Constituição ao governo federal, robustecendo suas competências em detrimento dos Estados-membros.

É importante destacar, também, a atuação da Suprema Corte no sentido de determinar a erradicação das medidas de segregação e discriminação racial nas escolas como política nacional a ser cumprida e respeitada por todos os Estados norte-americanos.

A posterior aprovação, pelo Congresso, das emendas constitucionais XIV (que limitava as ações individualizadas dos Estados) e XVI (que criava um imposto federal incidente sobre a renda) veio consolidar a supremacia do governo nacional sobre o Estados.

Com a grave crise econômica de 1929 (a grande depressão), o Estado nacional norte-americano fortaleceu-se definitivamente, pois foi o responsável, sob a liderança do presidente Franklin Delano Roosevelt, para conduzir o processo de retomada do crescimento (“new deal”), valendo-se de cláusulas constitucionais que lhe conferiam a prerrogativa de ditar políticas públicas relacionadas ao bem-estar social, comércio e devido processo legal, vinculando a atuação dos Estados-membros.

As medidas adotadas pelo governo central nesse momento complicado, tais como o investimento maciço em obras públicas, o controle sobre os preços e a produção e a diminuição da jornada de trabalho, certamente contribuíram para o soerguimento econômico do país e a tonificação da unidade nacional.

Paulatinamente, no decorrer da história norte-americana, primeiro através da jurisprudência da Suprema Corte, depois pela aprovação de emendas à Constituição, a figura do Estado federal vai ganhando espaço em detrimento da – até então irrestrita – autonomia dos Estados-membros. Tal cenário encontra-se bem descrito nas palavras de Karl Loewenstein³³:

En una visión retrospectiva, lo que diferencia la evolución americana hacia una supremacía federal de la situación en otras estructuras federales, enfrentadas con las mismas necesidades de una regulación nacional, es la circunstancia de que esta posición de preponderancia haya sido alcanzada, en primera línea, a través de la interpretación judicial de la Constitución y sólo muy secundariamente por medio de enmiendas constitucionales directas. El resultado ha sido, sin embargo, el mismo: el poder del Estado central ha crecido, y el de los Estados miembros ha venido a menos.

Todavía, essa tendência à centralização, intensificada a partir da década de 1960, não é encarada necessariamente como um avanço, pois sua radicalização também pode levar ao desfiguramento da ideia inicial de federalismo, naquele aspecto mais puro e original pensado inicialmente para os Estados Unidos.

³³ LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Tradução por Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970, p. 362.

Karl Loewenstein³⁴ classifica como retrocesso o rumo tomado pelo federalismo estadunidense, apontando alguns elementos que fizeram que a supremacia federal se institucionalizasse naquele país, ofuscando a independência dos Estados-membros.

O primeiro elemento é a constatação de que o presidente passou a ser a figura mais poderosa de todo o poder político, reduzindo cada vez mais a influência do colégio eleitoral e eclipsando os interesses locais sempre em nome de um projeto nacional.

O Senado também deixou de ser a casa dos Estados-membros no Congresso Nacional, cumprindo um papel de mero porta-voz dos partidos políticos organizados em nível nacional, os quais passaram a funcionar como máquinas homogêneas e concentradas, retirando de seus programas temas de interesse local. Os próprios grupos pluralistas da sociedade americana (patronato, sindicatos, associações profissionais) também começaram a se organizar em escala nacional.

A industrialização e o crescimento econômico, impulsionados pelas cidades – o que poderia reanimar o fôlego dos organismos subnacionais – também camuflaram-se ante a propagação do “american way of life”, padronizando um comportamento da sociedade norte-americana sem levar em conta as diversidades e particularidades regionais, mas sim um modelo único supostamente comum ao “DNA” daquela nação.

Desse modo, os Estados passaram a ficar mais dependentes dos subsídios federais, incapazes de conseguir, por si sós, desempenhar com vigor as funções a eles conferidas constitucionalmente, notadamente o fornecimento dos serviços públicos necessários à consecução do Estado do bem-estar social.

Esse cenário tem feito que os Estados, de certa forma, pressionem o governo central por mais flexibilidade na gestão de programas. Essa relação, segundo a análise feita por Joseph W. Westphal³⁵, tem enfrentado sérios problemas, dentre os quais destaca os seguintes:

Increased the tendency for the Federal government to develop mandated programs to the states; Politically, it became expedient for the Congress to enact many laws or grant programs that increased dependency on the part of the states, did little or nothing to solve real problems and increased the number of lobbies in Washington; The Federal government no longer took a proactive stand but a reactive posture and lost its ability to deal with the problems faced in the regions; In order to increase revenues, the Federal government moved into traditional revenue raising areas of the state and local governments.

³⁴ LOEWENSTEIN, Karl, op. cit., 1970, p. 362-364.

³⁵ WESTPHAL, Joseph W., op. cit., 1995, p. 54.

Não obstante o exposto, e colocando de lado, portanto, as críticas contra a provável guinada em direção a uma excessiva centralização do poder, é mister reconhecer que o federalismo norte-americano é um dos que demonstra a maior preocupação em amparar cada um dos entes subnacionais, revelando seu forte traço distributivo.

E quando se fala no caráter distributivo do federalismo americano, não se faz sem motivo. Basta ver que, além das transferências legais e dos mecanismos de compensação financeira previstos legalmente entre os Estados, há uma predominância das chamadas transferências voluntárias (“grants”), liberadas a depender da necessidade, apresentada pelo ente a ser beneficiado³⁶.

Portanto, pode-se dizer que a experiência federalista norte-americana misturou elementos de conflito, imposição e cooperação entre os organismos políticos, baseando-se em um modelo de reciprocidade com cada esfera de governo, dependendo da outra para o desempenho de suas funções essenciais³⁷.

Na Alemanha, o federalismo apresenta-se, talvez, na sua faceta mais cooperativa, com notável influência dos Estados (os “Länders”) na construção e aprovação de leis, bem como na repartição do bolo tributário que lhes permitirá cumprir suas tarefas constitucionais.

A Constituição alemã de 1949 (também chamada de Lei Fundamental de Bonn) abraçou a forma federativa de organização política, fundando-se na busca pelo maior equilíbrio possível entre os organismos subnacionais.

Na estrutura política, pode-se destacar a existência do Parlamento Federal (“Bundestag”) e do Conselho Federal (“Bundesrat”). Este último é considerado uma espécie de segunda câmara legislativa federal, que representa unicamente os interesses dos “Länders”.

A Constituição alemã estabelece duas categorias de leis. A primeira diz respeito à relação entre federação e os “Länders” e afeta, de alguma maneira, o estatuto ou os interesses dos Estados (normalmente restrito a assuntos de polícia, governo local, educação e cultura). Por isso mesmo dependem da aprovação do “Bundesrat”. Sua objeção equivale a um veto absoluto. Daí se afirmar que “in the fields of domestic policies the federal level of government is not able to legislate against the will of the Länder governments”³⁸.

³⁶ Cf. CONTI, José Maurício, op. cit., 2010, 26-27.

³⁷ Cf. DORSEN, Norman et al., op. cit., 2003, p. 400.

³⁸ Cf. RENZSCH, Wolfgang. German federalism under the challenge of european integration and german unity. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995, p. 40.

A segunda categoria corresponde a todas as demais espécies de leis. Nesse caso, o Conselho Federal tem apenas direito a um veto suspensivo, a ser submetido ao Parlamento Federal. Se esse veto houver sido aprovado por maioria simples ou por maioria de dois terços do “Bundesrat”, uma resolução apoiada respectivamente por maioria simples ou por maioria de dois terços no “Bundestag” o derruba.

Em um comparativo com os Estados Unidos, percebe-se que a “Bundesrat” alemã assemelha-se ao Senado norte-americano, porém com uma representatividade mais direta, sem, contudo, poder influir decisivamente em todo tipo de matéria legislativa discutida no Parlamento, a não ser aquelas afeitas exclusivamente à administração dos “Länders”.

A Lei Fundamental de Bonn fortaleceu os interesses dos Estados com um novo sistema de distribuição da receita dos impostos. Nela, há uma espécie de compensação financeira vertical e horizontal. A vertical consiste na atribuição de certos impostos exclusivamente aos “Länders”, outros exclusivamente à Federação e os demais destinados à utilização conjunta. A horizontal consiste em equilibrar as cargas entre os Estados mais ricos e os mais pobres mediante um fundo específico responsável por essa redistribuição³⁹.

Na implementação desses mecanismos de equalização horizontal por meio de prestações compensatórias, são levadas em consideração a capacidade e a necessidade financeiras dos entes, antes de se promover a correspondente redistribuição dos recursos. Daí porque se frisa que o federalismo alemão é caracterizado pelo marcante caráter cooperativo, com grande interpenetração de recursos entre os entes, consoante previsto nos artigos 104 e seguintes de sua Lei Fundamental.

Com isso, o federalismo alemão busca alcançar notadamente dois objetivos fundamentais: 1) fazer que os déficits públicos dos governos de nível federal e estadual se desenvolvam com ritmo similar; 2) permitir que a distribuição dos tributos entre os Estados faça que o imposto de renda de todos os Länders fique próximo a um nível *per capita* comum⁴⁰.

No Canadá, diferentemente dos Estados Unidos e da Alemanha, o federalismo é assimétrico e confronta uma tensão entre “distributive and identity-based objectives”⁴¹. Do ponto de vista das províncias de língua inglesa, o federalismo mostra-se essencialmente regulativo e distributivo, sendo certo que a identidade nacional reside mais no nível federal do

³⁹ Cf. LOEWENSTEIN, Karl, op. cit., 1970, p. 377.

⁴⁰ Cf. RENZSCH, Wolfgang, op. cit., 1995, p. 41.

⁴¹ DORSEN, Norman et al., op. cit., 2003, p. 415.

que provincial. Para a parte francesa de Quebec, a identidade coletiva opera predominantemente no nível provincial, e não federal.

Exatamente pelo fato de Quebec buscar cumprir suas aspirações de identidade nacional em nível local é que se diz haver uma tensão entre a possibilidade recorrente de secessão ou de adesão ao federalismo assimétrico, o que implicaria conferir à província de origem francesa a mesma autonomia dada às províncias de língua inglesa.

Por tudo isso é que se assevera que o federalismo assimétrico canadense, até os tempos atuais, tem sido muito mais uma aspiração do que uma realidade, apesar de vários esforços para institucionalizá-lo.

Conquanto seja um federalismo com muitos problemas em função das diferentes identidades presentes naquele território, principalmente entre as províncias de língua inglesa e francesa, o Canadá dispõe de um importante sistema de equalização fiscal (“fiscal equalization program”) entre as entidades, cuja fórmula utilizada prestigia com uma transferência de recursos maior as províncias com declínio relativo em sua capacidade fiscal.

No federalismo canadense, há de se destacar, também, um importante programa voltado para o financiamento de políticas públicas relativas à saúde. Trata-se do “Canada Health and Social Transfer”, que prevê transferências em dinheiro em favor das províncias para que executem tarefas nesse sentido. Há, também, no Canadá, um mecanismo de transferências tributárias, por meio do qual o governo federal diminui seus tributos, permitindo que os entes regionais aumentem os seus, o que mantém a carga tributária total do cidadão, mas aumenta o volume de recursos disponíveis para as entidades locais⁴².

Na América Latina, as nuances do federalismo se mostram por outra perspectiva, adotando-se um caminho oposto ao do projeto original, fulcrado na reunião de territórios independentes para formar uma única pátria.

Na região latino-americana, dada a centralização política impulsionada pelo duro regime autoritário de governo que maculou por muitos anos a história de seus países, a concentração de poderes nas mãos do governo central ficou muito enraizada na cultura política desses Estados, sendo certo que a ideia de federalismo se situava no desejo de partilhar o poder da nação entre os organismos políticos subnacionais, alimentando, assim, o sonho da democracia.

Portanto, diferentemente dos Estados Unidos, da Alemanha e do Canadá, o federalismo latino-americano aplicou-se de cima para baixo, saindo da figura onipotente do

⁴² Cf. CONTI, José Maurício, *op. cit.*, 2010, p. 31.

governo central para o domínio das entidades locais, sem prévios estudos e discussões aprofundadas sobre sua real aplicabilidade nessa região.

O processo foi de descentralização paulatina. Aos poucos, os encargos e obrigações estatais foram sendo compartilhados com os entes subnacionais, a fim de democratizar a participação dos atores políticos no espaço público e de minorar as desigualdades sociais e regionais existentes.

No México, como parece ser comum em todos os sistemas federalistas, também se pode identificar forte tensão entre o governo central e os governos regionais. A evolução histórica do federalismo mexicano, assim como a da maioria dos países latino-americanos, demonstra momentos pendulares de centralização e descentralização do poder.

Entretanto, após as últimas reformas constitucionais aprovadas naquele país, destaca-se a tendência ao fortalecimento das unidades subnacionais, principalmente do ente municipal, a quem restaram outorgadas certas faculdades concernentes ao planejamento urbano, à definição e à organização dos serviços públicos locais e à coleta de alguns impostos, tais como aqueles incidentes sobre imóveis e água potável.

No contexto dessas relevantes reformas implantadas no federalismo mexicano, Carlos Alba Vega⁴³ informa que

Se han pretendido ampliar las finanzas de los gobiernos estatales y municipales; se emprendieron amplios programas de desconcentración administrativa y de descentralización em algunos sectores como el de la educación; se há buscado estimular la desconcentración de la producción industrial com reglamentaciones para ciertas áreas y com la creación de estímulos fiscales y crediticios para las empresas que se localicen em ciertas zonas.

A se confirmar, de fato, essa tendência descentralizadora, o federalismo mexicano terá de enfrentar o desafio de compatibilizar as receitas destinadas aos entes locais com a máxima eficiência no gasto desses recursos, o que tem sido uma dificuldade considerável na Argentina, por exemplo, cujo principal problema, conforme apontado por alguns especialistas, reside exatamente no alto grau de ineficiência no trato com as despesas públicas.

Isso ocorre porque, segundo apontam, as funções e responsabilidades de cada nível de governo não se encontram bem delineadas na Constituição, com a clareza e a objetividade que se julgam necessárias. Assim, há certa confusão no momento do Estado prestar os serviços

⁴³ VEGA, Carlos Alba. Federalismo, centralismo y regionalismo en México. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995, p. 99.

que lhe são cobrados pela sociedade, dificultando a melhor alocação dos recursos a partir da atuação da esfera de governo mais legitimada a suprir a demanda em questão⁴⁴.

Talvez esse obstáculo tenha feito que a Argentina retomasse um caminho de centralização do poder, contrário ao que o México ensaia encetar. É que, após a reforma de 1994, as províncias argentinas renunciaram a algumas de suas receitas e competências tributárias próprias, em nome de um pacto federal supostamente mais eficiente, que, na realidade, confere amplos poderes ao governo central, e cria uma dependência financeira daquelas em relação a este, e, conseqüentemente, a redistribuição de receitas sujeitas a conveniências políticas⁴⁵.

Essa centralização excessiva parece ser a sombra do federalismo latino-americano, aparecendo sempre como pretensa solução no sentido de otimizar o gasto público e tornar os bens e serviços mais eficientes. Por outro lado, o custo disso implica diminuição da autonomia das entidades subnacionais e, por conseguinte, a eterna ameaça do retorno a sistemas autoritários, os quais, além de não respeitarem os direitos fundamentais da pessoa humana, também nunca conseguiram captar e suprir os anseios e carências das comunidades locais, do povo mais sofrido.

Portanto, dado o histórico de instabilidade política e econômica da América Latina, é mister reconhecer que o sistema federalista implantado nessa região não foi pensado de acordo com as características e peculiaridades de cada localidade, resultando em simples cópia do bem sucedido modelo norte-americano. Essa tentativa de reprodução automática revelou equívocos que importaram na diminuição da autonomia e relevância política dos entes subnacionais. Nesse contexto, Hygino Sebastião Amanajás de Oliveira⁴⁶ arremata:

Essa situação aponta igualmente uma fragilidade das instituições, as quais não se sustentam ao ponto de conferir eficácia às normas constitucionais estabelecidas, permitindo a utilização dos mecanismos de redistribuição de receitas previstos de maneira eficiente, e sugerem a necessidade de maiores discussões a respeito dos interesses de cada sociedade, as reivindicações regionais no sentido de um equilíbrio econômico que implique no reconhecimento de uma Federação mais homogênea e evolua para o que poderíamos denominar de inserção fiscal ou de um Federalismo Fiscal justo.

⁴⁴ Cf. FERNANDEZ, Carlos R. El federalismo fiscal argentino. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: Fundap, 1995, p. 212-213.

⁴⁵ OLIVEIRA, Hygino Sebastião Amanajás de. Federalismo fiscal no Brasil e na Argentina: breve análise. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 50.

⁴⁶ *Ibid.*, 2010, p. 51.

Portanto, pinça-se o exemplo da Argentina para mostrar a crise de legitimidade por que atravessa o federalismo latino-americano, em função da marginalização dos representantes subnacionais, que, na realidade, não conseguem ser representativos.

Outro aspecto que vale a pena destacar com relação ao federalismo argentino diz respeito à situação dos municípios. É que o artigo 123 da Constituição Nacional assegurou a autonomia municipal. Chegou-se a afirmar a condição de terceiro nível estatal aos municípios, fato encarado como um avanço no sentido da descentralização política e da busca por uma sociedade aberta e participativa. A Suprema Corte Argentina, que, num primeiro momento, considerou os municípios apenas como autarquias territoriais, reconheceu-lhes, a partir de 1944, a condição de entes federativos autônomos, titulares de um poder político decorrente diretamente da Constituição Nacional.

Essa retomada do papel dos municípios como um dos protagonistas na organização política dos países latino-americanos deixa viva alguma esperança de que o federalismo implantado nessa região seja um dia exercido com plenitude, ajudando o Estado a alcançar a consecução de suas finalidades, notadamente a promoção do bem comum.

Embora ainda não tenha encontrado sua forma ideal, a implantação do modelo federalista preconizado pelos norte-americanos mostrou-se uma interessante alternativa para Estados com território vasto, como o Brasil (do qual se falará mais detidamente no tópico seguinte), em que o governo central encontra dificuldades para chegar até as necessidades prementes do cidadão. Logo, esse compartilhamento de funções e recursos apresentou-se, pelo menos em teoria, como uma valiosa saída no sentido de otimizar a atuação dos Estados e democratizar a participação de seu povo na construção da vontade da nação.

De todo esse universo de diferentes experiências federalistas vivenciadas pelos mais variados países do mundo, José Luís Fiori⁴⁷ consegue apresentar uma didática e sucinta classificação que merece destaque, dividindo o federalismo em três acepções interessantes.

A primeira delas consiste no federalismo progressivo ou construtivo, identificado a partir do processo de construção e unificação dos Estados Unidos da América e da Europa pós-guerra, negociado de baixo para cima, a partir da iniciativa individualizada de cada Estado, em busca da construção de uma identidade nacional única, tendo a Alemanha como exemplo mais recente.

A segunda classifica-se como federalismo defensivo ou perverso, que se apresenta como a última tentativa de manterem unidos territórios em processo de desintegração, como

⁴⁷ FIORI, José Luís, op. cit., 1995, p. 21-22.

se tem dado no Canadá (de forma pacífica e com sucesso até então), na ex-Iugoslávia (sem êxito e com eclosão de guerra civil), na Rússia (mantida a unidade, porém sob constante tensão política) e em alguns países africanos (na base da força e da violência).

A terceira leva a definição de federalismo pragmático ou reativo, observado em todos os países latino-americanos, cuja unidade nacional já existia antes de se escolher o federalismo como forma de organização político-administrativa. Nesses Estados, a negociação em torno da descentralização deu-se de cima para baixo, partindo do governo central, na tentativa de promover a autonomia dos entes subnacionais, baseado no discurso antiautoritário. Nota-se, aqui, um movimento pendular em torno do federalismo, em que ora se cogita a hipótese de recentralização política e fiscal, ora se defende a transferência de mais responsabilidades para os governos regionais e municipais.

Portanto, como pontuado acima, essas três variações do federalismo resumem bem a forma como esse modelo de organização se externalizou no mundo, seja na sua concepção progressiva originária (ideal), representando uma verdadeira união de Estados, um pacto associativo, preservadas as autonomias de cada um, seja na sua moldura mais perversa, talvez como único mecanismo disponível de defesa da unidade territorial, seja, por fim, na sua definição reativa, fazendo um movimento pelo avesso, isto é, do centro para a periferia, flexibilizando a estrutura unitarista e partilhando o poder entre os organismos subnacionais, no intuito de possibilitar a realização eficaz das finalidades estatais.

A forma federativa, como se percebe pelo relato das experiências acima pontuadas, pressupõe constante negociação entre os envolvidos, a fim de que se preze pela autonomia política, administrativa e financeira de cada ente, bem como pela busca da erradicação das desigualdades regionais.

Por outro lado, é fato que uma proposta, quando executada, nem sempre alcança, de imediato, os resultados esperados. Com o federalismo, acontece o mesmo. Muitas são as dificuldades e contradições reveladas por esse estilo de organização político-administrativa, conforme será melhor explicado nos tópicos subsequentes, com enfoque no caso brasileiro.

Entretanto, José Luís Fiori⁴⁸ faz alguns alertas para que o referido sistema não sucumba diante de algumas intempéries do mundo moderno, tais como a globalização e o avanço desgovernado da economia de mercado.

⁴⁸ FIORI, José Luís, op. cit., 1995, 34-36.

Inicia o citado autor levantando a necessidade de fortalecimento da cidadania a partir dos poderes locais, a fim de que não se permita a proliferação de um federalismo de mercadores, ao invés de cidadãos.

O processo de globalização, por essa ótica, não representaria necessariamente o fim da federação. Contudo, essa forma de Estado deve ser reconstruída a partir das regiões subnacionais, “dos corpos políticos e identidades cidadãs e da própria institucionalidade de um novo Estado. Nesse caminho, os grandes municípios ou metrópoles deverão ocupar, muito provavelmente, um lugar preeminente e decisivo para as demais unidades federadas”⁴⁹.

Nesse sentido, constata-se que a construção desses poderes locais eficientes e legítimos segue sendo um desafio e que os cidadãos devem tomar a frente nesse processo, pois, caso contrário, os atores do redesenho federativo serão privados, liderados pelos “homens de negócios”, que tomarão conta do patrimônio público pelas privatizações e redefinirão as regras do sistema. Assim, confirmado o indesejado cenário, será “muito provável que esse ‘federalismo de mercadores’ redesenhe um mapa feito de alguns poucos ‘region states’ extremamente dinâmicos e integrados, cercados por imensas zonas de sombra, atrofia econômica e apatia cidadã”⁵⁰.

Portanto, feito esse breve estudo comparado e já apresentadas as origens e notáveis características concernentes ao federalismo, bem como já sugeridos os antídotos para combater a eventual distorção intentada contra suas premissas, proceder-se-á à análise específica dessa forma de organização político-administrativa no Estado brasileiro.

1.4 A forma federativa de Estado no Brasil

Mostradas as nuances gerais do sistema federalista, e feita, ainda, uma breve incursão na experiência de outros países, é chegado o momento de aprofundar o estudo acerca da história do federalismo no Brasil, buscando identificar seu nascedouro e sua evolução, bem como avaliar seu grau de eficiência no cumprimento dos objetivos almejados.

Consoante já ventilada nas linhas anteriores, a característica peculiar do federalismo brasileiro, que o difere da ideia original pensada e aplicada nos Estados Unidos, reside na forma como se deu a sua construção. Como bem observou Rui Barbosa⁵¹, “tivemos União

⁴⁹ FIORI, José Luís, op. cit., 1995, p. 35.

⁵⁰ Ibid., 1995, p. 36.

⁵¹ BARBOSA, Rui apud SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 273-274.

antes de ter Estados, tivemos o todo antes das partes” e “não somos uma Federação de povos até ontem separados e reunidos de ontem para hoje. Pelo contrário, é da União que partimos. Na União nascemos”.

O Brasil sempre existiu como um todo unitário. Desde a época do Império, o país sente a forte presença de um governo central que impõe suas leis e mantém unido seu vasto território, apesar das múltiplas diversidades sociais e culturais de seu povo. Dada essa carga histórica de concentração de poderes nas mãos da União, não causa estranheza afirmar que o federalismo tupiniquim partiu do centro para a periferia, da cultura da centralização para a da descentralização, na qual os Estados-membros e os Municípios desfrutam de significativa autonomia no exercício de suas competências.

Daí porque se diz que o federalismo brasileiro se caracteriza por ser de segregação, e não de agregação, isto é, nasceu a partir do momento em que o Estado nacional unitário decidiu dividir o poder político e partilhar com os organismos subnacionais as receitas e os encargos públicos.

No tocante à organização desse federalismo, tida como cooperativa, optou-se por permitir que as três esferas de poder atuassem de forma conjunta e complementar (em algumas áreas) no sentido de disponibilizar à população os bens e serviços públicos demandados. Quanto ao equilíbrio, escolheu-se uma forma assimétrica, pautada na solidariedade, de modo a destinar um maior volume de recursos a regiões menos favorecidas, a fim de minorar as desigualdades entre elas e erradicar a pobreza.

A escolha pela forma federativa de organização político-administrativa no Brasil não foi precedida de acurados estudos técnicos ou acalourados debates que levaram em consideração o contexto histórico, os anseios e as particularidades do país, nos moldes como ocorreu na experiência norte-americana.

A bem da verdade, a opção pelo federalismo veio como uma fórmula pronta e acabada, copiada do exitoso modelo estadunidense, em que se teve uma autêntica união de Estados em torno de objetivos comuns, cujo motor propulsor era a cidadania.

Contudo, não se pode olvidar que os constituintes brasileiros, ao longo dos tempos, dentro do contexto próprio de cada época, buscaram adaptar, da melhor maneira que lhes foi possível, o sistema federativo à realidade vivenciada no país.

No ensejo, intenta-se traçar um breve histórico do federalismo nas Constituições brasileiras, a fim de mostrar seu movimento pendular, ora aproximando-se da descentralização, ora voltando-se para um sistema centralizado de poder, a depender da atmosfera política, social e econômica do período em questão.

No Brasil Império, prevalecia a centralização política na figura do Imperador, titular de inúmeras prerrogativas conferidas pela Constituição de 1824, inclusive o exercício do poder moderador, o qual se sobrepunha aos poderes executivo, legislativo e judiciário. Assim, na prática, quem dava a última palavra sempre era o líder maior da nação, detentor do poder central.

Entretanto, vale ressaltar que, naquela época, as oligarquias provinciais e regionais já eram uma forte realidade, inclusive recebendo delegações do Estado para assumir funções relacionadas a coletorias da fazenda, guarda nacional e bancos reais com poder de emissão⁵², já revelando uma tímida descentralização de encargos.

Com a proclamação da República e a promulgação da Constituição de 1891, pode-se dizer que o federalismo inicia, de fato, sua trajetória no Brasil, começando a constar formalmente como sistema político-administrativo vigente no país e prestigiando a descentralização do poder em favor dos Estados, os quais eram dominados por oligarquias.

A República Velha (que perdurou de 1889 até 1930) destacou-se pela famosa política do café com leite, em que o poder se revezava entre grupos de São Paulo e de Minas Gerais, com forças coadjuvantes oriundas dos latifundiários do sertão e algodoeiros nordestinos, assim como de cafeicultores fluminenses, extrativistas da ponta amazônica e pecuaristas da região sul⁵³. Conquanto houvesse um domínio dos grupos acima mencionados, essa fase contou com relevante autonomia e protagonismo dos Estados no cenário nacional (federalismo oligárquico).

A autonomia reservada pela Constituição de 1891 aos Estados era tão generosa que Paulo Roberto Siquetto⁵⁴ chega a afirmar que esses entes federados (derivados das províncias, tendo o Rio de Janeiro como a primeira Capital da República) gozavam de verdadeira soberania, sem qualquer cooperação entre eles, agindo cada um por si, dentro de um federalismo dualista. Só havia auxílio do governo central nos casos de calamidade pública.

Nesse período, a arrecadação do país concentrava-se na tributação das exportações, impulsionadas pela grande demanda do café, produto que sustentou a longa autonomia

⁵² OLIVEIRA, Francisco de. A crise da federação: da oligarquia à globalização. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995, p. 79.

⁵³ Ibid., 1995, p. 80.

⁵⁴ SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 274.

econômica e política dos Estados, notadamente a hegemonia de São Paulo e Minas Gerais. Eugênio Lagemann⁵⁵ resume objetivamente o funcionamento do sistema tributário da época:

No início do período republicano, o sistema tributário brasileiro permitia ampla liberdade de ação aos estados, que partilhavam com a União a competência residual. A União baseava sua receita nas importações e os estados nas exportações, que incluíam as vendas interestaduais. Ambos tributavam o consumo. Os municípios não possuíam competência tributária própria e dependiam das transferências estaduais.

Portanto, a Carta de 1891, de fato, instaurou formalmente o federalismo no Brasil, dotando os entes descentralizados de autonomia e lhes transferindo o protagonismo da cena política, com a ressalva de que o exercício desse papel era desempenhado pela elite político-econômica acima citada, servindo mais para atender a seus próprios interesses do que propriamente aos da nação e de seu povo.

Passadas quase quatro décadas, o predomínio do modelo oligárquico vigente no Brasil sofreu um forte baque com a grande depressão mundial ocasionada pela crise de 1929, a qual atingiu substancialmente a economia primário-exportadora, que constituía a base do Brasil.

O País viu-se então compelido a iniciar sua fase de industrialização e fortalecimento do mercado interno, que, para ser induzido e executado com a eficácia pretendida, implicou o redirecionamento do poder político para a esfera do governo central.

Esse movimento – não à toa – coincidiu com a “Revolução” de 1930 e o começo da Era Vargas, marcada por avanços econômicos e sociais à custa de algumas liberdades individuais e da autonomia até então concedida aos entes subnacionais.

O novo regime não pôs fim à forma federativa, mas ficou marcado por uma centralização excessiva do poder, retirando competências dos Estados, como a de legislar e tributar o comércio, deixando apenas a possibilidade de fixar os coeficientes e as alíquotas dos impostos que lhes eram privativos.

Mesmo fortalecido, Getúlio Vargas acabou cedendo às pressões dos republicanos e convocou uma Assembleia Constituinte, cujo trabalho resultou na Constituição de 1934, a qual trouxe novidades como o voto secreto, o ensino primário obrigatório, o voto feminino e diversas disposições trabalhistas (que abririam espaço para a Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT), além de ter sido considerada o embrião do federalismo cooperativo, porquanto previu em seu artigo 9º que era facultado aos entes celebrar acordos para melhor

⁵⁵ LAGEMANN, Eugênio. O federalismo fiscal brasileiro em questão. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995, p. 331.

coordenação e desenvolvimento dos serviços públicos, bem como para a uniformização de leis, arrecadação de impostos, prevenção e repressão da criminalidade e troca de informações.

No tocante à divisão de competências entre os entes federativos estabelecida pela Carta de 1934, Eugênio Lagemann⁵⁶ pontua:

A partir de 1934, os municípios passaram a ter competência própria (impostos de licenças, imposto predial e territorial urbano, imposto sobre diversões públicas, imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais e taxas). A competência residual passou a ser exclusiva da União e a bitributação não foi mais permitida. O consumo passou a ser tributado por dois impostos distintos: o imposto de consumo, de competência federal, e o imposto sobre vendas e consignações, de competência estadual. A União expandiu a sua fonte de receita (antes concentrada nas importações e no consumo) para a renda. Essa Constituição limitou a liberdade de ação dos estados ao fixar a alíquota máxima de 10% para o imposto sobre exportações, vedados quaisquer adicionais, e ao isentar os pequenos produtores do imposto sobre vendas e consignações.

Em 1937, surgiu o forjado "Plano Cohen", suposto esquema arquitetado pelos comunistas para destituir Getúlio do cargo e tomar o poder, espécie de reformulação mais bem acabada da Intentona Comunista de 1935. Em resposta à pretensa ameaça, os militares e parte da população passam a apoiar a ideia de um governo central mais fortalecido, abrindo caminho para Getúlio abolir a Constituição de 1934 e criar o Estado Novo, por meio da Constituição de 1937, de caráter centralizador e autoritário.

O novo texto suprimiu a liberdade partidária, a independência entre os três poderes e maculou o próprio federalismo existente no país, aproximando-o de um modelo de Estado tipicamente unitário. Vargas fechou o Congresso Nacional e criou o Tribunal de Segurança Nacional. Não havia mais convocação de eleições para Parlamento Federal e Assembleias Legislativas. Viveu-se a época em que os municípios tinham seus prefeitos nomeados pelos governadores dos Estados, e estes eram administrados por interventores nomeados pelo Presidente da República.

Com o fim do Estado Novo e o exaurimento do modelo "getulista" implantado em 1930, o Brasil inicia uma aceleração do processo de industrialização, concentrada notadamente na região sudeste. No aspecto político-jurídico, é aprovada a Constituição de 1946, que retoma as liberdades expressas na Constituição de 1934 e avança na questão federativa, com ampliação do poder político dos Estados e redistribuição das competências tributárias, além do aumento das transferências e da autonomia fiscal e orçamentária.

No início da década de 1960, contudo, dado o intenso, acelerado e desgovernado crescimento econômico brasileiro, eclode uma séria crise financeira, forjando terreno para o

⁵⁶ LAGEMANN, Eugênio, op. cit., 1995, p. 331-332.

Golpe Militar de 1964, que retomaria o processo de centralização radical do poder no País. A Constituição de 1946 foi suspensa, o Congresso Nacional, novamente dissolvido, as liberdades individuais, suprimidas e o federalismo, ameaçado pela sombra viva do Estado totalitário. Todos os impostos ficaram sob controle da União, inclusive os limites para fixação das alíquotas do ICM e do ISS.

A Emenda nº 18/65 reformou a Constituição de 1946, promovendo nova discriminação de rendas e reformulando a ordem tributária em torno da distribuição do poder. Criou-se efetivamente o sistema tributário nacional, marco histórico para o Direito Tributário e Financeiro do país, resultando na aprovação da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida com o Código Tributário Nacional – CTN. Com o advento da Constituição de 1967, o CTN deixou a condição de lei ordinária para alcançar o *status* de lei complementar.

Sobre algumas importantes mudanças trazidas pela Carta de 1967, Eugênio Lagemann⁵⁷ assevera:

A reformulação de 1967 expandiu as fontes de financiamento da União, através da instituição dos impostos únicos e da assunção dos impostos estaduais sobre propriedade rural e exportações. A competência estadual foi reduzida de sete para apenas dois impostos (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis). Os municípios mantiveram a tributação sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e consolidaram os demais impostos no Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), cobrado sobre os serviços fora do campo de incidência do ICM e constantes em lista específica. O limite principal para a ação de estados e municípios era dado pela prerrogativa constitucional da União de, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poder conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais. Para compensar estados e municípios da redução no seu poder de tributar, foi ampliado o sistema de transferências federais.

Com a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, chegou-se ao auge da restrição às liberdades civis e da centralização do poder no âmbito da União Federal, aproximando o País de um federalismo de integração.

Costuma-se dividir o período da Ditadura Militar em duas fases. A primeira consiste na absoluta concentração dos poderes nas mãos do governo federal, com o intuito inicial de acelerar o crescimento da economia (“o milagre econômico”) por meio da centralização de capitais para financiamento e investimento dos setores público e privado. A segunda (já no final da década de 1970), parte do esgotamento do modelo econômico até então adotado e o

⁵⁷ LAGEMANN, Eugênio, op. cit., 1995, p. 332.

aumento no endividamento estatal, que provocaria um processo de reabertura política e a descentralização do poder estatal⁵⁸.

Com o desgaste e o enfraquecimento do governo militar, ganha espaço a corrente em prol da descentralização do poder e do partilhamento dos encargos e recursos públicos com os Estados e Municípios, a qual guardava grande empatia com a própria ideia de democracia e de participação cidadã na construção das políticas nacionais.

É que, se por um lado crescia a reivindicação pela ampliação do espaço de liberdade política e da representatividade dos mais diversos redutos brasileiros, por outro, permanecia a dependência financeira de Estados e Municípios em relação ao governo central, dificultando a aparição desse novo espaço.

Vieram, então, a redemocratização e a promulgação da Constituição de 1988, acolhendo essa ideia e reforçando as receitas e o engajamento dos organismos subnacionais na esfera governamental. Por outro lado, a União acabou perdendo a capacidade de coordenação das políticas econômicas e de desenvolvimento, deixando de unir os entes descentralizados em torno de um objetivo comum à nação, os quais passaram a lutar de forma desorganizada por maiores investimentos para sua respectiva região.

A respeito do singular cenário político, econômico e social em que se deram a ampliação e a consolidação do processo de descentralização das receitas e dos tributos em favor dos governos locais, José Roberto R. Afonso⁵⁹ descreve com precisão:

O processo de descentralização tributária se deu num contexto particularmente adverso, marcado por mudanças acentuadas no regime político (a ampla redemocratização do País) e em meio a uma crise macroeconômica sem precedentes históricos (estagnação, superinflação, queda da receita tributária etc.), sem contar os efeitos sociais decorrentes (desemprego, miséria etc.). Outro fator, que confere um caráter peculiar à experiência brasileira, concerne às profundas disparidades regionais, cuja redução é uma preocupação marcante na definição das reformas fiscais.

A divisão das competências tributárias no sentido de prestigiar as entidades descentralizadas deram-se como uma resposta à excessiva concentração perpetrada no regime militar, notadamente na década de 1970, permitindo, assim, que Estados e Municípios passassem a reunir condições financeiras para viabilizar, por conta própria, a prestação de

⁵⁸ CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 195-196.

⁵⁹ AFONSO, José Roberto R. A questão tributária e o financiamento dos diferentes níveis de governo. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995, p. 316.

serviços públicos à comunidade. Dessa forma, também os encargos restariam mais equitativamente divididos, otimizando-se, então, a atuação do Estado nacional.

O resultado prático dessa descentralização tributária, segundo aponta Eugênio Lagemann⁶⁰, consiste, visivelmente, na ampliação do campo de incidência do ICMS, com a inclusão das bases dos impostos únicos e sobre os serviços interestadual e intermunicipal de transportes e de comunicação, além de aumentar os percentuais dos impostos federais destinados às transferências.

Desenhado esse breve contexto histórico do movimento federalista presente nas antigas constituições brasileiras, passa-se a estudar as características desse sistema depois da configuração que lhe foi dada pela Carta Política ora em vigor.

De início, cumpre asseverar que o constituinte de 1988 optou por conceder plena autonomia política, administrativa e financeira aos entes federativos, mediante uma cuidadosa distribuição de competências, dotando-os de capacidade própria para legislar sobre determinadas matérias, instituir e cobrar tributos, eleger seus governantes, organizar sua estrutura, gerir seus bens e prestar serviços públicos específicos à sociedade.

No tocante à competência legislativa, faz-se imprescindível a leitura dos artigos 22, 24, 25, § 1º, e 30, incisos I e II, da CF/88. No artigo 22, a Constituição aborda a competência privativa da União para legislar sobre assuntos como direito civil, penal, trabalhista e outros. Isso significa que os demais entes federativos não poderão dispor sobre tais matérias sem que a União lhes tenha delegado tal poder, nos termos do parágrafo único do aludido artigo.

Já o artigo 24 trata da competência concorrente, situação na qual os três entes federativos podem exercer concomitantemente a prerrogativa de legislar sobre temas como direito tributário, financeiro, urbanístico, etc. Nesses casos, a União limitar-se-á a estabelecer normas gerais, podendo os Estados suplementá-las, no que couber. Caso a União não exerça a prerrogativa de estabelecer as normas gerais, os Estados passam a ter competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades, com a ressalva de que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Assim, cada ente tem seu próprio Poder Legislativo e pode então produzir suas leis. Daí existirem as categorias de leis federais, estaduais e municipais, que podem até gerar certa confusão, divergências e superposição de competências. É exatamente nesse tocante que residem os maiores focos de conflitos entre os entes, uma vez que o limite de atuação de cada um às vezes não fica bem definido na prática.

⁶⁰ LAGEMANN, Eugênio, op. cit., 1995, p. 332.

Daí porque o último recurso sempre será a análise e a interpretação conforme a Constituição, por meio dos métodos sistemático, histórico, finalístico e outros, oferecidos pela moderna hermenêutica constitucional. No Brasil, o órgão que detém a incumbência de exercer o controle de constitucionalidade das leis e a tarefa de sanar os conflitos de competência entre os organismos federativos é o Poder Judiciário, representado, em último caso, pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

O Constituinte expressou, no artigo 25, § 1º, a opção por não enumerar uma a uma as atribuições dos Estados-membros, resumindo-se a lhes reservar todas as competências que não lhes sejam vedadas pela Constituição (competência residual ou remanescente).

Aos Municípios, a Carta de 1988 (art. 30, I e II) conferiu competência para legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar a legislação federal e a estadual no que couber, como se tratará mais detalhadamente no tópico seguinte.

Na seara da autonomia política, percebe-se que a Constituição permitiu a participação de todos os entes na construção da vontade da nação. Vê-se que os 27 (vinte e sete) Estados brasileiros estão igualmente representados no Senado Federal, independentemente da condição econômica, da extensão territorial, do tamanho da população etc., cada um com direito a eleger três senadores, escolhidos exclusivamente pela população daquele ente.

Na Câmara Federal, os deputados são eleitos pelos cidadãos que estão habilitados a votar dentro da circunscrição dos respectivos Estados. Isso faz que, em tese, aquele deputado federal eleito pela população do Estado do Ceará, por exemplo, conquanto tenha o dever de representar todo o povo brasileiro, leve ao Congresso Nacional e lá discuta, preferencialmente, as dificuldades e anseios do povo daquela região.

Dessa forma, dentro do modelo de democracia representativa escolhido pelo Brasil, procura-se fazer que todos os entes federados tenham participação concreta nas decisões tomadas pelo País, podendo influir e ajudar a construir as políticas voltadas aos interesses da nação e de seu povo.

Dentro da autonomia administrativa, pode-se dizer que a Carta de 1988 intentou, observadas as finalidades gerais buscadas pelo Estado nacional (já vistas anteriormente), distribuir adequadamente os encargos públicos aos entes que, ao menos em tese, reuniriam maiores condições de cumpri-los com eficácia (função alocativa).

Daí porque foram incumbidas à União tarefas, como manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais, declarar a guerra e celebrar a paz, assegurar a defesa nacional, executar os serviços de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras, decretar o estado de sítio, o estado de defesa e a intervenção federal, emitir moeda,

administrar as reservas cambiais e fiscalizar as operações de natureza financeira, elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social e outros (art. 21).

Aos Estados, a Constituição conferiu atribuição expressa para explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, bem como exercer as demais competências que não lhes sejam vedadas (art. 25).

Aos Municípios cabe organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial, manter e prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental e serviços de atendimento à saúde da população, promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano e promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local (art. 30).

Não obstante haver delimitado o campo de atuação de cada ente, a Carta Política de 1988 também traçou algumas competências comuns a todos eles, listadas no artigo 23, tais como zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público, cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência, proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos, proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência, proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas, fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar, promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico, combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização e estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito.

Observe-se que, de uma forma geral, foram dados a cada ente encargos, cuja realização está a seu alcance, uma vez que são tarefas compatíveis com a natureza daquele organismo federativo, ficando a União com atribuições macros, de abrangência sobre toda a nação (como a defesa nacional e a regulação da economia), os Estados com incumbências voltadas à segurança pública e serviços em geral e os Municípios com competências condizentes com problemas locais, pontuais, diretamente ligados ao cotidiano do cidadão, como o transporte coletivo, a ordenação urbana, ensino básico, postos de saúde, etc.

Para atender a toda essa demanda por bens e serviços públicos, a Constituição, ainda dentro da autonomia administrativa e organizacional, conferiu aos entes uma considerável

liberdade para estruturar seus órgãos internos e gerir sua burocracia como melhor lhe aprouver, instituindo o seu quadro próprio de servidores e fornecedores, criando as próprias autarquias, fundações e empresas públicas e, enfim, tomando todas as medidas necessárias para otimizar sua atuação.

No que tange à autonomia financeira, tema que repercute mais diretamente no objeto do presente trabalho, vale ressaltar que a CF/88 procurou munir os organismos federativos dos recursos necessários para o desempenho eficaz das atribuições conferidas a cada um. A principal fonte de receitas dos entes públicos é a tributação, mas há também outras formas de captação de recursos.

A competência para instituir e cobrar tributos, da qual se falará mais detidamente no Capítulo 3 deste trabalho, foi rigorosamente delimitada na Constituição Federal vigente. Nesse ponto, as competências estão todas expressas e bem definidas, com indicação incontestável sobre os elementos que devem constituir a hipótese de incidência de cada tributo.

Quanto aos impostos, a União (art. 153) ficou com a competência para instituí-los sobre a importação de produtos estrangeiros (II), a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), a renda e proventos de qualquer natureza (IR), os produtos industrializados (IPI), as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), a propriedade territorial rural (ITR) e as grandes fortunas (IGF).

À União foram conferidas, ainda, as competências tributárias residuais para, mediante lei complementar, instituir impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, e extraordinária, para criar impostos, quando houver iminência ou caso de guerra externa.

Já os Estados (art. 155) detêm a competência para instituir impostos sobre transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD), operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e propriedade de veículos automotores (IPVA).

Por último, restou entregue aos Municípios (art. 156) a competência para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI) e os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

As taxas e contribuições de melhoria podem ser criadas e cobradas por quaisquer dos entes federativos, desde que respeitem as condições impostas pelo artigo 145. Já os empréstimos compulsórios só podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar, nos casos abrangidos pelo artigo 148. À União cabe, também, instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149). Por último, a Constituição deu aos Municípios a competência exclusiva para instituir e cobrar a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III (art. 149-A).

Vê-se que, assim como aconteceu com os encargos, a divisão constitucional das competências tributárias também foi pensada de forma a atribuir a cada ente a possibilidade de instituir e exigir o tributo cujas características lhe propiciassem um cenário mais favorável à cobrança, por lhe estarem mais próximos.

Não obstante o exposto, há de se reconhecer que a competência tributária própria conferida aos entes subnacionais pela CF/88 não lhes assegura a autossuficiência e as condições necessárias para o cumprimento de todos os seus encargos, até porque os fatores variam de acordo com as peculiaridades de cada localidade. Seguramente, uma cidade forte no setor de serviços vai arrecadar mais com o ISS do que outra que não tenha esse vetor da atividade econômica tão presente, o que poderia gerar certa desigualdade entre os entes.

Diagnosticado esse cenário, o legislador originário pensou no mecanismo de transferências constitucionais, a fim de distribuir a receita tributária arrecadada de forma mais justa entre os entes, dentro da ideia de federalismo cooperativo. É que, conquanto haja autonomia entre os organismos federados, nada impede que existam também sistemas de interpenetração entre eles, como os repasses constitucionais estabelecidos pelos artigos 157 a 159. Assim, mesmo que a competência para cobrar e arrecadar determinado tributo seja de um ente específico, o produto de sua arrecadação é partilhado com os demais.

Além disso, a disparidade entre as regiões brasileiras é tamanha que somente uma distribuição assimétrica dos recursos poderia atender satisfatória e materialmente ao princípio da equidade. A título ilustrativo, é mister observar que a renda “per capita” do Estado do Piauí gira em torno dos U\$ 600,00 (seiscentos dólares), enquanto a do Estado de São Paulo se aproxima de U\$ 4.200,00 (quatro mil e duzentos dólares)⁶¹.

Nesse sentido, a Constituição determinou que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e os proventos de qualquer

⁶¹ Cf. OLIVEIRA, Hygino Sebastião Amanajás de, op. cit., 2010, p. 39.

natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, bem como 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo artigo 154, I.

Na mesma linha, serão repassados aos Municípios: 1) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; 2) 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; 3) 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios e; 4) 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Ademais, a Constituição ainda determina que a União entregue uma parte do IR ao Fundo de Participação dos Estados (FPE), ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e aos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, bem como uma parte do produto da arrecadação do IPI e da contribuição de intervenção no domínio econômico aos Estados.

Os critérios de distribuição do dinheiro do FPE e do FPM aos respectivos entes levam em consideração fatores, como a região a que pertencem, a superfície territorial, a população e a renda per capita. Essas transferências são automáticas e incondicionadas, ou seja, decorrem da participação direta ou indireta na arrecadação tributária, e o ente que as recebe não precisa gastar os recursos em um fim específico. Existem, também, as transferências intergovernamentais voluntárias e condicionadas, normalmente feitas a entes que se enquadram dentro de um programa governamental específico, voltado para o atendimento de uma necessidade pública determinada, a exemplo do FUNDEB (Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação).

As transferências voluntárias entre os entes eram muito presentes no Brasil, mas, muitas vezes, acabavam sendo realizadas sem qualquer controle ou monitoramento do cumprimento dos objetivos intentados, fazendo até que certos organismos se acomodassem e passassem a depender exclusivamente desses recursos.

A respeito dos benefícios e malefícios das referidas transferências constitucionais, Guilherme Bueno de Camargo⁶² assevera que

Esse fato, se por um lado atenua as disparidades regionais, de outro cria uma certa independência desses entes em relação às receitas tributárias próprias, pois ainda que se arrecade mal os tributos de sua competência, de qualquer forma o ente federado receberá as transferências constitucionais. Já os Estados e Municípios mais populosos dependem diretamente da arrecadação própria, além de suportarem uma demanda por serviços públicos muito maior, o que os coloca em situação menos privilegiada quando se fala em renúncia fiscal. Lembre-se ainda de que os critérios para as transferências no Brasil não levam em conta qualquer critério de esforço fiscal implementado pela unidade federada beneficiária da transferência, o que desestimularia certamente as concessões desenfreadas de incentivos fiscais.

Isso tudo colocava à prova a eficiência e a equalização do complexo federalismo fiscal brasileiro, haja vista a engenhosa tarefa de compatibilizar todas essas nuances, além de contribuir bastante para um ambiente conflituoso, propício à desflagração da malsinada guerra fiscal.

Entretanto, com a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2001), o problema acima apontado restou minorado, uma vez que foram estabelecidas regras rígidas para a gestão fiscal dos entes federados, com repercussão na repartição de receitas e no exercício das competências tributárias próprias.

Como bem lembra José Maurício Conti⁶³, o artigo 11 da citada lei:

[...] veda as transferências voluntárias aos entes da Federação que não instituírem, preverem e efetivamente arrecadarem todos os impostos que o texto constitucional lhes confere, exigindo assim o exercício da competência tributária plena. Veda também as transferências àqueles que não estiverem em dia com prestações de contas e pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor, bem como aos que não cumprirem os limites constitucionais relativos à educação e à saúde (art. 25, § 1º, *a e b*), apenas para citar alguns exemplos.

A LRF prevê, ainda, a elaboração pelas respectivas esferas de governos do Plano Plurianual – PPA, Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e Lei Orçamentária Anual – LOA, no intuito de forçar os entes federados a programarem e organizarem suas despesas e, assim, tornarem seus gastos mais eficientes e menos sujeitos ao desperdício.

Portanto, de tudo o que foi exposto, depreende-se que o Constituinte de 1988 optou, no campo das competências tributárias, por cravar o seu caráter exclusivo, de modo que um ente federado jamais poderá adentrar a esfera de outro. Já no que tange à repartição das

⁶² CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 197.

⁶³ CONTI, José Maurício, op. cit., 2010, 28.

receitas, prevalece a interpenetração de recursos, no intuito de que os entes abastados cooperem com aqueles que mais necessitam, desde que estes lutem para melhorar sua arrecadação própria e otimizar seus gastos.

Essa realidade fica bem nítida nos ensinamentos de José Augusto Moreira de Carvalho⁶⁴:

[...] embora no campo da instituição de tributos prevaleça a repartição horizontal de competência (modelo dualista) – situação que impede a interferência de um integrante da federação na competência de outro –, o mesmo sistema não persiste na repartição do produto da arrecadação dos tributos, uma vez que o valor recolhido dos contribuintes não permanece inteiramente em poder do ente que efetuou a arrecadação ou instituiu o tributo.

Daí, retira-se a conclusão de que, no Brasil, a forma federativa de Estado nasceu de cima para baixo, partiu do centro para as pontas, buscando copiar “às avessas” o modelo norte-americano. A cultura brasileira sempre foi de governo central forte, capaz de manter unido o território, apesar das diferenças regionais.

E assim foi feito desde o Império (1822 a 1889), passando pela República Velha (1889 a 1930), pela Era Vargas e o Estado Novo (1930 a 1945), pela Segunda República (1946 a 1964), pela Ditadura Militar (1964 a 1988), até chegar à Redemocratização (1988 até os dias atuais), com a promulgação da atual Constituição, sempre com movimentos pendulares entre centralização e descentralização do poder.

Na atual Carta Política de 1988, percebe-se uma opção clara pelo fortalecimento do sistema federativo, com plena autonomia política, administrativa, financeira e de auto-organização dos entes subnacionais.

Junto a essa autonomia, a Constituição efetuou uma repartição de competências legislativas e de atribuições destinadas a cada ente, distribuídas levando-se em conta a capacidade para desempenhar com maior eficácia a missão demandada.

Para viabilizar essa proposta, a Carta Constitucional de 1988 designou competências tributárias próprias a cada organismo federativo, a fim de que dispusessem de recursos para fazer frente a seus encargos.

Ainda assim, o Constituinte previu um mecanismo de transferências verticais e interpenetração de receitas, a fim de minorar as desigualdades regionais existentes no país, fazendo que o produto da arrecadação dos impostos seja partilhado entre eles com preferência aos entes mais necessitados.

⁶⁴ CARVALHO, José Augusto Moreira de, op. cit., 2010, p. 67-68.

Por outro lado, na tentativa de evitar que alguns entes desfavorecidos se acomodem com os repasses constitucionais vinculados e voluntários e deixem de exercer suas competências tributárias próprias, o legislador aprovou a Lei de Responsabilidade Fiscal, impondo um conjunto de regras que estimulam a boa gestão administrativa no âmbito de todas as entidades federativas.

Destarte, essas são as principais características que permeiam o federalismo brasileiro e o tornam peculiar em comparação com os demais existentes no mundo, notadamente pelas circunstâncias históricas e pelas especificidades de todo gênero presentes em cada parcela do território deste país.

1.5 O Município na Constituição de 1988 e a importância do ISS para a concretização de sua autonomia

O Município é uma espécie de projeção reduzida da nação. Constitui-se sobre uma pequena parcela do território de um país. Nasceu das relações de vizinhança, da reunião de comunidades próximas, da identificação de culturas afins e da convergência de interesses.

Costuma-se dizer que a municipalidade é a primeira paixão do cidadão, talvez por lhe estar mais próxima, pelo fato de o indivíduo identificar-se com aquele lugar, sentir-se parte daquela cidade, ver-se acolhido por pessoas e instituições que lhe são tão caras, as quais se mostram um verdadeiro prologamento de sua família.

Essa sensação de natividade e de pertença àquela terra normalmente afloram antes mesmo de despontar o sentimento de patriotismo relacionado ao Estado nacional. É na cidade onde se revelam as primeiras virtudes cívicas do indivíduo, a intenção genuína de fazer algo para melhorar a vida daquela gente que sempre lhe esteve próxima e fazer que o Município progrida, evolua e se destaque no cenário nacional.

Municípios fortalecidos, dotados de cidadãos ativos, participantes, cumpridores do papel de protagonistas da cena política local, geralmente tendem a resistir e a rechaçar qualquer tipo de autoritarismo. São incansáveis na luta pela defesa da liberdade e dignidade e normalmente carregam e promovem esses valores até o quadro nacional.

Em uma definição mais jurídica, oferecida por Nelson Nery Costa⁶⁵, o Município pode ser entendido como

[...] a organização política, pessoa jurídica de direito público, com base territorial definida, englobando um conjunto de vizinhos com interesses locais e comuns, com autonomia política, administrativa, financeira e de auto-organização, garantida pela Constituição Federal, que lhe define a competência. A autonomia e o interesse local fazem parte da essência da ideia.

No federalismo brasileiro, a figura do ente municipal sempre foi contemplada pelas Constituições, desde o Império até os tempos atuais. No entanto, a tão almejada autonomia municipal, até o advento da Constituição de 1946, era mera peça decorativa nos textos normativos. Tinha apenas um caráter nominal, sem lograr a efetividade desejada, como bem explica Hely Lopes Meirelles⁶⁶:

No regime monárquico o Município não a teve, porque a descentralização governamental não consultava aos interesses do imperador; na primeira República não a desfrutou, porque o coronelismo sufocou toda a liberdade municipal e falseou o sistema eleitoral vigente, dominando inteiramente o governo local; no período revolucionário (1930-1934) não a teve, por incompatível com o discricionarismo político que se instaurou no País; na Constituição de 1934 não a usufruiu, porque a transitoriedade de sua vigência obstou à consolidação do regime; na Carta Outorgada de 1937 não a teve, porque as Câmaras permaneceram dissolvidas e os prefeitos subordinados à interventoria dos Estados.

Então, de fato, a autonomia municipal somente passou a ser contemplada e exercida com efetividade após a promulgação da Constituição de 1946, com a inclusão de alguns dispositivos (a exemplo dos artigos 28, 29 e 30) que inauguraram garantias hoje reproduzidas e ampliadas pela Constituição de 1988.

Essa próspera fase inaugurada pela Carta de 1946 acabou sendo interrompida pela Constituição de 1967 e pela Emenda nº 1 de 1969, instituída no sombrio período da Ditadura Militar, em que os poderes voltaram a se concentrar no Executivo Federal, em detrimento da liberdade dos Estados e Municípios, embora, já no fim da década de 1970, o esgotamento do modelo autoritário tenha permitido o renascimento das teorias descentralizadoras.

Com a redemocratização e a promulgação da Constituição de 1988, a relevância dada ao Município alcançou patamares inéditos na história do federalismo brasileiro, uma vez que ao ente local foram conferidas amplas e valiosas prerrogativas que lhe permitiram gozar,

⁶⁵ COSTA, Nelson Nery. Dos Municípios: artigos 29 ao 31. In: BONAVIDES, Paulo (Coord.); MIRANDA, Jorge (Coord.); AGRA, Walber de Moura (Coord.). **Comentários a constituição federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 620.

⁶⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 43.

finalmente, de verdadeira autonomia não só na esfera política, administrativa e financeira, mas também de auto-organização, mediante a possibilidade de constituir sua própria Lei Orgânica, equivalente a uma Constituição Municipal.

Só o fato da Lei Maior de 1988 contemplar expressamente o Município como um dos três entes que compõem a federação brasileira (artigos 1º e 18), ao lado dos Estados e da União, já demonstra o ineditismo e o arrojo do constituinte originário, alçando a autonomia municipal definitivamente à categoria de valor constitucional inamovível. É exatamente nesse ponto que reside a principal diferença entre o federalismo brasileiro e o dos demais países, especialmente o dos Estados Unidos e o da Alemanha, já estudados anteriormente.

Como bem pondera Fernando Luiz Ximenes Rocha⁶⁷:

[...] o que há de peculiar concernente à autonomia municipal no Direito brasileiro é que, enquanto em outros países ela é fruto da criação dos costumes, ou de leis ordinárias, no Brasil, essa autonomia é contemplada no próprio texto constitucional, pairando sobre a legislação infraconstitucional, que não pode alterá-la e há de respeitá-la dentro dos contornos estabelecidos pela Constituição, sob pena de ser reconhecida inválida por vício de inconstitucionalidade.

O primeiro traço marcante da autonomia municipal garantida pela Constituição de 1988 reside na competência exclusiva ofertada ao Poder Legislativo local para deliberar sobre a Lei Orgânica do seu município, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, sem qualquer interferência dos Estados ou da União, a serem observados apenas os princípios gerais estabelecidos nas Constituições Federal e Estadual.

Com isso, a Constituição Federal de 1988 pôs fim às antigas “leis de organização municipal” ou “leis orgânicas dos municípios” elaboradas pelos Estados-membros e que tinham como objetivo traçar as normas fundamentais de organização e estrutura político-administrativa de todas as comunas pertencentes à unidade territorial dos Estados federados. Logo, com a Carta de 1988, não há falar mais em ingerência dos Estados em matérias próprias da esfera municipal⁶⁸.

No intuito de fortalecer essa máxima da liberdade de auto-organização municipal por meio de sua Lei Orgânica, vale destacar, a título exemplificativo, que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 687/PA (Relator Ministro Celso Melo – DJU de 10/02/2006), firmou posicionamento segundo o qual

⁶⁷ ROCHA, Fernando Luiz Ximenes. **Controle de constitucionalidade das leis municipais**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 88.

⁶⁸ Ibid., 2001, p. 90.

os Estados não podem disciplinar em suas respectivas Constituições a ordem de sucessão ou substituição dos cargos de Prefeito ou de Vice-Prefeito do Município, quando configuradas situações de vacância ou impedimento.

Portanto, são os vereadores organizantes que devem transferir para a Lei Orgânica as aspirações da comunidade local no que se refere à estruturação do Governo Municipal. Sua atuação, contudo, não é totalmente livre, porquanto deve obediência, como visto, aos princípios gerais e especiais originados nas Cartas Federal e Estadual, além do compromisso de exercer apenas aquelas competências ali designadas.

Além da autonomia para autogestão, a Constituição conferiu aos Municípios a autonomia administrativa, que representa a condição de execução, por conta própria, dos serviços que lhes cabem, a autonomia política, qualidade atribuída para estruturar os Poderes Políticos locais e o seu inter-relacionamento, e a autonomia financeira, concernente ao poder de instituir seus próprios tributos e gerir suas rendas.

A autonomia política encontra-se bem delineada no artigo 29 da CF/88, que trata exatamente da eleição e competência dos cargos de Prefeito e de Vereador, bem como o relacionamento que deve existir entre eles, notadamente no tocante à fiscalização mútua, duração do mandato, subsídios, incompatibilidades, inviolabilidade e outros.

O artigo 30 da CF/88, por sua vez, traça quais as competências atribuídas aos Municípios, revelando algumas que confirmam a autonomia administrativa e financeira desses entes federados de terceiro grau.

A autonomia administrativa está fartamente revelada pelos incisos IV, V, VI, VII, VIII e IX do referido artigo, os quais conferem à municipalidade a função de criar, organizar e suprimir distritos; organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local e, no que couber, o adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; manter programas de educação infantil e de ensino fundamental e prestar serviços de atendimento à saúde da população, esses dois últimos com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado.

Para fazer frente a todas essas despesas, o Constituinte originário concedeu aos Municípios autonomia tributária e financeira, consistente na autorização para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei (art. 30, III).

Essa atribuição prevista no art. 30, inciso III, da Constituição Federal de 1988, traduz o aspecto mais importante capaz de assegurar uma verdadeira autonomia municipal. É que não faz sentido falar em autonomia sem conceder ao ente os recursos necessários para que ele se mantenha. De nada adiantaria à Carta Magna asseverar que o Município é ente autônomo integrante da federação sem que não lhe destinasse competência para instituir e cobrar tributos próprios.

Dáí porque, somado ao art. 30, III, da CF/88, tem-se o art. 156, que autorizou o Município a fixar imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Cabe ao ente municipal, ainda, estabelecer taxas e contribuições de melhoria (art. 145, II e III), além da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A).

O detalhamento de todas essas competências tributárias municipais será objeto de estudo mais acurado no decorrer do presente trabalho. Contudo, vale mostrar, desde já, que a Constituição assegurou ao Município as condições mínimas para exercer com plenitude sua autonomia, principalmente no aspecto financeiro.

Consoante ventilado no tópico anterior, além da receita dos impostos que lhes são próprios, os Municípios contam, também, com transferências constitucionais advindas de 1) percentual do FPM, constituído de 22% (vinte e dois por cento) do produto da arrecadação do IR e do IPI (art. 159, I, "b"); 2) produto da arrecadação do IR incidente na fonte sobre os rendimentos pagos aos seus servidores (art. 158, I); 3) metade do produto da arrecadação do ITR, em relação aos imóveis neles situados (art. 158, II); 4) metade do produto da arrecadação do IPVA de veículos automotores licenciados em seu território (art. 158, II); 5) um quarto do produto da arrecadação do ICMS (art. 158, IV) e; 6) 70% (setenta por cento) da incidência do IOF quanto ao ouro obtido em seu território, como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º).

Além disso, podem obter também recursos oriundos da prestação de seus serviços de utilidade pública e da utilização de seus bens por particulares ou por outras pessoas jurídicas de direito público.

Tudo isso demonstra a valiosa conquista, pelos Municípios, de maior participação no bolo tributário e financeiro do país, conforme bem observado por Rui de Britto Álvares Affonso⁶⁹:

[...] os principais beneficiários da descentralização fiscal foram os municípios, que ampliaram sua participação na receita disponível (consideradas as transferências intergovernamentais) de 9% em 1980 para 16% em 1993. A evolução da receita própria dos governos municipais, no mesmo período (de 3% para 5%) evidencia que a ampliação da sua participação no bolo fiscal decorreu, principalmente, das transferências federais

Não se diga que referida descentralização proporcionada pela Constituição Federal de 1988 deu-se apenas no campo das receitas públicas, permanecendo os maiores encargos sobre os ombros da União. Com a ampliação da capacidade financeira dos organismos federados, cresceu a participação dos Estados e Municípios na despesa pública total. Nesse sentido, completa o autor acima citado⁷⁰:

Os estados e municípios respondem hoje por cerca de 80% da inversão pública e 67% do consumo corrente (excluindo-se, evidentemente, as empresas estatais) [...] Mesmo computando todas as despesas correntes e de capital (incluindo os juros da dívida pública e os benefícios previdenciários, mas excluindo as amortizações da dívida), os estados e municípios respondem por quase metade da despesa total do setor público (49%), alcançando ou até superando a participação dos governos subnacionais dos países mais desenvolvidos e com longa tradição de descentralização, como os Estados Unidos e a Alemanha (50,5% e 45,7%, respectivamente) [...] Os estados e municípios respondem hoje por cerca de 44% dos gastos com saúde e 69% dos gastos com educação.

No que tange ao respeito à plena autonomia tributária e financeira concedida aos Municípios, bem como à garantia ao recebimento incondicionado dos repasses constitucionais, faz-se relevante mencionar um interessante julgado do Supremo Tribunal Federal que reforçou a intangibilidade dessas prerrogativas favoráveis ao ente municipal.

Trata-se de Medida Cautelar deferida pelo Pleno do STF na ADI nº 4597/CE⁷¹, em que se determinou a imediata suspensão da eficácia do inciso I do § 1º do art. 249-A da Constituição do Estado do Ceará, na redação dada pela Emenda Constitucional 71/2011, bem como do art. 1º do Decreto estadual 30.483/2011, os quais instituíam o Fundo Estadual de Atenção Secundária à Saúde, subordinado à Secretaria da Saúde do Estado do Ceará.

⁶⁹ AFFONSO, Rui de Britto Álvares. A federação no Brasil: impasses e perspectivas. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: Fundap, 1995, p. 63-64.

⁷⁰ Ibid., 1995, p. 65-66.

⁷¹ ADI 4597 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011.

A inconstitucionalidade saltou aos olhos dos Ministros do Supremo pelo fato de os referidos normativos estaduais tencionarem destinar quinze por cento dos recursos provenientes da repartição das receitas tributárias repassadas aos Municípios cearenses ao malsinado Fundo. Inicialmente, ressaltou-se que a repartição de receitas tributárias é taxativa e consubstancia peça-chave do equilíbrio federativo. Assim, considerou-se que, à primeira vista, não haveria qualquer margem à edição de normas pelos Estados-membros que afetassem a liberdade de destinação das receitas municipais, ainda que provenientes de repasse oriundo da arrecadação de tributos estaduais. Consignou-se que o Estado-membro não poderia apropriar-se de recursos que não lhe pertenceriam⁷².

Logo, vê-se que o Estado do Ceará, no caso, ao perpetrar tal conduta, isto é, ao pretender afetar a um Fundo Estadual da Saúde um percentual do repasse das cotas concernentes a IPVA e ICMS, a que se refere o artigo 158, incisos III e IV, da CF/88, violou direito público subjetivo dos Municípios, uma vez que as referidas parcelas pertenciam a estes entes, por força da autonomia financeira consagrada pela Carta Magna.

A Constituição destinou – como visto acima – uma considerável gama de recursos aos entes municipais, a serem levantados tanto por exercício de suas competências tributárias próprias, como através dos repasses oriundos de outros entes.

Embora ainda seja grande a importância dessas transferências constitucionais para a saúde financeira dos Municípios, merece ser destacado o fato de que o montante proveniente da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS tem respondido pela maior parte da receita corrente líquida da maioria das comunas brasileiras, que representam o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes (art. 2º, IV, da Lei Complementar nº 101/2000).

A tendência é que cada vez mais acentue-se a relevância do ISS na receita municipal, haja vista que, no Brasil, o setor de serviços é disparadamente o que mais cresce, impulsionando a economia local. Ademais, os Municípios vêm paulatinamente aperfeiçoando seus mecanismos de cobrança desse imposto, diminuindo a margem de sonegação e, por conseguinte, incrementando sua receita.

⁷² Precedentes citados: RE 572762/SC (DJe de 5.9.2008), ADI 692/GO (DJU de 1º.10.2004) e ADI 3549/GO (DJe de 31.10.2007).

Se comparado com os demais impostos de competência municipal (IPTU e ITBI), o ISS desponta como o mais rentável às municipalidades, chegando a responder por 45% da arrecadação direta dos governos locais⁷³.

Dáí porque, paralelos a essa crescente relevância assumida pelo ISS, tendem a aumentar também os conflitos a ele relacionados, notadamente entre os próprios Municípios, que buscam atrair para o seu território a competência para exigir a mencionada exação tributária.

O fato é que, sem a fonte de receita proveniente do ISS, os Municípios brasileiros não gozariam de uma real autonomia financeira, pois estariam sempre a depender das transferências constitucionais (vinculadas e facultativas) vindas da União ou dos Estados, dentro do esquema de participação no bolo da arrecadação tributária dos outros entes federativos.

Portanto, não há como negar, ato reflexo, a importância do ISS na própria construção do princípio da autonomia municipal, de matriz constitucional, cuja eficácia só se materializa, se bem delineadas as competências tributária e financeira, como foi o caso da Constituição Federal de 1988.

Acerca da atribuição direcionada ao ente municipal para formular leis, aduz a Carta Fundamental que compete aos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar a legislação federal e a estadual no que couber (art. 30, I e II).

Vale ressaltar que as competências legislativas, como bem lembra Nelson Nery Costa⁷⁴, classificam-se quanto à origem (podendo ser originária, se própria daquela entidade, ou delegada, se conferida a ela por outrem), conteúdo (podendo ser de ordem jurídica, econômica, social, política, administrativa, financeira, tributária), forma (podendo ser expressa, quando descrita de maneira explícita no texto normativo, ou residual, quando se dá por exclusão das demais) e amplitude (podendo ser exclusiva, quando afeta somente a um ente, afastando a atuação dos demais; ou comum, quando mais de uma entidade concorre na competência).

A tradição constitucional brasileira optou por estabelecer competências exclusivas à União e aos Municípios, deixando as matérias remanescentes (competência residual) aos Estados-membros.

⁷³ AFONSO, José Roberto R., op. cit., 1995, 319.

⁷⁴ COSTA, Nelson Nery, op. cit., 2000, p. 632-633.

Quando atribui ao ente de terceiro grau a competência para legislar sobre assuntos de interesse local (art. 30, I), a Lei Fundamental tratou de uma competência expressa e exclusiva, isto é, asseverou que somente a municipalidade poderá deliberar sobre aquelas matérias relacionadas ao cotidiano da vida da comuna.

Pode-se incluir dentro desse conceito aberto de interesse local assuntos concernentes à fixação do horário de funcionamento de estabelecimento comercial⁷⁵, à regulação de edificações ou construções realizadas no território do Município, assim como sobre assuntos relacionados à exigência de equipamentos de segurança em imóveis destinados a atendimento ao público⁷⁶, estipulação de regras de estacionamento nas ruas da cidade⁷⁷, de distância mínima entre postos de revenda de combustíveis⁷⁸, de tempo razoável de espera dos usuários dos serviços de cartórios⁷⁹, de atendimento ao público e tempo máximo de espera na fila dos bancos⁸⁰, inclusive com poder para determinar às instituições financeiras que instalem, em suas agências, em favor dos usuários dos serviços bancários (clientes ou não), equipamentos destinados a proporcionar-lhes segurança (tais como portas eletrônicas e câmaras filmadoras) ou a propiciar-lhes conforto, mediante oferecimento de instalações sanitárias, ou fornecimento de cadeiras de espera, ou, ainda, colocação de bebedouros⁸¹, entre outras.

Caso a União ou os Estados queiram imiscuir-se em temas dessa natureza, estarão agindo em flagrante desrespeito à Constituição Federal, devendo prevalecer a norma de natureza municipal. Assim se vê que não há hierarquia entre as três entidades federadas, mas somente uma reserva de competências designada pela própria Carta Magna, que deve ser cumprida à risca por todos.

Naquelas competências reservadas exclusivamente ao domínio de norma municipal, prevalecerá o regramento imposto pelo organismo de terceiro grau. Já no exercício de sua competência suplementar (art. 30, II), o Município só poderar preencher, no que lhe couber,

⁷⁵ STF Súmula nº 645: “É competente o Município para fixar o horário de funcionamento de estabelecimento comercial.” (24/09/2003 - DJ de 9/10/2003, p. 2; DJ de 10/10/2003, p. 2; DJ de 13/10/2003, p. 2).

⁷⁶ AI 491420 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 21/02/2006, DJ 24-03-2006 PP-00026 EMENT VOL-02226-06 PP-01097 RTJ VOL-00203-01 PP-00409.

⁷⁷ RE 191363 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 03/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00006 EMENT VOL-01935-03 PP-00428

⁷⁸ RE 566836 ED, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-152 DIVULG 13-08-2009 PUBLIC 14-08-2009 EMENT VOL-02369-08 PP-01686.

⁷⁹ RE 397094, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 29/08/2006, DJ 27-10-2006 PP-00050 EMENT VOL-02253-04 PP-00750 LEXSTF v. 29, n. 337, 2007, p. 255-261.

⁸⁰ RE 432789, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 14/06/2005, DJ 07-10-2005 PP-00027 EMENT VOL-02208-04 PP-00852 RTJ VOL-00196-01 PP-00345 LEXSTF v. 27, n. 323, 2005, p. 288-293 RB v. 18, n. 509, 2006, p. 35-36 JC v. 31, n. 107, 2005, p. 254-257.

⁸¹ AI 347717 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 31/05/2005, DJ 05-08-2005 PP-00092 EMENT VOL-02199-06 PP-01098.

as lacunas deixadas pela legislação federal e estadual, sem evidentemente pretender modificar-lhe o núcleo essencial.

Quando houver competência concorrente dos três entes para regular determinada matéria, deverá ser observada uma ordem de preferência, prevalecendo a lei da União sobre a dos Estados, e a destes sobre a dos Municípios.

A respeito desse emaranhado de competências destinadas aos três entes federados, esclarece Nelson Nery Costa⁸²:

O sistema é complexo e exige algumas regras básicas. Em primeiro lugar, a competência municipal expressa e exclusiva prevalece sobre a competência federal e estadual, sendo tais consideradas exorbitantes. Em segundo lugar, a competência municipal implícita prevalece sobre os poderes remanescentes dos Estados, mas é afastada pela competência estadual explícita e a federal expressa ou implícita. Em terceiro lugar, a competência concorrente da União prevalece sobre a estadual e esta sobre a municipal, sendo o único caso em que há tal escalonamento.

Portanto, viu-se que a autonomia municipal restou plenamente consagrada na Carta Política de 1988, tanto por constar expressamente a inclusão do Município como ente integrante da federação, como pelas diversas competências a ele conferidas.

Nesse diapasão, Hely Lopes Meirelles⁸³ reforça e resume, de forma bem objetiva, as principais conquistas trazidas pela Constituição de 1988, que autorizam asseverar a prevalência da autonomia municipal:

Libertos da intromissão discricionária dos governos federal e estadual e dotados de rendas próprias para prover os serviços locais, os Municípios elegem livremente seus vereadores, seus prefeitos e vice-prefeitos e realizam o *self-government*, de acordo com a orientação política e administrativa de seus órgãos de governo. Deliberam e executam tudo quanto respeite ao interesse local, sem consulta ou aprovação do governo federal ou estadual. Decidem da conveniência ou inconveniência de todas as medidas de seu interesse; entendem-se diretamente com todos os Poderes da República e do Estado, sem dependência hierárquica à Administração federal ou estadual; manifestam-se livremente sobre os problemas da Nação; constituem órgãos partidários locais e realizam convenções deliberativas; e suas Câmaras cassam mandatos de vereadores e prefeitos no uso regular de suas atribuições de controle político-administrativo do governo local.

Não obstante parecer inquestionável a opção do constituinte originário pela promoção da autonomia municipal, há respeitáveis doutrinadores, da estirpe de José Afonso da Silva⁸⁴ e

⁸² COSTA, Nelson Nery, op. cit., 2000, p. 633.

⁸³ MEIRELLES, Hely Lopes, op. cit., 2000, p.43-44.

⁸⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 475.

José Nilo de Castro⁸⁵, que sustentam a tese de que os Municípios não integram, de fato, a federação, sendo meras divisões político-administrativas dos Estados, porquanto não têm capacidade de influenciar na construção da vontade política da nação.

Sustentam em favor de sua teoria alguns valiosos argumentos, tais como o fato de 1) não existir intervenção federal nos Municípios (quando necessária, a intervenção é feita pelo Estado em cujo território a municipalidade se encontra); 2) a criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios se dá por lei estadual, a depender de plebiscito das populações diretamente interessadas; 3) os Municípios não são dotados de Poder Judiciário próprio; 4) os Municípios, ao contrário dos Estados, não se fazem representar no Congresso Nacional, sendo-lhes tolhido o direito de participar dos debates acerca das questões importantes da pátria; 5) os Municípios não podem propor emenda à Constituição Federal; 6) as leis ou atos normativos municipais não se sujeitam ao controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

No entanto, os defensores dessa corrente não conseguem aceitar outro tipo de federalismo que não aquele modelo clássico dual (União e Estados). Cada sistema federativo guarda suas peculiaridades, sendo certo que o formato adotado pelo Constituinte de 1988 inclui, de maneira inédita e inovadora, o Município nesse contexto.

O fato de não possuir um Judiciário próprio, na visão de Regina Maria Macedo Nery Ferrari⁸⁶, não pode relegar o ente municipal a uma categoria inferior na federação brasileira, muito pelo contrário, pois tal realidade é inclusive salutar para a necessária imparcialidade no desempenho do mister de julgar conflitos sem qualquer proximidade com as partes envolvidas, o que seria difícil de acontecer dentro das reduzidas fronteiras do Município.

No tocante à inexistência de um controle concentrado pelo STF, vale ressaltar que, de fato, o legislador originário excluiu da apreciação da Suprema Corte o controle de constitucionalidade abstrato sobre a legislação municipal (deixando apenas o controle difuso), sob pena de inviabilizar a atuação da Corte Constitucional no desempenho do seu mais nobre mister, dadas as múltiplas leis espalhadas pelos Municípios brasileiros.

Todavia, a doutrina⁸⁷ e a jurisprudência já têm aceito a possibilidade de utilização da arguição de descumprimento de preceito fundamental – ADPF (art. 102, § 1º, CF/88) como mecanismo adequado para se questionar uma lei ou ato normativo municipal junto ao STF,

⁸⁵ CASTRO, José Nilo de. **Direito municipal positivo**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 45.

⁸⁶ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Direito municipal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 55.

⁸⁷ *Ibid.*, 2005, p. 56.

quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre a respectiva lei ou ato normativo municipal⁸⁸

Quanto a não ter representação formal no Congresso e não poder propor emenda à Constituição Federal, é mister ponderar que tais constatações, por si sós, não autorizam a fixação do rótulo de que esses entes estariam alijados da participação política em âmbito nacional. Os Municípios dispõem de outros meios para se fazerem ouvir no núcleo central da República, seja pelos órgãos partidários locais com representação no Congresso, seja pela associação que reúne os prefeitos de capitais e cidades importantes, ou, enfim, por diversos outros instrumentos possíveis dentro de nosso sistema democrático.

Os demais argumentos, embora procedentes, não são suficientes para afastar a condição imposta aos Municípios pela Carta Magna de 1988, não têm o condão de mudar essa realidade já consagrada inclusive pelos inúmeros precedentes do STF. Nessa linha, mostra-se lúcido o entendimento compilado por José Luiz Quadros de Magalhães⁸⁹:

Temos uma federação em três níveis, e o seu terceiro nível, os Municípios se vinculam aos Estados-Membros em determinadas circunstâncias, como no caso de intervenção e representação no parlamento da União, mas constituem-se espaços políticos autônomos em relação à União e os Estados, com competências próprias que devem ser ampliadas.

Consequentemente, essas aparentes incongruências com o modelo clássico de federalismo revelam tão-somente as peculiaridades do sistema brasileiro, o qual se moldou corretamente à realidade e às possibilidades de seu vasto território nacional.

Para Regina Maria Macedo Nery Ferrari⁹⁰, “não pode prosperar qualquer idéia no sentido de que para a existência de estado federal é preciso uma divisão equânime de competências entre as entidades federativas parciais”. Para que o exercício de várias ordens governamentais sobre o mesmo território e o mesmo povo seja viável, não se mostra necessário que cada ente federativo desempenhe tarefas equivalentes e com níveis iguais de demanda, bastando haver uma repartição bem delineada entre eles.

Daí porque não se pode mais sustentar a tese de que o Município é entidade prescindível à federação, resumido apenas a uma dependência administrativa dos Estados. Ele é, outrossim, parte integrante dessa federação, engrenagem essencial a seu funcionamento e

⁸⁸ ROCHA, Fernando Luiz Ximenes, op. cit., 2001, p. 126.

⁸⁹ MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Poder municipal**: paradigmas para o estado constitucional brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 119.

⁹⁰ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery, op. cit., 2005, p. 56.

legitimidade, moldando-se melhor a uma espécie de “entidade político-administrativa de terceiro grau”⁹¹.

Sente-se ainda mais confortável e seguro em sustentar que o Município é ente federativo autônomo quando se percebe que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não vacila em confirmar as prerrogativas constitucionais garantidas à municipalidade, conforme se viu nos precedentes acima mencionados.

Assim, parece não restarem mais dúvidas de que o Município é tido, hoje, como parte integrante da federação brasileira, na qualidade de ente autônomo, tanto no que tange à capacidade de auto-organização por meio de sua Lei Orgânica, quanto no que concerne à autonomia política, administrativa e financeira, esta última consideravelmente impulsionada pela receita oriunda da arrecadação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

1.6 Crise no federalismo e guerra fiscal

A tríade que representa o conjunto de metas a serem alcançadas por um modelo ideal de federalismo consiste na conciliação entre a autonomia dos entes subnacionais, os interesses locais e os interesses nacionais.

Como se viu, com a redemocratização e a promulgação da Constituição de 1988, o Brasil buscou retomar sua organização política federativa, na qual os entes subnacionais dispusessem de considerável autonomia no campo administrativo, político e financeiro.

Ao passo que concedeu uma ampla repartição de competências e receitas tributárias entre os entes da Federação, a nova Carta Política também atribuiu aos Estados-membros e Municípios encargos até então pertencentes somente à União ou por ela historicamente assumidos. Logo, é mister reconhecer o aumento da responsabilidade de cada ente subnacional na construção dos objetivos intentados pelo Estado brasileiro.

Ocorre que, conquanto o constituinte de 1988 tenha adotado um sistema de distribuição de receitas cujo intuito era oferecer aos entes federativos os meios suficientes para o desempenho de suas tarefas. Na prática, os recursos próprios auferidos pelos Estados e Municípios, somados àqueles que lhes são transferidos legal ou voluntariamente, não se mostraram, ainda, suficientes para fazer frente a todas as suas despesas.

⁹¹ MEIRELLES, Hely Lopes, op. cit., 2000, 44.

Além do mais, não há como esconder a forte desigualdade regional presente no Brasil, realidade que faz que os Estados e Municípios mais pobres busquem, a todo custo, atrair para si investimentos de toda ordem, a fim de alavancarem suas receitas.

Isso fez que os entes subnacionais procurassem, por conta própria e de maneira desordenada, captar recursos privados para o seu território com o fito de provocar um incremento nos seus índices de desenvolvimento, principalmente relacionados à economia, emprego e renda. Para tanto, utilizaram-se de instrumentos, como a concessão de incentivos tributários e demais vantagens econômicas, que implicam uma inevitável renúncia fiscal.

Essa conduta, por sua vez, vem desencadeando um sério problema para o federalismo brasileiro. É que, ao buscarem os almejados investimentos privados, os entes públicos se veem envolvidos numa disputa ferrenha entre si, numa competição em que só quem ganha é o empresariado, à custa do esfacelamento das instituições públicas.

A esse fenômeno os especialistas dão o nome de “guerra fiscal”, caracterizada exatamente por essa descoordenada política descentralizada de atração de investimentos privados mediante concessão de inúmeros incentivos. Na definição de Guilherme Bueno de Camargo⁹²:

A guerra fiscal, portanto, nada mais é do que a generalização de uma competição entre entes subnacionais pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, conflito este que se dá em decorrência de estratégias não cooperativas dos entes da Federação e pela ausência de coordenação e composição dos interesses por parte do governo central.

Portanto, a guerra fiscal deflagrada entre os organismos públicos traduz-se em um jogo não cooperativo, inverso do que prega o federalismo brasileiro, agravando-se as distorções na eficiência alocativa dos recursos e as próprias desigualdades regionais.

É exatamente no tocante a essa visível incompatibilidade da guerra fiscal com a proposta de federalismo cooperativo brasileira que Evandro Costa Gama⁹³ faz a seguinte reflexão:

Como conceber, no federalismo de equilíbrio brasileiro, a existência de incentivos fiscais que estimulam a transferência de indústrias de uma região para outras, dentro do próprio território nacional? Como aceitar a diminuição no desemprego da população economicamente ativa do Estado que concede o incentivo se, em contrapartida, aumenta o desemprego na unidade federativa que perdeu o investimento? Como aceitar a concessão de benefício fiscal se isso significa a

⁹² CAMARGO, Guilherme Bueno de, op. cit., 2004

⁹³ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 152.

diminuição da capacidade de investimento da pessoa política, com a inviabilização, às vezes, de investimentos públicos em setores sociais?

Por isso que se diz que, embora a autonomia concedida pela CF/88 tenha sido, por si só, um avanço, é preciso ainda encontrar um mecanismo de controle capaz de equilibrar os interesses de cada ente e os da nação.

Para Daniel K. Goldberg⁹⁴, o cenário do jogo travado entre os entes federativos assemelha-se ao dilema do prisioneiro, em que cada agente, caso lhe seja dada autonomia absoluta, tende a adotar racionalmente uma estratégia não cooperativa, certo de que o outro fará o mesmo, a fim de maximizar a própria utilidade, provocando consequências desastrosas para o conjunto. Daí porque conclui o citado autor que o “federalismo fiscal deve ser ‘mitigado’ com mecanismos de coordenação [...] e critérios que impeçam ‘ações racionais’ potencialmente destrutivas para todos”.

No estudo das causas que possam ter originado o fenômeno *suso* referido, são apresentados alguns fatores que podem ter colaborado para o agravamento do cenário conflituoso nas relações interfederativas.

O primeiro deles reside na crise financeira e no endividamento dos Estados e Municípios, os quais, ao passo que foram agraciados com maior autonomia e participação no bolo das receitas públicas, também se viram obrigados a contribuir de forma mais generosa na prestação de serviços e fornecimento de bens à população. O resultado tem sido a constatação de que os recursos se mostram escassos e insuficientes para suprir o custo das tarefas por eles assumidas.

Outro ponto que pode ter desencadeado a malsinada disputa se encontra na descentralização sem qualquer planejamento global e sem adoção prévia de políticas socioeconômicas de caráter nacional. É que a falta de capacidade do governo central para a coordenação e composição dos interesses conflituosos acaba forçando os entes subnacionais a agirem por conta própria e buscarem unilateralmente os investimentos diretos na sua região, nem que para isso seja necessário lançar mão de certos incentivos.

Há de se destacar também a novel tendência à reconcentração da arrecadação tributária nas mãos do governo central por meio da instituição de contribuições federais (art. 149) que não se sujeitam às repartições e transferências constitucionais, permanecendo nos cofres da

⁹⁴ GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004, p. 27.

União (CSLL, PIS, COFINS *etc.*). Isso acaba por desvirtuar o pacto federativo brasileiro e prejudica a situação financeira dos Estados e Municípios, agravando a crise.

Por último, cita-se a persistência das profundas desigualdades regionais no Brasil, demonstrando que o mecanismo constitucional de distribuição de competências e repartição de receitas, adotado pela Constituição de 1988, ainda não logrou o sucesso esperado.

As tentativas envidadas pelo governo federal para implantar uma política de auxílio ao desenvolvimento das regiões brasileiras menos desenvolvidas, como a criação da SUDECO (Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste), SUDAM (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia) e SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste), acabaram por fracassar, dadas as conhecidas ocorrências de fraudes e desvios de dinheiro público que permearam e corroeram suas respectivas estruturas. Assim, como o governo federal não assume seu papel de elaborar, coordenar e fiscalizar uma séria e eficaz política nacional e regional de desenvolvimento, os Estados e Municípios tomam a iniciativa de lançar os próprios programas, mas dentro de uma visão curta, limitada e desordenada, que em nada ajuda a extirpar o germe da disputa intergovernamental.

Guilherme Bueno de Carmargo⁹⁵ menciona, ainda, algumas circunstâncias políticas e econômicas que ajudam a explicar melhor essa generalização da competição intergovernamental desenfrada por investimentos privados, que podem ser resumidas da seguinte forma: 1) retomada do investimento privado no Brasil a partir da estabilização em 1994; 2) enorme parcela de autonomia tributária e financeira das entidades subnacionais, que lhes permite lançar mão de renúncias fiscais para incentivar o desenvolvimento local; 3) forte retração na oferta de empregos, causada, dentro vários fatores, pela incorporação de novas tecnologias substituidoras da mão de obra, globalização da economia mundial e fusões e aquisições de grupos empresariais por outros; 4) apelo de “marketing político”, uma vez que trazer um grande empreendimento produtivo para se instalar no seu território rende muitos dividendos políticos para o governante que liderou e “venceu” a disputa; 5) busca pela desconcentração industrial, que faz que entes menos abastados tenham de se valer de instrumento como as renúncias fiscais para atrair o capital privado, pois do contrário não conseguiriam convencer empresas de grande porte a se estabelecerem em suas regiões, visto que os Estados mais desenvolvidos dispõem naturalmente de melhor infraestrutura.

⁹⁵ CAMARGO, Guilherme Bueno de, *op. cit.*, 2004, 200-202.

Lucas Bevilacqua⁹⁶ também destaca a questão do “marketing político” dos governadores como um dos combustíveis dessa nociva guerra fiscal, pegando o mote da geração de empregos. Contudo, reforça o autor que, na sua visão, isso tudo só ocorre por conta da ausência de uma efetiva política nacional de desenvolvimento regional.

Vale destacar que, no tocante às medidas tomadas na tentativa de frear essa malsinada competição entre os entes federativos, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) representa um importante instrumento de controle das questionáveis renúncias fiscais, porquanto exige que, para concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, deve-se fazer estimativa do impacto orçamentário-financeiro, a fim de provar que as metas de resultados para aquele exercício não sofrerão abalo ou que eventuais prejuízos serão compensados com aumento de receita (art. 14).

No aspecto jurídico-tributário propriamente dito, Hugo de Brito Machado⁹⁷ aponta a técnica da não cumulatividade adotada para o ICMS como um dos maiores contributos para o incremento da guerra fiscal entre os Estados e para a enorme quantidade de atritos na relação fisco/contribuinte, além de servir como pretexto para considerável aumento da carga tributária, pelas seguintes razões:

Em primeiro lugar porque, a pretexto de sua implantação, foram consideravelmente elevadas as alíquotas do ICMS – o que significa dizer que os efeitos financeiros dos incentivos fiscais passaram a despertar reação mais forte dos Estados que se sentiam prejudicados. E especialmente porque o contribuinte industrial beneficiário do incentivo consistente na isenção do ICMS, mesmo sem pagar esse imposto, ao fazer vendas para comerciantes estabelecidos em outros Estados enseja a estes a utilização do crédito correspondente. E, na medida em que foi crescendo a tensão entre os Estados, aqueles nos quais estão os estabelecimentos comerciais que adquirem produtos de indústrias incentivadas sediadas em outros Estados passaram a vedar a utilização de tais créditos.

O objetivo do ente público, ao praticar a renúncia fiscal e conceder outros benefícios, consiste em atrair investimento privado para se estabelecer em seu território. Para tanto, o governante tem de convencer o empresário de que, ao instalar seus negócios naquela região, o prazo para retorno do investimento será menor ou de que o ganho resultará da vantagem auferida na competição com outros do mesmo ramo, resultante da redução da carga tributária.

Dentre os variados mecanismos de concessão de incentivos para empresas se instalarem em determinada região, encontram-se medidas de natureza tributária, como isenção

⁹⁶ BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e guerra fiscal. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 350-351.

⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 222.

fiscal ou redução de alíquota de imposto, e não tributárias, tais como doação de terrenos ou até mesmo o compromisso do ente público de adequar sua infraestrutura para atender as necessidades daquele empreendimento.

Essa disputa entre os entes federativos tem-se tornado cada vez mais comum, principalmente envolvendo os Estados-membros localizados na região norte, nordeste e centro-oeste (menos desenvolvidos) contra os da região sul e sudeste (mais desenvolvidos).

O impasse federativo também virou realidade entre os Municípios, notadamente entre aqueles periféricos e as grandes cidades. Para se tornarem atrativos, os Municípios de menor porte oferecem benefícios de toda ordem, desde alíquotas menores de ISS (que, depois da Emenda Constitucional nº 37/2002, não poderá ser inferior a 2%) e isenção de IPTU, até amortização dos investimentos com a devolução integral ou parcial das parcelas relativas ao incremento gerado pela empresa beneficiada nos montantes recebidos por aquele ente público do Fundo de Participação dos Municípios– FPM.

Isso pode representar um prejuízo enorme para as grandes cidades, visto que perdem consideravelmente a arrecadação esperada. Ademais, muitas vezes, o próprio benefício advindo para o Município de destino da empresa, normalmente, é duvidoso, porquanto não há investimento novo, tampouco geração de empregos para a comunidade local. O que essas empresas mantêm na nova localidade é apenas um quadro de funcionários intacto, impondo longos deslocamentos aos empregados, sem gerar trabalho extra para a população local, até porque é raro encontrar em tais localidades profissionais tecnicamente qualificados para desempenhar o serviço necessário.

Acontece, também, dessas empresas montarem apenas escritórios virtuais nas cidades periféricas, emitindo nota fiscal e recolhendo o imposto minorado a esse Município (quando é o caso), mas prestando serviços efetivamente na capital ou em cidades de maior porte. A repercussão jurídica desse fato será analisada com mais detalhes no último capítulo do presente trabalho, quando se estudarão os conflitos de competência entre os próprios Municípios.

Dessa forma, os Municípios acirram uma desnecessária e prejudicial competição entre eles, no intuito de tentar anular os efeitos dos incentivos concedidos pelo “concorrente”, lançando instrumentos que prejudicam e oneram os contribuintes de um modo geral, principalmente as malsinadas obrigações acessórias desmedidas (exemplo: Cadastro de Prestadores de Outro Município).

Os efeitos negativos da guerra fiscal mostram-se presentes em todos os aspectos, considerando-se o agregado de toda a renúncia e os benefícios concedidos *versus* os

dividendos alcançados com a atração do investimento. É que, como bem pondera Guilherme Bueno de Camargo⁹⁸, os efeitos dessa disputa não se limitam apenas a questões rasas do tipo “qual Estado ganhará tal fábrica?” ou “quantos empregos serão gerados com determinado investimento?”, mas sim a consequências que repercutem diretamente no desenvolvimento nacional e no bem-estar da população.

Em uma visão unilateral e imediatista, a vinda de uma empresa de grande porte, mesmo em troca de alguns incentivos fiscais e até econômicos, poderia trazer ganhos importantes àquele ente que conseguiu atrair o investimento, notadamente no tocante à geração de novos empregos para a comunidade local e à possível fixação das vigas necessárias para o desenvolvimento daquela região.

Ocorre que o mote da geração de empregos normalmente é apenas um sofisma, haja vista que, conforme pondera Guilherme Bueno de Camargo⁹⁹, o efeito macroeconômico seria muito mais contundente se as políticas de trabalho voltassem o foco para os pequenos empreendimentos produtivos:

Normalmente a utilização de concessão de incentivos fiscais para alavancagem do desenvolvimento local alcança apenas grandes empresas, as únicas capazes de financiar um burocrático processo de obtenção dos benefícios, que envolve invariavelmente grandes custos com a atuação de lobistas, advogados e consultores especializados. Mais do que isso, geralmente tais empreendimentos costumam ser de capital intensivo, com pouca absorção de mão-de-obra. É notório, por outro lado, que a geração de empregos é muito mais eficaz quando o incentivo privilegia pequenos empreendimentos, que com um investimento muitas vezes menor é capaz de gerar um número maior de empregos.

Os que defendem essa competição intergovernamental ainda argumentam que ela é importante para se promover a desconcentração industrial, ou seja, distribuir melhor as indústrias entre as regiões do país, levando desenvolvimento e crescimento econômico a todos e procurando minorar as desigualdades existentes. Seria o único instrumento de que dispõem os Estados e Municípios mais pobres para tentarem competir com os mais ricos. Se as condições oferecidas às empresas privadas forem semelhantes, obviamente que o investidor optará pelos grandes centros, agravando as disparidades.

Contudo, o que se tem visto, na prática, como resultado da guerra fiscal, não é o aumento de empregos e a desconcentração industrial. E isso porque a redução da carga tributária proporcionada pelas regiões mais pobres, embora seja considerada um fator relevante na decisão acerca da localização do empreendimento, uma vez que reduz o prazo de

⁹⁸ CAMARGO, Guilherme Bueno de, op. cit., 2004, 192.

⁹⁹ Ibid., 2004, p. 214.

retorno do investimento, nem sempre é tida como o critério determinante na escolha do empresário, como bem observa Guilherme Bueno de Camargo¹⁰⁰:

[...] a natureza do empreendimento pode ter especificidades que coloquem a questão tributária como secundária, tais como a proximidade do mercado consumidor ou do fornecedor, qualificação da mão-de-obra e outros. Assim, não basta apenas oferecer benefícios fiscais. É preciso oferecer fatores de produção de qualidade para que o tributo seja um dos critérios de desempate.

E, assim, a tendência é que essa guerra fiscal se generalize, chegando a um momento em que, para não perder uma fábrica ou indústria de peso, o Estado ou Município cobrirá a proposta da região que lhe pretende tomar o investimento e, nesse caso, a inclinação do empresário é permanecer na localidade que lhe oferece as condições mais propícias, anulando o efeito da renúncia fiscal.

Logo, não há uma relação direta entre guerra fiscal e geração de empregos ou desconcentração industrial, porquanto muitas vezes os elementos de renúncia fiscal acabam equivalendo-se, fazendo despontar outros fatores que decidirão a disputa.

A esse respeito, arremata Guilherme Bueno de Camargo¹⁰¹:

Enfim, a generalização da guerra fiscal acaba por beneficiar exatamente aqueles Estados mais desenvolvidos e que possuem fatores de produção mais adequados ao empreendimento em questão, não havendo, portanto, uma relação direta entre a concessão de benefícios fiscais e a desconcentração industrial do país. Um exemplo emblemático dessa afirmação é o caso dos investimentos recentes das montadoras no país. Apesar da existência de incentivos em quase todos os Estados brasileiros, as empresas optaram, quase sem exceção, por instalar suas plantas fabris nas regiões Sul e Sudeste do país, exatamente nas regiões onde existe a maior concentração industrial.

No que tange aos efeitos incidentes sobre as finanças públicas, a guerra fiscal mostra-se ainda mais perniciosa. Veja que, se determinada empresa já havia tomado a decisão estratégica de investir e se instalar no Brasil, independente da concessão de benefícios, o fato de determinado Estado ou Município conceder a esse empreendimento qualquer vantagem fiscal já denota que haverá uma perda de arrecadação desnecessária.

Isso sem contar que as empresas decididas a investir no País negociam, primeiro, um pacote de benefícios com os governos estaduais e, depois, passam a barganhar incentivos com os Municípios daquele Estado escolhido, operando uma espécie de leilão, em que o grande vencedor é o empresariado. O maior agraciado, sem dúvida, é o capital privado, que ganha de

¹⁰⁰ Ibid., 2004, p. 210.

¹⁰¹ Ibid., 2004, p. 212.

todos os lados. Nos dizeres de Francisco de Oliveira¹⁰², o mercado fica “entregue a si mesmo, com as empresas realizando um leilão invertido: os estados oferecem tudo para que elas se localizem em seus territórios, enquanto eles, que parecem o objeto do leilão, são, verdadeiramente, os leiloeiros”.

Esse prejuízo se agrava à medida que os demais entes da federação, percebendo que estão sendo preteridos pelo capital privado, também cedem à estratégia da renúncia fiscal, globalizando essa perda e afetando a economia da nação em proporções bem significativas.

Além disso, a longo prazo, as empresas que não receberam tal benesse passam a pressionar o governo local para estender-lhe os incentivos, haja vista estarem em flagrante desvantagem com sua concorrente, ameaçando, inclusive, em caso de negativa do poder público, migrar para outro Estado ou Município que lhe conceda o proveito desejado.

E se há de convir que tal reclamo não é desarrazoado. Ora, é óbvio que uma empresa que desfruta de incentivos fiscais terá condições de competitividade muito mais favoráveis do que outra que não disponha de tais vantagens, permitindo àquela conquistar uma fatia de mercado considerável, visto que seus preços tendem a ser menores. Isso, sem dúvida, gera uma completa desorganização no sistema produtivo e põe em risco o princípio constitucional da livre concorrência.

Do ponto de vista dos ganhos macroeconômicos, é mister notar que a balança aferidora das vantagens alcançadas pelos envolvidos nesse processo não pende em favor do poder público, muito menos da nação. O ganho extremo fica por conta das empresas privadas. A depender do caso, talvez haja, a curto prazo, um ganho efêmero por parte daquele ente que conseguiu atrair o investimento. Ao país, visto de forma global e unitária, os prejuízos são evidentes e incalculáveis.

Em resumo, tem-se que os efeitos da guerra fiscal se irradiam por todos os lados, causando prejuízos nos níveis de governo. Primeiro, porque envolve altos custos despejados no intuito de viabilizar os benefícios, limitando-se às grandes corporações. Segundo, porque, caso o fator decisivo para a escolha do estabelecimento seja somente a questão tributária, pode haver perda de eficiência e produtividade em razão da carência dos fatores de produção locais, tais como infraestrutura adequada e mão de obra qualificada, ocasionando, por exemplo, aumento do custo com transporte, logística e treinamento de novos funcionários. Terceiro, porque a consolidação de tais benefícios pode levar o empresário agraciado a se

¹⁰² OLIVEIRA, Francisco de. A crise da federação: da oligarquia à globalização. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995, p. 89.

acomodar, no sentido de postergar investimentos na modernização tecnológica das plantas produtivas, já que o retorno de seu investimento foi alcançado com certa rapidez. Quarto, porque os incentivos são concedidos indiscriminadamente pelos Estados e Municípios, sem levar em consideração a própria vocação econômica. Quinto (e último), porque alguns benefícios não tributários que são oferecidos, tais como doação de terrenos, instalação de infraestrutura, construção de vias de esgoto, ampliação da rede elétrica, obras de saneamento básico, medidas de compensação ambiental, etc., acarretam sério comprometimento do orçamento público, deixando o administrador de investir em setores essenciais, como saúde, educação e transporte.

Toda essa desordenação do sistema federativo brasileiro parece encontrar raiz no fato de sua implantação não se ter dado levando-se em conta as necessidades e especificidades de cada recanto da nação, a fim de se achar a moldura mais adequada a ser aplicada, com maior probabilidade de êxito na busca pela concretização dos fins do Estado.

Assim, é mister reconhecer que a descentralização brasileira ocorreu de forma descoordenada, sem planejamento e metas bem definidas, visando ao desenvolvimento global do País, como bem observado por José Roberto R. Afonso¹⁰³:

[...] o processo de descentralização no Brasil não obedece a uma lógica nacional, nem racional, uma vez que não resulta de um plano ou um programa de governo claro, consistente e minimamente negociado entre as partes envolvidas. O processo é circunstancial e toma por base a desconcentração de poderes e receitas promovida pela Reforma Tributária de 1988. Dessa forma, não se pode esperar coerência entre o processo de descentralização fiscal e os outros programas de reforma do Estado, pois tal coerência nem sequer é perseguida pelo Governo central.

Como dito acima, a Constituição Federal de 1988 proporcionou um grande avanço no caminho da repartição política e financeira do poder em prol das entidades subnacionais, concretizando, de fato, a tão reivindicada descentralização de competências e receitas tributárias, bem como a redistribuição regional dos recursos, o fortalecimento e a diversificação das fontes específicas para custeio dos gastos sociais e a modernização dos instrumentos de cobrança de tributos e repartição de receitas.

Com toda essa reforma, era até de se esperar que o sistema apresentasse distorções, principalmente na seara das competências tributárias e do complexo emaranhado de impostos e demais espécies tributárias existentes. A partir dessa constatação, muitas são as propostas lançadas no intuito de simplificar o sistema e, com isso, abolir a guerra fiscal e diminuir os conflitos de interesses entre os organismos federativos brasileiros.

¹⁰³ AFONSO, José Roberto R., op. cit., 1995, p. 321.

Algumas dessas proposições comportam mudanças significativas na estrutura tributária, como a implantação de um imposto único, de competência da União, ou ao menos a redução considerável do número de tributos e de pessoas públicas legitimadas a cobrá-los.

Entretanto, parece que as soluções para esses conflitos (ou pelo menos para a sua diminuição) podem passar pela adoção de medidas menos complexas e mais viáveis do ponto de vista político e até jurídico.

Hugo de Brito Machado¹⁰⁴, embora sustente proposta tendente à federalização dos impostos, apregoa, como providência alternativa e imediatamente disponível, por exemplo, a utilização, pela União, da prerrogativa que lhe confere o art. 151, I, da CF/88, no sentido de usar seus tributos para promover a igualdade socioeconômica entre as diversas regiões do país:

Aliás, para a redução das desigualdades regionais o melhor instrumento, no âmbito da tributação, é a instituição, pela União, de tratamento tributário diferenciado, com alíquotas menores, especialmente do imposto sobre produtos industrializados e do imposto de importação, criando estímulo a que empresários instalem seus empreendimentos nas regiões menos desenvolvidas. A não ser assim, por razões óbvias relacionadas aos mercados, eles continuarão preferindo as regiões mais desenvolvidas.

Essa interessante alternativa – diga-se – encontra amparo na jurisprudência do próprio STF¹⁰⁵, que tem considerado válida a fixação de alíquotas regionalizadas para o IPI.

Outro ponto consiste na eliminação da técnica da não cumulatividade do ICMS, a qual dá margem a inúmeros arbítrios por parte do fisco e aumenta as oportunidades de fraude intentadas pelo contribuinte desonesto.

Os problemas do federalismo fiscal podem ser corrigidos pontualmente, sem necessidade de se cogitarem uma reestruturação global do sistema ou mesmo modificações radicais nas competências constitucionais de cada ente, que, além de complicado (tanto do ponto de vista político como jurídico), poderiam representar um retrocesso em relação à política de descentralização abraçada pelo Constituinte de 1988, sem garantia do sucesso dos objetivos almejados.

O verdadeiro desafio do Estado brasileiro é descobrir como sanear o gasto público, estabilizar a economia, retomar o crescimento, combater a pobreza e, ainda, preservar e consolidar a descentralização no campo das finanças públicas¹⁰⁶.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2012, p. 300.

¹⁰⁵ RE 344331, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 11/02/2003, DJ 14-03-2003 PP-00040 EMENT VOL-02102-04 PP-00831.

Essa solução começa a ser viabilizada a partir do instante em que se busca um consenso em torno de um verdadeiro programa nacional de desenvolvimento, que supra a atual falta de coordenação e integração da política e da administração fazendária dos três níveis de governo.

Trata-se da necessidade de reordenar e planejar minimamente o processo de descentralização no Brasil, a fim de que cada ente subnacional se articule e se relacione com os demais membros da federação em prol de uma visão nacional dos problemas, evitando excessos que conduzam o País a uma espécie de federalismo não cooperativo. Nesse sentido, são pertinentes as colocações feitas por Guilherme Bueno de Camargo¹⁰⁷:

Resta claro que a competição intergovernamental hoje existente é pernicioso para todo o país e deve ser substituída por um novo modelo planejado de desenvolvimento para cada região, em que sejam levados em consideração vocação econômica e potenciais já existentes, investindo-se na qualificação dos fatores de produção, a fim de que a atração de investimentos não seja apenas por intermédio de renúncias fiscais e concessão de incentivos financeiros.

Portanto, faz-se necessário que o governo central coordene projetos que visem à reversão dessas desigualdades, conciliando os interesses nacionais com a autonomia dos organismos subnacionais, sem permitir que iniciativas isoladas, ainda que redundem em ganhos particularizados, tragam prejuízos para toda a nação.

No tocante ao papel que o Supremo Tribunal Federal tem desempenhado nesse contexto de guerra fiscal, Leonardo Alcantarino Menescal¹⁰⁸ destaca a posição assumida pela Corte de defesa dos incentivos fiscais nas hipóteses previstas na Constituição e de condenação das concessões feitas unilateralmente pelos entes federados, sem a necessária deliberação e anuência dos demais.

Nos seus precedentes, o STF tem entendido que um Estado não pode conceder incentivos fiscais sem antes celebrar um convênio intergovernamental (art. 155, § 2º, XII, “g”, CF/88), nem pode fixar alíquotas internas em percentuais inferiores aos instituídos pelo Senado para a alíquota interestadual. A Corte também já empenhou argumentos em defesa do princípio da uniformidade tributária, do equilíbrio econômico (que veda a concorrência desleal entre contribuintes possuidores de vantagens fiscais e os que não as possuem, mas

¹⁰⁶ AFONSO, José Roberto R., op. cit., 1995, p. 321.

¹⁰⁷ CAMARGO, Guilherme Bueno de, op. cit., 2004, p. 219.

¹⁰⁸ MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 341.

atuam no mesmo ramo de negócios) e da impossibilidade da renúncia de receita dos Estados prejudicar o valor do repasse da quota-parte dos Municípios¹⁰⁹.

No intuito de diminuir os ruídos entre os organismos federados, além das medidas acima apontadas, muitos sugerem, ainda, a reestruturação normativa das matérias atinentes à concessão de incentivos fiscais, prevendo suas hipóteses legítimas e as sanções em caso de seu descumprimento, a atribuição de competência ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (no caso de conflitos entre os Estados-membros) para fiscalização e repressão a quem desrespeitar as normas gerais, bem como ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE para impor medidas compensatórias às empresas beneficiadas com incentivos irregulares, a obrigação de transparência nos acordos celebrados entre os organismos subnacionais e as empresas e a criação de um fórum permanente para discussão, negociação e aprimoramento das políticas de desenvolvimento econômico e social das diversas regiões do país¹¹⁰.

Faz-se imperioso, também, um monitoramento permanente no sentido de verificar se as empresas que recebem esses incentivos fiscais estão efetuando a contrapartida prometida (v.g., aumento de empregos e de renda) e se as medidas estão impactando positivamente no âmbito social daquela região. Os benefícios não podem ser concedidos sem qualquer controle sobre o alcance das metas estabelecidas, senão todos perdem: poder público, população, federalismo e nação.¹¹¹

Em resumo, o caminho para se chegar à pacificação do federalismo brasileiro, pelo menos em teoria, reside nesse equilíbrio entre interesse nacional e autonomia federativa, permitindo que os entes subnacionais exerçam suas competências sem extrapolá-las e ameaçar o desenvolvimento do próprio País, conforme bem externado por Nelson de Freitas Porfírio Júnior¹¹²:

[...] maximizar as potencialidades econômicas do país como um todo, sem tender para uma excessiva centralização e concentração de poderes. Se, de um lado, a centralização é necessária para possibilitar a coordenação das atividades a serem desenvolvidas por Estados-membros e Municípios, por outro, ela quase sempre

¹⁰⁹ Cf. ADI 3936 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 19/09/2007, DJe-139 DIVULG 08-11-2007 PUBLIC 09-11-2007 DJ 09-11-2007 PP-00030 EMENT VOL-02297-02 PP-00215; ADI 2320, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/2006, DJ 16-03-2007 PP-00019 EMENT VOL-02268-01 PP-00129 RDDT n. 140, 2007, p. 218-219; RE 572762, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737.

¹¹⁰ CAMARGO, Guilherme Bueno de, op. cit., 2004, p. 220-221.

¹¹¹ MENESCAL, Leonardo Alcantarino, op. cit., 2010, p. 344.

¹¹² PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas, op. cit., 2004, p. 11.

conduz a uma diminuição da autonomia dos integrantes da Federação e, paradoxalmente, do próprio federalismo. Tal diminuição da autonomia regional frequentemente conduz, por sua vez, à redução do nível de democracia e de participação popular na administração pública, uma vez que as decisões relevantes sobre o destino do país passam a se dar muito longe do alcance do cidadão médio [...] Finalmente, parece que o futuro do federalismo será mais positivo quanto maior for o grau de participação popular na formação das políticas públicas e na definição das prioridades a serem atendidas pela administração.

Portanto, restam pontuados o conceito de guerra fiscal, suas causas e efeitos sobre o agravamento dos conflitos federativos, bem como as pretensas soluções para extirpá-la ou, ao menos, minorá-la, partindo-se da prevalência dos macros interesses nacionais em detrimento dos micros, efêmeros e pontuais ganhos localizados.

Dessa forma, procurou-se estudar neste capítulo o processo de formação, os elementos e a finalidade do Estado, a origem, as características e o estudo comparado das diversas formas federativas de organização estatal existentes no mundo, com destaque para o Brasil, o papel do Município na federação brasileira e a importância do ISS para a concretização de sua autonomia e, por último, a crise no federalismo e a guerra fiscal.

2 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DELIMITADAS PELA CONSTITUIÇÃO E METODOLOGIA DE PREVENÇÃO E SOLUÇÃO DE CONFLITOS

No presente capítulo, pretende-se analisar as normas de competência tributária estabelecidas pelo constituinte originário, notadamente aquelas que versam sobre os impostos. Busca-se apreender os contornos limitadores de seu alcance e, assim, munir o legislador infraconstitucional e mesmo o intérprete e aplicador da lei das condições adequadas para evitar ou solucionar os (aparentes) conflitos em torno da espécie de tributo devida no caso concreto e de qual ente público competente para exigí-la.

Para tanto, inicia-se o capítulo mostrando a posição que ocupa a Constituição Federal no ordenamento jurídico brasileiro, objetivando-se atestar a inteira prevalência de suas normas sobre os demais dispositivos legais.

Em seguida, passa-se à análise específica das normas de competência tributária presentes na Constituição para, ato contínuo, traçar-se a definição do âmbito constitucional dos tributos, com destaque para os impostos.

Reserva-se um subtópico para fixar relevantes aspectos relacionados à classificação das normas jurídicas de competência tributária, principalmente quanto à estrutura do seu enunciado normativo (ou função), quanto à espécie e quanto à hierarquia.

Por fim, estudam-se os métodos interpretativos adequados para extrair a correta definição e alcance dos conceitos presentes nos textos das normas constitucionais, arrematando-se, na sequência, com o delineamento de algumas premissas que serão de extrema valia tanto para prevenir como para solucionar eventuais conflitos de competência tributária.

2.1 Constituição no topo do ordenamento jurídico

Aqueles que se dedicaram ao estudo do Direito procuraram compreendê-lo como um conjunto de normas que regulam a vida em sociedade e as relações entre o Estado e o cidadão. Nesse sistema hierarquizado, a norma inferior buscaria sua validade sempre naquela que lhe é imediatamente superior. Ao final da cadeia, existiria uma norma suprema, matriz inspiradora das demais, a que Hans Kelsen¹¹³ chamou de norma hipotética fundamental.

Sem pretender adentrar as nuances, acertos e equívocos de cada teoria que tentou explicar esse fenômeno, o presente trabalho parte apenas do consenso alcançado quanto ao fato de que todo ordenamento jurídico, para ser coerente e eficaz, necessita basear-se em um documento máximo, que unifique e confira validade às demais normas jurídicas, as quais, em razão e a partir dessa Lei Maior, organizam-se ou se estruturam em sistema¹¹⁴.

Dentro dessa perspectiva, é mister apontar que a ideologia pregada pelo chamado “Constitucionalismo” acabou prevalecendo até os dias atuais. Essa teoria reporta-se à existência de um sistema normativo, enfeixado em uma Constituição, cujo objeto primordial reside na limitação do poder estatal e na prevalência e concretização dos direitos fundamentais.

A Constituição, como instrumento que arrima todo esse ordenamento jurídico, é definida, de forma abrangente, por José Afonso da Silva¹¹⁵ como

[...] algo que tem, como forma, um complexo de normas (escritas ou costumeiras); como conteúdo, a conduta humana motivada pelas relações sociais (econômicas, políticas, religiosas etc.); como fim, a realização dos valores que apontam para o existir da comunidade; e, finalmente, como causa criadora e recriadora, o poder que emana do povo.

Assim, do ponto de vista jurídico, divide-se a Constituição na sua dimensão material, condizente com o conteúdo de suas normas, voltadas à “organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais”¹¹⁶, e no seu aspecto formal, no tocante à sua posição no sistema, como “norma fundamental e superior, que regula o modo de produção das demais normas do ordenamento jurídico e limita o seu conteúdo”¹¹⁷.

¹¹³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução por João Baptista Machado. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1976, p. 20.

¹¹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira et al. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1.

¹¹⁵ SILVA, José Afonso da, op. cit., 2005, p. 39.

¹¹⁶ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 80.

¹¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 74.

É, portanto, a Constituição que confere à ordem jurídica os atributos da juridicidade (fundamento, eficácia e vigência), localizando-se no centro do sistema, de onde irradia normas dotadas de imperatividade e superioridade, com eficácia junto a todos os poderes estatais e aos particulares.

No Brasil, pode-se afirmar que a Constituição possui como características principais a rigidez e a supremacia, conforme bem esclarecido por José Afonso da Silva¹¹⁸:

Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos. Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal.

Logo, trazendo esses ensinamentos para o foco do presente trabalho, não se pode tirar outra conclusão senão a de que qualquer conflito de competência, inclusive de natureza tributária, eventualmente existente entre os organismos federativos brasileiros, deve ser resolvido mediante uma precisa e acurada interpretação das normas constitucionais, notadamente aquelas atinentes à regra matriz de incidência de cada tributo.

Isso porque – nunca é demais ressaltar – a Constituição é a fonte de validade de todo o ordenamento jurídico e, portanto, nas palavras de Luís Roberto Barroso¹¹⁹:

[...] é dotada de superioridade jurídica em relação a todas as normas do sistema e, como consequência, nenhum ato jurídico pode subsistir validamente se for com ela incompatível. Para assegurar essa supremacia, a ordem jurídica contempla um conjunto de mecanismos conhecidos como jurisdição constitucional, destinados a, pela via judicial, fazer prevalecer os comandos contidos na Constituição.

Para captar o sentido e o real objetivo intentado pelas normas de natureza constitucional, a doutrina desenvolveu e sistematizou um elenco próprio de princípios aplicáveis à interpretação do texto magno (de natureza instrumental, e não material), que são pressupostos lógicos, metodológicos ou finalísticos da aplicação dessas normas, tais como os princípios da supremacia da Constituição, da presunção de constitucionalidade das normas e atos do poder público, da interpretação conforme a Constituição, da unidade, da razoabilidade e da efetividade¹²⁰.

¹¹⁸ SILVA, José Afonso da, op. cit., 2005, p. 46.

¹¹⁹ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2009, p. 84.

¹²⁰ Cf. LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 64.

De todos eles, vale frisar a importância do princípio da supremacia constitucional para a preservação da segurança jurídica nas relações de tributação, preceito que compõe o rol de direitos fundamentais inerentes ao cidadão contribuinte. Logo, aquele que tem a obrigação de pagar tributo (sujeito passivo) deve ter claro a quem pagar, qual a pessoa jurídica de direito público legitimada a exigir-lhe a exação, de que forma ela pode ser cobrada e sobre que fato.

Assim, essa supremacia das normas constitucionais projeta efeitos na elaboração e aplicação das leis ordinárias de natureza tributária, que devem ser trabalhadas levando-se em conta os conceitos presentes no consequente das regras de competência inseridas na Constituição.

Portanto, só se poderá encontrar os instrumentos necessários para solver os impasses federativos, principalmente no que se refere às competências tributárias, a partir de uma interpretação adequada do texto constitucional, o qual confere, como visto, fundamento, validade e eficácia às normas infraconstitucionais, bem como impõe os limites à atuação de cada esfera do poder estatal.

2.2 Competência tributária e âmbito constitucional dos tributos

A Constituição Federal de 1988 destinou o Capítulo I do Título VI somente para tratar do sistema tributário nacional, no qual dispõe sobre os princípios gerais norteadores da relação fisco-contribuinte, impõe limitações ao poder de tributar do Estado, define as espécies tributárias e autoriza sua criação pelos entes competentes, indica como se dará a repartição das receitas e trata de outras especificidades atinentes à tributação.

No meio dessa gama de disposições realizadas pelo constituinte de 1988, encontra-se a discriminação das competências tributárias, na qual se atribui poder à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para editar normas de imposição dos tributos que lhes são próprios. Para tanto, essas entidades políticas devem respeitar, dentre outros, os contornos da regra-matriz de incidência delineada pela Lei Fundamental.

Assim, ao mesmo tempo que autoriza, a Constituição também limita a atuação dos entes tributantes, consoante bem observado por Roque Antonio Carrazza¹²¹:

Em verdade, a competência tributária da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é a resultante (contida na Constituição) do poder tributário pleno e de suas limitações (ambos pré-constitucionais). A competência tributária nasce, pois,

¹²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 678.

limitada. É, se o desejarmos, o somatório da autorização e da limitação constitucional à instituição de tributos.

Competência tributária é, portanto, a aptidão atribuída a cada ente federativo para criar e cobrar tributos e definir seu alcance. É decorrência do poder de tributar, proveniente da soberania estatal, depois de juridicamente delimitado e partilhado entre os organismos subnacionais. Na definição de Luciano Amaro¹²², “a competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos”.

Esses balizamentos são fundamentalmente as respectivas matérias de fato que pautarão o legislador dos entes federativos no momento de estabelecer em lei a hipótese de incidência do tributo que lhe seja destinado. É o que Aires Fernandino Barreto¹²³ chamou de “arquétipos das hipóteses de incidência”, que demarcam os contornos a que deve se ater o Poder Legislativo das entidades subnacionais.

No ensejo, vale lembrar que a hipótese de incidência é uma abstração jurídica, uma prescrição normativa. É um arquétipo, um protótipo do fato, a sua descrição genérica e abstrata. A lei descreve uma situação que, caso se concretize na prática, fará surgir a obrigação jurídica de pagar tributo. Difere do fato gerador exatamente porque este é a própria “concretização jurídica” da hipótese prevista em lei, sua ocorrência no mundo fenomênico, gerando a obrigação tributária (daí ser chamado de fato “gerador” do tributo).

Geraldo Ataliba¹²⁴, ao deixar clara essa diferença, aponta que existem dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente, a lei decreta um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação (aí se tem a hipótese de incidência); depois, o fato ocorre, realiza-se, concretiza-se (aí se tem o fato gerador), fazendo surgir aquela obrigação prevista na norma.

Esses contornos, portanto, estão presentes na norma constitucional que define a competência para a instituição do tributo, pois é essa norma que delimita a liberdade do legislador na escolha, *a priori*, dos fatos que vão definir como hipótese de incidência.

Sobre as competências tributárias e suas limitações de ordem material definidas pela Constituição, válidos são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado¹²⁵:

¹²² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 93.

¹²³ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 11.

¹²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 55.

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2012, p. 53.

Se a Constituição partilha o poder de tributar entre pessoas jurídicas de direito público interno, e assim refere-se aos tributos de uma e aos das outras, com certeza estabelece a matéria de fato que o legislador de cada uma delas poderá utilizar para definir a hipótese de incidência do tributo de sua competência, isto é, o tributo que pode ser criado e cobrado por cada uma delas. A essa matéria de fato, constitucionalmente definida como limite da competência para a instituição do tributo, denominamos âmbito constitucional do tributo.

Exemplificando, tem-se que, se a Constituição atribui a uma pessoa jurídica de direito público interno competência para instituir e cobrar imposto sobre serviços, é mister examinar o que significa, nesse ordenamento jurídico, a palavra “serviços”, pois desse significado dependerá a delimitação da competência para a instituição do imposto em questão, vale dizer, seu âmbito constitucional¹²⁶.

Como se vê, o constituinte originário já fixou as competências tributárias de cada ente federativo, bem como traçou o âmbito constitucional dos tributos. Essas normas, portanto, mostram-se como espécies de “molduras pré-determinadas” que devem ser observadas pelo legislador infraconstitucional da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal no ato de criação dos tributos de sua alçada e de definição, na lei, da sua hipótese de incidência.

Isso tudo só reforça a importância de se recorrer ao texto constitucional sempre que surgir qualquer dúvida com relação ao alcance da atuação de cada ente político no exercício de suas respectivas competências tributárias.

A depender da espécie tributária em questão, a técnica adotada pelo legislador constituinte para estabelecer a competência varia. Daí porque se faz pertinente uma ligeira análise acerca das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro e das pessoas políticas autorizadas a instituí-las.

Embora ainda haja certa controvérsia sobre quantas e quais seriam as espécies e subespécies tributárias (o que não é o foco do presente trabalho), adota-se a classificação utilizada por Leandro Paulsen¹²⁷, por entender ser didaticamente a mais completa, dividindo-as em a) Impostos (nominados – arts. 145, I, 153, 155, 156; residuais – art. 154, I; e extraordinários de guerra – art. 154, II); b) Taxas (de poder de polícia – art. 145, II, primeira parte; e de serviços públicos específicos e divisíveis – art. 145, II, segunda parte); c) Contribuições de Melhoria (art. 145, III); d) Empréstimos Compulsórios (extraordinários de calamidade ou guerra – art. 148, I; e de investimento – art. 148, II); e) Contribuições

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2012, p. 54.

¹²⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009, p. 36.

Especiais, partilhadas em sociais (subdivididas ainda em gerais – art. 149, primeira parte, e §§ 2º, 3º e 4º; de seguridade social nominadas – art. 149, primeira parte, e §§ 2º, 3º e 4º c/c art. 195, I, II, III; de seguridade social residuais – art. 149, primeira parte, c/c art. 195, § 4º; e de seguridade social de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal – art. 149, § 1º, EC 41/03); de intervenção no domínio econômico – art. 149, segunda parte, e §§ 2º, 3º e 4º; do interesse das categorias profissionais ou econômicas – art. 149, terceira parte, e; de iluminação pública municipal e distrital – art. 149-A, EC 39/02.

Segundo orienta o próprio Código Tributário Nacional – CTN, o que define a natureza jurídica de um tributo é o seu fato gerador (art. 4º). Assim, caso se trate de imposto, o fato gerador deve estar associado a uma atividade ou situação exclusivamente relacionada ao contribuinte (ex.: auferir renda, circular mercadoria, ser proprietário de veículo automotor, etc.), sem nenhuma interferência por parte do Poder Público.

Resgatando os lúcidos ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira¹²⁸, tem-se que “o imposto não corresponde a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público”, respeitando-se apenas, obviamente, as medidas gerais de capacidade contributiva e o estrito exercício da competência tributária conferida pela Constituição Federal. Nesse sentido, arremata o jurista citado asseverando que “o Estado não precisa criar nenhum serviço nem dispor de qualquer atividade especial para oferecer ao contribuinte em troca do que este irá pagar, pois não há, no imposto, a contrapartida que vamos encontrar na taxa”¹²⁹.

Daí porque se diz que os impostos são tributos não vinculados, isto é, independentem de atividade estatal específica. Nessa espécie, as normas de competência oferecem os respectivos critérios materiais (exceção do art. 154, I, CF/88), tipificando os fatos sobre os quais poderá recair a exação tributária respectiva. Esse critério material estabelecido pelo constituinte, como visto, deve ser rigorosamente observado pelo legislador dos entes federativos.

Em outras palavras, quer-se dizer que o legislador estadual, ao criar o ICMS, não poderá incluir no seu campo de incidência nem pretender tributar fato diverso de “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” (art. 155, II). O mesmo vale para o legislador federal, que, ao exigir o Imposto de Renda – IR, também está impossibilitado de alcançar fatos que não configurem auferimento de renda ou proventos de qualquer natureza.

¹²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 160.

¹²⁹ *Ibid.*, 1980, p. 161.

Vale destacar que a competência para instituir impostos é privativa de cada ente público, nos termos da partilha feita pela Constituição. Daí se falar em impostos federais, estaduais e municipais. Isso significa dizer que se a competência para instituir e cobrar determinado imposto é atribuída pela CF/88 a um ente específico, os demais não podem tributar fatos incluídos naquela descrição, ou seja, a competência privativa (ou exclusiva) de um exclui a dos outros, conforme assevera Hugo de Brito Machado¹³⁰:

[...] ao atribuir competência para a instituição de impostos, a Constituição Federal estabelece desde logo o âmbito de incidência de cada um deles; e, assim, salvo nos casos excepcionais em que a superposição decorre dos próprios conceitos utilizados na definição do âmbito de incidência, é inadmissível que um fato reste incluído em mais de um desses âmbitos constitucionais e, assim, possa ocorrer a cobrança de dois ou mais impostos sobre o mesmo fato.

A não ser assim, permitir-se-ia o fenômeno da bitributação, isto é, o mesmo fato serviria à tributação por mais de um imposto, cobrado por entes diversos, o que é vedado pelo ordenamento pátrio. Daí a insistência em se afirmar que as normas que conferem competência tributária trazem, ao mesmo tempo, um caráter positivo e outro negativo. O positivo consiste na permissão destinada a determinada entidade federativa para instituir e cobrar imposto sobre dado fato. O negativo estriba-se na proibição dirigida aos outros organismos políticos para não tributarem aquele fato já inserido na competência de outro ente.

Assim, dizendo de outra forma, essa discriminação rígida das competências tributárias delimitadas pela Constituição, “ao mesmo tempo em que atribui o poder tributário a cada entidade política contemplada, inibe o exercício desse poder em relação à outra não contemplada”, vedando, portanto, a “invasão de esfera de competência impositiva de outro ente político tributante mesmo na hipótese de sua inércia”¹³¹.

Portanto, para cada fato descrito no conseqüente das normas de competência tributária corresponderá um imposto específico, sendo certo que não poderá haver dois impostos com a mesma hipótese de incidência¹³².

No ensejo, urge concluir, também, que a hipótese de incidência, além de única, é igualmente indivisível. O fato nela previsto abstratamente não pode ser decomposto, repartido em várias frações a fim de que cada uma delas sirva à tributação por impostos diversos,

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2012, p. 75.

¹³¹ HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 62.

¹³² FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflitos de competência tributária: ICMS e ISSQN – os novos conceitos de mercadoria e serviço**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 26.

mesmo que tal fato seja complexo, formado por múltiplos eventos que, tomados de forma isolada, poderiam encaixar-se no âmbito de abrangência de outros tributos.

No concernente ao caráter uno e indissolúvel da hipótese de incidência (e, portanto, do fato imponible por ela descrito), Geraldo Ataliba¹³³ apregoa o seguinte:

O legislador ao erigi-la [a hipótese de incidência], pode arrecadar inúmeros fatos e elementos de fato tirados do mundo pré-jurídico. Da perspectiva pré-jurídica, estes fatos compõem um todo complexo, integrado por diversos e variados elementos. Juridicamente considerados, entretanto, são uma unidade, uma coisa só, uma categoria só, não alterando esta sua feição, necessariamente unitária, a eventual multiplicidade de elementos do fato que por ela é descrito [...] Como decorrência necessária, cada hipótese só é igual a si mesma e, portanto, inconfundível com todas as demais. Vale dizer – como a hipótese de incidência é o núcleo do tributo – cada tributo só é igual a si mesmo.

A fim de ilustrar o quanto defendido acima, notadamente a relevância de não se permitir que um fato jurídico seja dividido para atender a várias hipóteses de tributação, vale-se do exemplo utilizado por Gustavo Masina¹³⁴:

Se a industrialização de produtos é um fato jurídico indecomponível por servir à incidência do IPI, não poderá o legislador ou o aplicador das normas, frente à fabricação de esquadrias de metal anodizadas ou polidas, a dividir em várias partes, tributando algumas como se fossem, *v.g.*, serviços de anodização e polimento (item 14.05 da lista anexa à LC 116/03).

Logo, de tudo até aqui exposto sobre regras de competência para instituição de impostos, retiram-se três lições importantes. A primeira é a de que o mesmo dispositivo constitucional que confere competência a determinado ente político para a instituição de um imposto também demarca a situação de fato possível de ser abrangida na definição da hipótese de incidência dessa espécie tributária. A segunda, decorrente da primeira, baseia-se na constatação de que um mesmo fato não pode servir de inspiração para a exigência de mais de um imposto, por variadas entidades federativas, salvo nas situações autorizadas pela própria CF/88 (como é o caso do Imposto de Importação da União e do ICMS dos Estados). A terceira cifra-se na impossibilidade de fragmentação de um fato imponible com o intuito de fazer que suas partes sirvam à tributação de mais de um imposto.

Ademais, note-se que os fatos apontados pela regra matriz de incidência dos impostos são jurídicos, ou seja, sua definição encontra-se na lei, com contornos específicos, não se

¹³³ ATALIBA, Geraldo, *op. cit.*, 2003, p. 65.

¹³⁴ MASINA, Gustavo. **ISSQN**: regra de competência e conflitos tributários. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 89.

confundindo o conceito daquele mesmo fato dado sob um viés social ou econômico e, portanto, fora da seara do Direito.

No que tange às demais espécies tributárias, as normas que fixam competência trazem contornos diferentes. Tanto as taxas como as contribuições de melhoria, ambos tributos vinculados a uma prestação estatal, sendo o primeiro decorrente do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II) e o segundo instituído para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária (art. 145, III), podem ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, a depender de qual ente realizou a atividade que será objeto da contraprestação por parte do cidadão.

Na doutrina de Luciano Amaro¹³⁵, aprende-se que, para os tributos vinculados, vale dizer, aqueles que dependem de determinada atuação estatal, referível ao contribuinte, o critério de partilha de competência “se conecta com essa atuação: quem a estiver desempenhando legitimamente tem competência para cobrar o tributo”.

Daí porque alguns dizem que, no caso das taxas e contribuições de melhoria, a competência tributária é comum a todos os entes. Ocorre que, ao se defender tal assertiva, passa-se a impressão de que seria possível a mais de um ente exigir taxas sobrepostas sobre um mesmo fato, o que, por óbvio, não procede (vide RE nº 100.033/RS). Portanto, prefere-se dizer, como bem ponderado por Hugo de Brito Machado¹³⁶, que, nos tributos vinculados, a competência para a sua instituição é privativa da entidade pública que realiza a atividade estatal correspondente.

Os empréstimos compulsórios podem ser exigidos em duas situações: 1) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou; 2) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Em ambas as hipóteses, a Constituição expressamente (art. 148) determinou que somente a União, por lei complementar, poderá instituir o aludido tributo, deixando-o de fora da alçada dos Estados e Municípios. Logo, quanto a essa espécie, não há maiores controvérsias relacionadas com potenciais conflitos de competência.

No tocante às contribuições especiais, sua principal característica reside na finalidade para a qual foi criada, devendo a lei apontar a específica destinação do produto da arrecadação dessa espécie tributária. No caso das contribuições sociais previstas no *caput* do art. 149, a

¹³⁵ AMARO, Luciano, op. cit., 2009, p. 96.

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2012, p. 82-84.

competência para instituí-las e cobrá-las é exclusiva da União. Para elas, o constituinte elegeu determinados fatos e os vinculou a certas finalidades que, conjuntamente, formam o aspecto material dessa espécie tributária. Já em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (também de competência da União), o elemento característico utilizado pelo constituinte foi apenas a indicação das finalidades almejadas. Aos Estados, Distrito Federal e Municípios foi reservada a contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário (art. 149, § 2º). Por fim, aos Municípios e ao Distrito Federal, especificamente, restou autorizada a instituição de contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A).

Pautado por motivos de ordem metodológica e até para se ater melhor ao objeto da presente pesquisa, tratar-se-á mais especificamente das normas constitucionais de competência tributária relativa aos impostos, pois é nesse tocante que residem os maiores conflitos entre os entes federativos, mormente no alcance dos critérios materiais presentes no âmbito constitucional.

2.3 Classificação das normas de competência tributária

Para fins de otimizar o estudo do tema proposto, cumpre ressaltar que as normas de competência tributária podem ser classificadas quanto à estrutura do enunciado normativo (ou função), quanto à espécie e quanto à hierarquia.

No que se refere à estrutura do enunciado normativo (ou quanto à função que exercem), diz-se que as normas podem ser de conduta ou de organização. As primeiras são aquelas destinadas a “reger, diretamente, as relações sociais e o comportamento das pessoas”¹³⁷, contemplando um “dever-ser”, de estrutura normalmente binária, em que indica um fato e atribui a ele uma consequência, um efeito jurídico (v.g., realizado o fato gerador do ISS, será devido o imposto).

Já as normas de organização (ou de estrutura) não trazem esse juízo hipotético. São normas de prescrição objetiva, que ordenam que algo seja feito de determinado modo (mandamento taxativo). Elas normalmente “instituem órgãos, atribuem competências e definem procedimentos”, bem como a identificação, modificação e aplicação de outras

¹³⁷ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2009, p. 192.

normas, exercendo a importante missão de “definir quem tem legitimidade para criar as normas de conduta e de que forma isso deve ser feito”¹³⁸.

Sobre esse assunto, Miguel Reale¹³⁹ explicita:

Na realidade, há regras de direito cujo objetivo imediato é disciplinar o comportamento dos indivíduos, ou as atividades dos grupos e entidades sociais em geral; enquanto que outras possuem um caráter instrumental, visando à estrutura e funcionamento de órgãos, ou à disciplina de processos técnicos de identificação e aplicação de normas, a fim de assegurar uma convivência juridicamente ordenada.

Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁰, as normas de estrutura estão relacionadas “à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema”.

Já Arnaldo Vasconcelos¹⁴¹ prefere chamá-las de normas de “sobredireito”, porquanto “não visam imediatamente a situações coexistenciais, mas as precedem”, são “normas sobre normas”, cuja função consiste em “indicar outra norma, precisamente a norma de fazer Direito”.

Com essas explicações, não há maior dificuldade para compreender que as normas de competência tributária se encaixam como normas de organização (ou de estrutura, ou de sobredireito), uma vez que, ao mesmo tempo, conferem a determinado ente político o poder de instituir e cobrar certo tributo e limitam o seu campo de atuação quando indicam o conteúdo sobre o qual a norma a ser criada pelo legislador ordinário pode tratar.

Portanto, é importante observar que as normas dessa natureza acabam possibilitando a criação de futuras normas de conduta (de imposição tributária) por parte do legislador dos respectivos organismos federativos, as quais (aí sim) regerão as relações intersubjetivas, com reflexos diretos sobre o comportamento das pessoas.

Apegando-se novamente aos ensinamentos de Arnaldo Vasconcelos¹⁴², pode-se concluir que as normas de organização (dentre as quais se enquadram as que atribuem competência tributária) contêm prescrições limitadoras da atuação do legislador responsável por criar as futuras normas de conduta:

¹³⁸ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2009, p. 193.

¹³⁹ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 97.

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 154.

¹⁴¹ VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 223.

¹⁴² *Ibid.*, 1978, p. 224.

O certo é que toda norma de organização encerra preceito relativo à conduta. Quando se diz que determinado serviço será estruturado de tal modo, fica implícito que as pessoas encarregadas de fazê-lo não poderão agir senão no sentido do planejamento estabelecido. Portanto, têm aquelas pessoas sua conduta funcional rigidamente disciplinada.

No que tange à espécie, as normas podem ser classificadas como princípios ou regras, adiantando-se, desde já, que as normas de competência tributária se revelam como verdadeiras regras.

Como se sabe, já se tem reconhecido na doutrina a força normativa dos princípios, os quais são dotados de vigência, validade e obrigatoriedade, além de se caracterizarem por seu alto grau de generalidade e indeterminação, impondo diretivas de caráter abrangente e fundamental. Assim, dada essa abstratividade, os princípios são normas jurídicas programáticas que necessitam de um acurado processo interpretativo para serem concretizados e, caso entrem em conflito com outros princípios, não exigem a exclusão de um deles do ordenamento jurídico (como acontece com as regras), mas apenas um sopesamento de valores na situação em voga¹⁴³.

Já as regras são normas imediatamente descritivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, bastando, para sua aplicação, a devida correspondência entre o fato e a prescrição normativa¹⁴⁴.

Daí porque se diz que as normas de competência tributária são, na verdade, típicas regras, porquanto descrevem, no seu antecedente, a pessoa política habilitada para criar aquele tributo e, no seu conseqüente, os limites materiais a serem respeitados pela norma de comportamento a ser instituída pelo legislador federal, estadual, municipal ou distrital.

Assim, tais regras de competência não podem ser preteridas, isto é, uma vez constatada a correspondência entre fato e hipótese normativa, a norma deve ser aplicada. Logo, basta verificar a existência do município de Fortaleza, por exemplo, para se concluir que a ele devem ser aplicadas as normas de competência postas no art. 156 da Constituição Federal, cujo conseqüente permite a instituição do IPTU, ITBI e ISS dentro daqueles limites materiais delimitados pelo constituinte.

¹⁴³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 255-295.

¹⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78.

Por fim, impõe-se outra relevante classificação concernente às normas jurídicas, desta feita quanto à hierarquia. Nesse cenário, as normas podem ser constitucionais (de hierarquia superior) ou infraconstitucionais (de hierarquia inferior).

Em relação às normas de competência tributária, impende notar que foram elaboradas pelo constituinte originário, posicionando-se na própria Constituição Federal. Dessa forma, são normas “dotadas de supremacia, desfrutando de superioridade jurídica em relação às demais normas do sistema”¹⁴⁵.

A consequência dessa constatação deve ser fundamentalmente a de identificar, em um eventual conflito prático entre normas, aquela de maior hierarquia, a que prevalece, a que “vale mais” e, portanto, a que irá se sobrepor à outra.

Sem maior esforço, cumpre reconhecer que as normas de imposição tributária instituídas pelos entes federativos (normas de comportamento), caso descurem do arquétipo material apontado na norma constitucional de competência tributária (regra de estrutura), receberão a pecha da inconstitucionalidade, em respeito ao critério da superioridade hierárquica (“lex superior derogat legi inferiori”).

Ademais, é salutar destacar que a hierarquia superior e a rigidez constitucional impõem que qualquer pretensa alteração nas normas de competência tributária seja realizada somente pelo próprio constituinte reformador, por meio de emenda ao texto magno. Isso implica dizer, por outro lado, que os organismos federativos jamais poderão modificar e ultrapassar os limites colocados nas regras de competência através de mecanismos infraconstitucionais (seja lei complementar, seja lei ordinária), a fim de elastecer e ampliar seu campo de tributação.

Isso posto, verificou-se que as normas de competência tributária se classificam como regras de organização (ou de estrutura), com pretensão de decidibilidade e abrangência, dotadas de hierarquia superior (e, portanto, prevalecem sobre as demais normas do sistema) e que, ao mesmo tempo, indicam a pessoa política qualificada para criar determinado tributo e limitam seu âmbito de atuação por meio do aspecto material inserido no seu consequente.

2.4 Interpretação das normas jurídicas e conceitos constitucionais

A Ciência do Direito, talvez até mais do que qualquer outro ramo do conhecimento, preza pelo absoluto zelo no manuseio das palavras, expressões e conceitos, cuja

¹⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2009, p. 191.

sistematização faz nascer uma teoria. Cada signo presente no texto normativo exala um significado. Os enunciados, portanto, devem ser cuidadosamente trabalhados e extremamente bem definidos pelo legislador para que a verdadeira finalidade da norma seja alcançada pelo intérprete/aplicador da lei, sem equívocos ou distorções.

Daí porque tantas obras acadêmicas já foram elaboradas no intuito de fornecer uma espécie de dicionário jurídico, cujo objetivo consiste exatamente em aclarar e depurar os conceitos normalmente utilizados pelos operadores do Direito.

Essa preocupação com o uso correto dos termos jurídicos passa longe de configurar mero formalismo ou capricho doutrinário. O que se busca evitar com o emprego escorreito das palavras são exatamente as inúmeras controvérsias que podem advir da dúvida gerada por um vocábulo contido em uma norma.

Isso porque, como já ventilado, o Direito consiste em um sistema uno e hierarquizado de normas que não tolera antinomias. Logo, é vedado ao legislador ordinário inserir em uma lei determinada palavra em sentido oposto ou mesmo ligeiramente diferente da que fora utilizada por outra norma dentro do mesmo ordenamento jurídico, ainda mais se esta norma é de hierarquia superior àquela.

No que tange especificamente à seara tributária, aludida preocupação restou externada no artigo 110 do Código Tributário Nacional – CTN, quando o legislador deixou evidente que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado (ou de outro ramo do Direito), utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Para Hugo de Brito Machado¹⁴⁶, tal regramento revela-se inclusive prescindível, uma vez que sua constatação decorre da própria supremacia da Constituição:

Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas.

Além de vedar qualquer eventual investida tendente a desvirtuar os termos empregados na Constituição, em atenção à supremacia de seu texto sobre os demais, o artigo 110 do CTN proibiu, também, o legislador tributário de adotar conceitos em sentido distinto

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 118.

daquele definido por outros ramos do Direito, ainda que tal conceito esteja ausente da Carta Magna.

O constituinte originário, ao estabelecer o conseqüente das normas de competência tributária relacionadas aos impostos, fixou os critérios materiais que pautarão os entes federativos no momento de elaborar as leis federais, estaduais e municipais que, por sua vez, instituirão os tributos respectivos, compatibilizando sua hipótese de incidência com a regra matriz arriada na Constituição.

E veja que, ao delimitar o âmbito constitucional de cada um dos impostos, o constituinte valeu-se de palavras como “serviço”, “propriedade”, “posse”, “doação”, “mercadoria” e outros. Tais signos normalmente fornecem mais de um significado.

É nesse instante que surge a tarefa de interpretar, de buscar o sentido de cada norma constitucional. Para tanto, o intérprete e aplicador da lei deve cercar-se de adequada metodologia para bem e exitosamente desempenhar essa árdua missão, livre de manipulações ou equívocos possíveis. Seu papel consiste exatamente em retirar desses signos presentes nas regras de competência tributária o único significado possível, porquanto se sabe que as palavras empregadas na Constituição devem ser plenas de sentido.

Interpretar, como bem definiu Márcio Augusto de Vasconcelos Diniz¹⁴⁷, é um processo de conhecimento, tarefa que transpõe para o plano do saber o contato preliminar do homem com a realidade que o circunda. Esse ato de interpretar exterioriza-se por meio de signos, dentro de um contexto linguístico-comunicativo (cultural), em que os significados são atribuídos pela consciência humana. Assim, trazendo esses ensinamentos para o âmbito jurídico, conclui o citado autor¹⁴⁸:

A interpretação do Direito é, ao mesmo tempo, um processo voltado para a determinação do conteúdo e do sentido da norma jurídica com relação a um suposto de fato, e o resultado desse processo. Neste processo dinâmico de concretização, o intérprete, após recorrer a critérios, ou princípios hermenêuticos adequados e específicos, obtém, a partir do próprio ordenamento jurídico, um critério para dar uma resposta à questão que lhe é apresentada. Ele deverá alcançar uma unidade sistemática entre o ato de interpretar, o objeto interpretado e o conteúdo da interpretação.

A atividade de interpretar uma norma jurídica consiste, portanto, na prática de revelar-lhes o conteúdo, o significado e o alcance, tendo por objetivo aplicá-la, ao final do processo

¹⁴⁷ DINIZ, Márcio Augusto Vasconcelos. **Constituição e hermenêutica constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1998, p. 197-198.

¹⁴⁸ *Ibid.*, 1998, p. 232.

interpretativo, a um caso concreto, a uma realidade de fato (BARROSO, 2004, p. 103). Toda norma jurídica precisa (e deve) ser interpretada, ainda que seus enunciados, à primeira vista, já denotem inelutável clareza.

Cumpra ressaltar, consoante bem observado por Eros Roberto Grau¹⁴⁹, que, a rigor, o que se interpreta são os textos normativos e não as normas propriamente ditas. Estas, na verdade, são o resultado da interpretação dos enunciados normativos. Antes de serem transformados em norma por meio da atividade interpretativa, os preceitos constituem mero ordenamento potencial.

Daí insistir o mencionado jurista na afirmação de que “as disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; eles dizem o que os intérpretes dizem que eles dizem”¹⁵⁰. Ou, nas lições de Juarez Freitas¹⁵¹, o intérprete ou aplicador da lei “é quem positiva por último o Direito, culminando, em instância última, a delimitação do enunciado e do conteúdo dos princípios, das regras e dos valores”.

É salutar reconhecer que a interpretação jurídica, por ser um fenômeno múltiplo, é influenciada não só pela metodologia utilizada, mas também pelo contexto cultural, social e institucional no qual o intérprete está inserido, bem como por suas convicções e ideologias. Todavia, o presente trabalho debruçar-se-á apenas sobre a parte atinente ao estudo dos métodos interpretativos, porquanto comportam apreciação de ênfase predominantemente técnico-jurídico, condizente com a natureza das normas tributárias.

Dessa forma, aquele que pretende interpretar corretamente os enunciados normativos, inclusive os que dispõem sobre competências tributárias e traçam os signos que compõem o âmbito material dos impostos, deve adotar uma metodologia adequada, uma espécie de manual a orientar os passos a serem dados no caminho para se chegar ao verdadeiro sentido das normas.

Nessa empreitada, deve o intérprete valer-se dos mecanismos tradicionais de interpretação jurídica (interpretação literal, sistemática, histórica e teleológica), uma vez que são instrumentos que não se excluem, mas, em verdade, complementam-se, combinam-se e

¹⁴⁹ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 23.

¹⁵⁰ *Ibid.*, 2003, p. 23.

¹⁵¹ FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 177.

controlam-se reciprocamente, cabendo ao aplicador da lei a missão de ordenar a pluralidade de elementos que se acham à sua disposição¹⁵².

Propõe-se a utilização dos métodos tradicionais de interpretação porque, como bem observado por Alfredo Augusto Becker¹⁵³, “as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às das demais regras jurídicas” e, dessa forma, devem ser interpretadas como qualquer outra lei, admitindo-se todos os métodos de interpretação jurídica convencionais, sem nenhum princípio específico ou peculiar.

A interpretação literal – também chamada de gramatical, textual ou filológica – realiza-se a partir da análise semântica das palavras contidas no texto da norma. Trata-se do ponto de partida de toda interpretação jurídica, consistente na captação do substrato da lei.

Assim, a aludida modalidade de interpretação cumpre duas funções básicas: 1) propiciar o início do processo interpretativo, como meio apropriado para se indagar o significado dos signos presentes na norma; 2) restringir a atuação do intérprete aos limites e possibilidades do texto legal, negando-lhe o poder de ultrapassar e distorcer o sentido dos vocábulos empregados nos dispositivos jurídicos.

As palavras presentes nas normas constitucionais, embora muitas vezes polissêmicas (o que dificulta a investigação de seu conteúdo semântico), guardam sentidos mínimos que devem ser respeitados, sob o risco de se perverter o seu papel de transmissoras de ideias e significados. A interpretação literal auxiliará exatamente na delimitação do espaço dentro do qual o intérprete vai operar.¹⁵⁴

Nesse sentido, colhe-se valioso ensinamento de Miguel Reale¹⁵⁵:

A lei é uma realidade morfológica e sintática que deve ser, por conseguinte, estudada do ponto de vista gramatical. É da gramática – tomada esta palavra no seu sentido mais amplo – o primeiro caminho que o intérprete deve percorrer para dar-nos o sentido rigoroso de uma norma legal. Toda lei tem um significado e um alcance que não são dados pelo arbítrio imaginoso do intérprete, mas são, ao contrário, revelados pelo exame imparcial do texto.

Constituí premissa básica nos manuais de Direito Constitucional a afirmação de que todas as palavras presentes no texto supremo têm função e sentido próprios, descartada qualquer argumentação aventada no sentido de mostrar que a Lei Fundamental hospedou

¹⁵² Cf. BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 125.

¹⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 100.

¹⁵⁴ Cf. BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2004, p.130.

¹⁵⁵ REALE, Miguel, op. cit., 1976, p. 275.

termos supérfluos, fruto da eventual contradição ou má técnica implantada pelo legislador originário. Logo, se o constituinte fez uso de determinado signo para regular uma conduta hipotética ou demarcar a competência de determinado ente político, cabe ao intérprete buscar o exato sentido pretendido pela norma, a começar pela apreensão do significado do referido termo ou da cadeia de palavras utilizadas no texto.

Essas palavras, como bem observa Karl Larenz¹⁵⁶, são retiradas pelo legislador dos usos linguísticos gerais ou especiais. Entende-se por uso linguístico geral aquele comum a um povo, a uma comunidade discursiva qualquer, de sentido normalmente mais amplo e abrangente, com inúmeras possibilidades de significado. Já o uso linguístico especial é típico de grupos específicos, determinados, ávidos por maior precisão na linguagem utilizada, a qual normalmente dispensa esclarecimentos circunstanciais.

A linguagem jurídica pode ser caracterizada como de uso linguístico especial, pois reúne expressões correntes, de uso comum do povo, às quais é conferido um sentido técnico específico¹⁵⁷. Quando se diz, no Direito, que o juiz é “competente”, não se está a falar de sua capacidade intelectual, mas sim da medida de sua jurisdição. Um prazo “legal” não significa um prazo agradável ou excelente, mas sim aquele fixado em lei; e assim os exemplos se sucedem.

Não deve a linguagem jurídica, entretanto, ser confundida com linguagem simbolizada, utilizada por outras ciências. E não o é porque, como lembra Karl Larenz¹⁵⁸, precisa alcançar o cidadão comum, que se orienta em um ambiente social e é objeto da ordem jurídica. Por outro lado, o preço a ser pago é exatamente a falta de exatidão e a necessidade constante de interpretação. Nessas variantes reside, ao mesmo tempo, a força e a fraqueza dessa linguagem. Por isso se diz que, na interpretação jurídica, jamais será possível obter racionalidade e objetividade plenas.

Todavia, desde já, pode-se concluir que, caso existam palavras em um texto normativo que, no uso linguístico comum, revelem um significado e, no uso linguístico técnico-jurídico, apresentem outro, deve-se optar pelo segundo, em atenção ao princípio da unidade da ordem jurídica e do conseqüente caráter único de sua interpretação¹⁵⁹. Avançando-se um pouco mais, pode-se asseverar, igualmente, que, havendo mais de um sentido oriundo dos usos técnico-jurídicos, goza de primazia aquele que advir da norma de maior hierarquia.

¹⁵⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução por José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 451.

¹⁵⁷ REALE, Miguel, op. cit., 1976, p. 8.

¹⁵⁸ LARENZ, KARL, op. cit., 1997, p. 451.

¹⁵⁹ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2004, p.104.

Ainda no âmbito da interpretação literal, Karl Larenz¹⁶⁰ busca restringir as possibilidades de múltiplos significados possíveis e de variantes de significado mediante a aplicação do que ele chamou de “contexto significativo”, resultante da observância dos seguintes critérios:

O critério do contexto significativo exige, em primeiro lugar, prestar atenção ao contexto, tal como se requer para a compreensão de todo o discurso ou escrito coerentes. Exprime, para além disso, a concordância material das disposições adentro de uma regulação e, ainda, o tomar em conta da ordenação externa da lei e da sistemática conceptual a ela subjacente, às quais, todavia, só cabe um valor limitado para a interpretação.

Portanto, propõe o autor que, depois de alcançado o sentido literal de um termo presente na lei e restando, ainda, mais de um significado possível, promova-se a sua inserção no “contexto significativo”, excluindo do leque de possibilidades aquelas que não guardem coerência ante a esse contexto. Feito isso, restará o único significado possível ou, ao menos, um número reduzido de “sentidos literais possíveis”, a ensejar a continuação do processo interpretativo, com utilização de outros elementos.

Seguindo essa cartilha, haverá casos em que somente o método literal já será suficiente para se captar o conteúdo exato da norma jurídica, pois não se mostrará necessário ir além da letra e do sentido evidente do texto¹⁶¹.

Contudo, vale alertar que nem sempre a interpretação literal conduzirá ao resultado esperado. Daí se dizer que ela constitui apenas o início do processo interpretativo. Assim como, por meio da captação do sentido literal possível, pode-se chegar à solução da demanda posta, é mister reconhecer que sua aplicação rasa e apressada também pode levar o intérprete a uma situação absurda, evitada (sabiamente) pelo porteiro do emblemático exemplo resgatado por Hugo de Brito Machado¹⁶²:

Dizem que na estação ferroviária havia o letreiro com a indicação de que era proibida a entrada de pessoas acompanhadas de cachorros. Apresentou-se a pessoa acompanhada de um urso, e outra, cega, acompanhada de um cão guia. O porteiro, com o uso do elemento finalístico, permitiu a entrada do cego com seu cão guia, e impediu a entrada da pessoa que conduzia o urso. A explicação da decisão adotada pelo porteiro é simples. A norma proibindo a entrada de cães tinha por finalidade proteger a segurança e evitar que as pessoas fossem incomodadas pelos cães. O cão guia, altamente domesticado e treinado para a sua função, não ocasionava insegurança, nem de nenhum modo causava incômodo às pessoas. Já o urso, embora

¹⁶⁰ LARENZ, KARL, op. cit., 1997, p. 462.

¹⁶¹ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2004, p.127.

¹⁶² MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 254.

não literalmente abrangido pela norma, seria alcançado por ela porque causava transtorno às pessoas, incomodando-as, e de certa forma gerava a insegurança que a norma pretendia evitar.

Paulo de Barros Carvalho¹⁶³, embora reconheça a importância da interpretação literal, por auxiliar na descoberta do significado das palavras (mas simplesmente como “porta de entrada”), denuncia a sua insuficiência na missão de oferecer com segurança o sentido correto das normas, asseverando que

Quer na linguagem em geral, quer na jurídica em particular, as palavras ostentam uma significação de base e uma significação contextual. O conteúdo semântico dos vocábulos, tomando-se somente a significação de base, é insuficiente para a compreensão da mensagem, que requer empenho mais elaborado, muitas vezes trabalhoso, de vagar pela integridade textual à procura de uma acepção mais adequada ao pensamento que nele se exprime.

Assim, na insuficiência do método literal, seja pelo fato dos usos linguísticos fornecerem mais de um significado ou por conduzirem a soluções desarrazoadas, o intérprete deve-se socorrer de outros instrumentos, como a interpretação sistemática, histórica e teleológica.

Seguindo a trilha da magnífica tese elaborada por Karl Larenz¹⁶⁴, no tocante ao “contexto significativo”, que impõe, como visto, seja o sentido literal de um termo normativo cotejado com as diferentes normas de uma regulação para averiguação da concordância material entre elas, passa-se a analisar outra possibilidade de interpretação das leis: o método sistemático.

Tal mecanismo interpretativo procura situar o texto de uma norma no conjunto do sistema jurídico, a fim de se buscar a correlação, o nexos entre as partes desse todo unitário. É que, como bem coloca Ruy Barbosa Nogueira¹⁶⁵, “o Direito não é escrito apenas por meio de textos mas também de contextos, ou textos interligados, compondo uma estrutura ou sistema de normas gerais, especiais e específicas”. A análise estrutural desse todo harmônico que abriga um emaranhado de normas internamente conexas é que possibilitará ao intérprete alcançar o sentido almejado para solucionar o caso concreto.

Retira-se essa conclusão da máxima de que “não é possível compreender integralmente alguma coisa – seja um texto legal, uma história ou uma composição – sem entender suas partes, assim como não é possível entender as partes de alguma coisa sem a

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2009, p. 107.

¹⁶⁴ LARENZ, Karl, op. cit., 1997, 485-486.

¹⁶⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, op. cit., 1980, p. 98.

compreensão do todo”¹⁶⁶. De fato, revela-se fundamental ao intérprete compreender o ordenamento jurídico com um todo, ter sobre ele uma visão estrutural e uma perspectiva macro.

Na visão de Alfredo Augusto Becker¹⁶⁷, a lei considerada em si mesma, vista de forma isolada, não existiria como regra jurídica, mas apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. Nessa esteira, o citado autor¹⁶⁸ complementa seu raciocínio com a encantadora linguagem figurada que lhe é peculiar:

A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do “fato gerador”. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial.

Na abrangente conceituação feita por Juarez Freitas¹⁶⁹ acerca da interpretação sistemática, tem-se que

[...] a interpretação sistemática deve ser entendida como uma operação que consiste em atribuir, topicamente, a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas estritas (ou regras) e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias em sentido amplo, tendo em vista bem solucionar os casos sob apreciação.

Assim, em caso de dúvida oriunda da interpretação das normas constitucionais de competência tributária, deve-se buscar, primeiramente, o significado literal dos vocábulos, frases ou expressões contidos no texto, a partir dos usos linguísticos gerais e especiais, de preferência o último. Em seguida, colocam-se os termos diante do contexto significativo, reduzindo, assim, os múltiplos sentidos que porventura ainda restem. Paralelo a isso, faz-se uma análise da norma interpretada no âmbito de todo o sistema, a fim de compatibilizá-la com as demais normas do ordenamento jurídico e, talvez, já encontrar o significado adequado à solução do caso concreto.

Se necessário, pode o intérprete valer-se do elemento histórico, procurando o sentido da norma a partir de pesquisa em torno dos acontecimentos que circundaram a aprovação da

¹⁶⁶ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2004, p.136.

¹⁶⁷ BECKER, Alfredo Augusto, op.cit., 1972, p. 103.

¹⁶⁸ Ibid., 1972, 103.

¹⁶⁹ FREITAS, Juarez, op.cit., 2002, p.80.

lei em questão, desde os precedentes legislativos até os trabalhos preparatórios realizados no Congresso Nacional, Assembleia Legislativa ou Câmara Municipal.

Nesse sentido, buscar-se-á acolher a interpretação que melhor se amolde à vontade do corpo legislativo que discutiu e votou aquela lei. Para tanto, perquire-se o fato que o legislador pretendeu regular, o resultado a que gostaria de ter chegado com aquela prescrição e as razões que o levaram a regular tal matéria; enfim, todas as nuances históricas que precederam a aprovação da aludida lei.

As declarações de intenção do deputado ou do vereador que propôs a regulação, as discussões nas comissões parlamentares, os debates em plenário ou mesmo a exposição oficial de motivos constantes no projeto de lei ou na mensagem enviada à Casa Legislativa podem ser valiosos indicativos a guiar o intérprete no bom manuseio do método histórico. No âmbito da interpretação histórica constitucional, o Preâmbulo da Carta Política apresenta-se como uma forte e deliberada demonstração de vontade do constituinte originário, traduzindo bem o cenário e as intenções da época.

Contudo, é necessário reconhecer que tal método não goza de considerável prestígio entre os juristas, haja vista que, na maior parte das vezes, revela-se eivado de subjetivismo e voluntarismo, contaminando-se facilmente pela ideologia do intérprete e sua visão própria do momento histórico analisado, o que pode prejudicar a extração precisa do verdadeiro sentido da norma interpretada. Daí porque se conclui que esse tipo de instrumento interpretativo cede preferência a outros métodos objetivos, como o sistemático e o teleológico.

Por último, persistindo a insuficiência de todos os elementos interpretativos acima mencionados na busca pelo significado da norma jurídica incidente em dado caso concreto, deve o intérprete amparar-se nos critérios teleológicos ou finalísticos.

Entende-se por interpretação teleológica aquela que busca retirar da norma o seu espírito, a sua finalidade. Por esse método, o intérprete procura alcançar o objetivo intentado por aquele dispositivo legal, o bem jurídico que ele quis proteger, o valor resguardado pela norma.

Desde já, vale ressaltar que o intérprete do texto normativo, ao utilizar o método teleológico, deve considerar somente os fins legítimos, identificados com as finalidades mais elevadas do próprio Estado, dentre elas o bem comum, a segurança e a justiça¹⁷⁰. Dessa forma, o resultado da interpretação teleológica deve guardar relação com os valores

¹⁷⁰ BARROSO, Luís Roberto, op. cit., 2004, p.140.

perseguidos pela coletividade e garantidos pelo Direito, afastados quaisquer fins que não sejam eminentemente jurídicos.

No ensejo, faz-se o alerta de que, na esfera tributária, notadamente com relação às regras que atribuem competência aos entes políticos para instituírem e cobrarem impostos, caso haja conflito acerca do real sentido e abrangência dessas normas, a escolha do intérprete jamais pode pautar-se por fins econômicos ou arrecadatários, mas unicamente jurídicos, guiados pelos princípios constitucionais que norteiam e irrigam o ordenamento legal.

Corroborando com essa afirmativa, faz-se imperioso destacar o pensamento de Karl Larenz¹⁷¹:

Os fins que o legislador intenta realizar por meio da lei são em muitos casos, ainda que não em todos, fins objectivos do Direito, como a manutenção da paz e a justa resolução dos litígios, o equilíbrio de uma regulação no sentido da consideração otimizada dos interesses que se encontram em jogo, a protecção dos bens jurídicos e um procedimento judicial justo. Além disso, todos nós aspiramos a uma regulação que seja materialmente adequada. Só quando se supuser esta intenção da parte do legislador se chegará, por via da interpretação, a resultados que possibilitam uma solução adequada também no caso concreto.

Por isso se diz que a interpretação teleológica se constitui como um dos métodos mais justos e seguros, porquanto afinado com os princípios jurídicos e com os objetivos mais nobres do Estado e do Direito, procurando retirar da norma o sentido que melhor se encaixe à situação fática a partir da preocupação com a consecução da justiça.

Assim, tem-se fundamentação suficiente para concluir, na linha de Miguel Reale¹⁷², que toda interpretação jurídica é de natureza teleológica (finalística), fundada na consistência axiológica (valorativa) do Direito.

A compreensão dessas lições de hermenêutica clássica faz-se imperiosa à medida que se constata que os conceitos utilizados no consequente das normas de competência tributária não são autônomos, isto é, sua definição não se encontra expressa e claramente estabelecida na própria Constituição.

Quando atribui ao Município a competência para instituir o imposto sobre “serviços de qualquer natureza”, o constituinte originário não definiu de forma expressa, na própria Carta Magna, o conceito de serviço. Também não o fez com “circulação de mercadoria”, “operações de crédito”, “industrialização de produtos” e assim sucessivamente.

¹⁷¹ LARENZ, Karl, op. cit., 1997, p. 469.

¹⁷² REALE, Miguel, op. cit., 1976, p. 287.

A rigor, dificilmente se encontrará um conceito utilizado pela Carta Magna e ao mesmo tempo por ela definido. O comum é a existência de conceitos recepcionados, cujo sentido literal restou extraído dos usos comuns do povo ou de diplomas jurídicos existentes em momento anterior à promulgação do texto constitucional.

Dessa forma, faz-se necessário – mais do que nunca – o conhecimento dos métodos de interpretação acima analisados, a fim de que o intérprete e aplicador da lei possa captar com segurança o sentido da norma e, assim, solucione os casos concretos que se lhe apresentem.

Em arremate, assentados os ensinamentos acima expendidos, pode-se traçar uma metodologia segura a auxiliar o intérprete no complicado processo de extrair da norma jurídica (no caso em baila, das normas de competência tributária relativa aos impostos) o seu verdadeiro significado.

Resumidamente, diz-se que a interpretação se dará a partir do texto literal da norma, cujos vocábulos e expressões utilizados provêm dos usos linguísticos gerais ou técnico-jurídicos (interpretação literal). Em seguida, o processo primar pela conexão dos sentidos literais encontrados com o contexto significativo e com as demais normas do integrantes do sistema (interpretação sistemática). Pode-se, também, levar em consideração – se for o caso – todo o processo histórico que envolveu a criação da lei (interpretação histórica). Ao final, o intérprete deve extrair o espírito e a finalidade da norma, os quais devem ser estritamente jurídicos, pautados pelos princípios constitucionais presentes no ordenamento jurídico brasileiro (interpretação teleológica).

2.5. Premissas para a prevenção e solução de conflitos de competência tributária

De tudo o que foi acima exposto, retiram-se algumas conclusões em forma de premissas que ajudarão sobremaneira na sequência deste trabalho, dentro da proposta de oferecer substrato jurídico para a prevenção ou mesmo a solução de eventuais conflitos de competência tributária envolvendo os entes políticos, com enfoque naqueles que atingem o âmbito constitucional do ISS.

A rigor, dada a rígida distribuição de competências tributárias conferida pela Lei Fundamental, com critérios materiais bem definidos para cada imposto, bem assim com a demarcação expressa de quais deles pertencem a cada ente federativo, não haveria razão para se cogitarem possíveis conflitos em torno dessas competências.

Entretanto, caso apareçam dissidências desse tipo, a busca pela solução deve partir do próprio texto constitucional, da sua correta apreensão, pois lá residem todas as respostas para as eventuais dúvidas em torno da matéria, consoante bem ponderado por Roque Antonio Carrazza¹⁷³:

Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem articulados, de tal sorte que não podem haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias. Se, porém, vierem a surgir, pela má inteligência da Carta Magna e de suas superiores diretrizes, ela própria nos fornece os remédios jurídicos bastantes para afastá-los, fazendo com que, deste modo, as indesejáveis dissensões sejam afinal reconduzidas ao *status quo ante* da exata coordenação das pessoas políticas (e de suas respectivas funções), debaixo de sua subordinação às normas constitucionais.

Assim, a primeira premissa a que se chega resulta da constatação de que as normas jurídicas que conferem aos organismos federativos competência para tributar determinados fatos se encontram arrimadas na própria Constituição Federal, localizando-se, portanto, no topo do ordenamento jurídico pátrio. Nessa toada, por conferirem poder para que outros entes criem as próprias normas de imposição dos impostos, por serem imediatamente descritivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência e por estarem fixadas na própria Carta Magna, diz-se que as normas de competência tributária se classificam como regras de organização (ou de estrutura) dotadas de superioridade sobre as demais.

A segunda premissa estriba-se no fato de que as normas de competência tributária trouxeram em seu bojo alguns signos que compõem os respectivos critérios materiais dos impostos, os quais devem ser rigorosamente observados pelo legislador ordinário dos entes tributantes, limitando, assim, a sua liberdade de atuação.

A terceira premissa consiste na observância de que o constituinte originário, ao tempo em que conferiu a certo ente federativo a competência para instituir um imposto específico sobre determinado fato imponible, retirou dos demais a possibilidade de tributar esse mesmo fato. A consequência lógica disso resulta na assertiva de que um mesmo fato não pode servir à tributação por mais de um imposto, ou – de outra forma – não poderá haver incidência de mais de um imposto sobre o mesmo fato.

A quarta premissa cifra-se na inviabilidade de se pretender decompor o fato jurídico que se encaixa na hipótese de incidência de determinado tributo a fim de que cada uma de suas frações se enquadre na materialidade de outros impostos.

¹⁷³ CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., 2006, p. 468.

A quinta e última premissa reside na necessidade de se utilizarem os mecanismos tradicionais de interpretação jurídica como meio adequado para se extrair das normas de competência tributária o seu verdadeiro significado. Nesse caminho a ser percorrido pelo intérprete, deve-se, primeiro, identificar o sentido literal dos signos utilizados no texto constitucional, colhendo-o dos usos linguísticos comuns ou jurídicos, de preferência o último. Depois, far-se-á necessário cotejá-lo ante o contexto significativo e o todo harmônico do sistema normativo. Na insuficiência do método, pode-se recorrer ao elemento histórico e, por último, de maneira mais segura e eficaz, aos critérios teleológicos, condizentes com os princípios constitucionais e com a finalidade da norma, o seu espírito, na busca pela formulação dos conceitos que indicarão a solução dos casos concretos apresentados.

Dessa forma, restam traçadas importantes diretrizes que conduzirão o intérprete/aplicador da lei tributária na busca pela adequada compreensão do âmbito constitucional dos impostos e do alcance das normas de competência tributária, evitando, assim, aparentes conflitos entre os organismos federativos.

3 O ÂMBITO CONSTITUCIONAL DO ISS

No presente capítulo, propõe-se uma análise pormenorizada de todos os elementos que compõem o âmbito constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, delineado pela regra de competência fixada pelo art. 156, inciso III, da Constituição da República de 1988.

Para tanto, inicia-se pelo mapeamento da estrutura da norma constitucional atinente ao imposto em discussão, dividindo-a em duas partes: a) aquela voltada ao legislador municipal, a quem é atribuída competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II”; b) e a outra destinada ao legislador federal, condizente com a necessidade de definir em lei complementar quais são os tais serviços.

Nesse intuito, começa-se a percorrer a trilha hermenêutica que levará à correta interpretação da norma constitucional do ISS pela descoberta do sentido literal do signo “serviços”, a partir da investigação de seus possíveis significados no universo dos usos linguísticos comuns e especiais.

Passa-se, na sequência, ao cotejamento do conceito de serviço preliminarmente colhido com as lições advindas do contexto significativo e da interpretação sistemática, a fim de depurar melhor o núcleo do tributo municipal. Consegue-se tal intento por meio da percepção dos pressupostos negativos do ISS, dos fatos que, pelos motivos que serão analisados, não pertencem ao seu campo material de incidência.

Promove-se, então, a análise do art. 156, III, da CF/88, diante dos critérios teleológicos, buscando compatibilizar a regra-matriz de incidência do ISS com os fins propostos pela norma tributária, tendo como norte os princípios constitucionais, notadamente o da capacidade contributiva.

Ao final, trata-se da parte derradeira da regra de competência estudada, referente à necessidade de definição em lei complementar dos serviços que podem ser objeto de tributação por parte do ente municipal, procurando assentar o entendimento doutrinário e jurisprudencial que se firmou sobre a matéria em comento.

3.1 A estrutura da norma atinente ao ISS

A estrutura lógica de uma norma jurídica tributária convencional (v.g., uma norma de comportamento), consoante os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁴, é composta por “uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição”.

Nesse sentido, o antecedente da norma conterá a previsão de um fato, enquanto o seu consequente prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que advirá da concretização do fato cogitado na hipótese. Em síntese, tem-se que “a hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente”¹⁷⁵.

As normas constitucionais de competência tributária, por sua vez, na qualidade de regras de organização (e não de conduta, como já visto), voltadas, portanto, ao legislador ordinário dos respectivos entes federativos, estabelecem os contornos limitadores do critério material de cada imposto, bem como indicam qual a pessoa jurídica de direito público que poderá instituí-lo.

Nesse caso, a estrutura da norma muda um pouco de figura, sendo certo que, em seu antecedente, observa-se a mera descrição da existência do ente político competente para exigir aquele imposto e, no seu consequente, a respectiva autorização constitucional para que o referido organismo público institua o tributo sobre os fatos ali narrados, com contornos bem definidos pelo próprio constituinte originário.

Por conseguinte, uma vez verificada a existência de um determinado ente federativo (antecedente), nasce para ele a competência para instituir e cobrar o imposto sobre um fato cujo arquétipo já se encontra delineado na própria norma constitucional (consequente).

No que concerne à regra de competência do ISS, retirada do art. 156, III, da CF/88, tem-se o enunciado de que é permitido aos Municípios instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

¹⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 262.

¹⁷⁵ *ibid.*, 2009, p. 263.

Na pertinente observação de José Souto Maior Borges¹⁷⁶, ao se repartir a estrutura da mencionada norma constitucional, observa-se que há uma prescrição voltada aos Municípios, autorizando-os a instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, excluídos aqueles presentes no art. 155, II, e outra dirigida à União, incumbindo-a da missão de aprovar uma lei complementar nacional que defina quais são esses serviços.

Tem-se, então, no art. 156, III, da CF/88, o âmbito constitucional do ISS, consistente na matéria de fato definida pela própria Carta Magna como limite da competência do ente municipal, a ser observado no momento da elaboração e aplicação da lei instituidora do imposto naquele Município.

Assim, o legislador de cada Municipalidade, ao aprovar a respectiva norma de imposição tributária relativa ao ISS, deverá se ater aos contornos materiais traçados pelo constituinte originário e, portanto, só poderá eleger como hipótese de incidência do imposto em comento (descrição genérica e abstrata) fatos que se enquadrem no conceito de “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei”.

Não se deve confundir o âmbito constitucional do ISS com o seu fato gerador, que é a situação definida na lei municipal como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador dá-se com a concretização, no mundo fenomênico, daquela hipótese prevista abstratamente na norma de imposição tributária do Município. As legislações locais costumam apontar como fato gerador do ISS a efetiva prestação de quaisquer dos serviços descritos na lista anexa à respectiva lei municipal, gerando, para o contribuinte, a obrigação tributária de recolher o tributo devido ao erário público.

Como regra de estrutura que é, o art. 156, III, da Constituição Federal, revela como antecedente o suposto de existir a figura do Município. Concretizada a hipótese contida no descritor (ou seja, havendo ente municipal), passa-se ao conseqüente da norma, ao seu prescritor, consistente na permissão concedida a esta unidade federativa para, por meio do seu próprio Poder Legislativo, aprovar lei ordinária criando o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Dada essa visível divisão da regra constitucional do ISS, cumpre analisá-la por dois prismas. Primeiro, retirar da norma, mediante o uso dos mecanismos tradicionais de interpretação jurídica, o conceito constitucional de “serviço”, para, depois, averiguar a segunda parte de seu conseqüente, a respeito da referência à edição de lei complementar.

¹⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS: do decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS: na lei complementar n. 116/03 e na constituição**. São Paulo: Manole, 2004. vol 2, p. 17.

3.2 O signo “serviços” e o seu sentido literal

Basta uma leitura rápida dos dispositivos presentes na Lei Magna para se verificar que não definiu o significado da expressão “serviços de qualquer natureza”, nem tampouco formulou expressamente o conceito do vocábulo “serviços”, núcleo da regra de competência do imposto municipal em questão.

Disso resulta que o intérprete/aplicador da norma contida no art. 156, III, da Constituição Federal, terá de percorrer todo aquele processo hermenêutico traçado no capítulo anterior, utilizando-se dos mecanismos tradicionais de interpretação gramatical, sistemática e teleológica.

Na tarefa de extrair o sentido literal da palavra “serviços”, inicia-se o percurso pela busca dos significados oferecidos ao aludido signo pelos usos linguísticos gerais, aqueles retirados de uma comunidade discursiva indeterminada, dos usos comuns do povo, conforme sugerido por Karl Larenz¹⁷⁷.

Dessa primeira triagem, é mister constatar que a gama de sentidos alcançados ainda não permitirá a formulação de um conceito seguro, preciso, que sirva plenamente aos objetivos intentados pelo intérprete. Ao manusear um bom dicionário de língua portuguesa, o pesquisador encontrará inúmeros significados para “serviço”, desde de definições certamente mais próximas daquela presente no âmbito constitucional do ISS, como “ação ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho”, “exercício e desempenho de qualquer atividade”, “qualidade do que serve; utilidade, préstimo, serventia”, até outras mais genéricas e coloquiais, como “área reservada ao uso e circulação dos empregados, entregadores, etc. nos edifícios, casas, etc.”, ou mesmo “feitiçaria efetuada sob encomenda”.

Hugo de Brito Machado¹⁷⁸ já havia constatado que, na linguagem comum, a palavra serviço é plurissignificativa, sendo certo que “a Academia de Ciências de Lisboa a registra em seu dicionário com nada menos do que 34 significados”.

Dessa forma, faz-se necessário caminhar para o universo dos usos linguísticos especiais, a fim de depurar melhor o conceito do vocábulo em baila. Para tanto, promove-se a

¹⁷⁷ LARENZ, Karl, op. cit., 1997, p. 451.

¹⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS**: na lei complementar n. 116/03 e na constituição. São Paulo: Manole, 2004. vol 2, p. 564.

comparação dos significados colhidos dos usos comuns com aqueles utilizados por um grupo determinado, a exemplo da comunidade jurídica.

Nessa linha, percebe-se que o legislador civilista de 1916 já havia instituído, no art. 1.216 do antigo Código Civil (texto reproduzido integralmente pelo art. 594 do novo diploma), que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

Os juristas da época, ao interpretarem o mencionado dispositivo, associavam serviço a ideia de prestar atividade a outrem mediante remuneração. Incutido nesse conceito estava o elemento humano, o esforço pessoal daquele que executa o serviço, que desempenha um “facere”.

Washington de Barros Monteiro¹⁷⁹, depois de tecer críticas à rubrica “locação de serviços”, utilizada pelo legislador da época, entendendo ser mais apropriada a expressão “contrato de prestação de serviços”, já vaticinava que o objeto da descrição contida na norma do art. 1.216 voltava-se a uma “obrigação de fazer”, marcada por uma atividade humana do “locador” em benefício do “locatário”, devidamente remunerada:

A locação de serviços é assim contrato sinalagmático, em virtude do qual um dos contratantes, o locador, se compromete a prestar certos serviços, que o outro, denominado locatário, se obriga a remunerar. À obrigação de fazer do primeiro contrapõe-se, portanto, uma obrigação de dar, por parte do segundo; essa reciprocidade outorga ao contrato caráter oneroso.

Seguindo a mesma lógica de raciocínio, Caio Mário da Silva Pereira¹⁸⁰ conceituava o contrato civil de prestação de serviços como “aquele em que uma das partes se obriga para com a outra a fornecer-lhe a prestação de sua atividade, mediante remuneração”, e, em seguida, completava asseverando que “o objeto da obrigação do empregado é a prestação da atividade, resultante da energia humana aproveitada por outrem, e tanto pode ser intelectual como material ou física”.

À luz do novo Código Civil de 2002, Nelson Rosenthal¹⁸¹, ao comentar o art. 594, reforça o entendimento de que a comunidade jurídica já firmara, sob o pálio do Código anterior, acerca do conceito de serviço, asseverando que a sua prestação alcança “condutas

¹⁷⁹ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1975. vol. 1, p. 175-177.

¹⁸⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: fontes das obrigações**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. vol. 3, p. 260-261

¹⁸¹ ROSENTHAL, Nelson. Dos contratos em geral. In: PELUSO, Cezar (Coo). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 4. ed. São Paulo: Manole, 2010, p.627.

físicas (materiais) ou intelectuais (imateriais)”, realizadas em favor de um terceiro, dentro de uma relação bilateral, nascida da autonomia da vontade das partes (prestador e tomador).

Percebe-se que, no conceito que a comunidade jurídica formulara ainda sob a égide da legislação civilista de 1916, afluía a noção de serviço atrelada a “prestação de atividade”, “obrigação de fazer”, “energia humana”, “conduta física ou intelectual”.

Assim, dos usos técnico-jurídicos, aduz-se que “prestar serviço” significa realizar uma atividade humana em prol de outrem. Trata-se de um esforço pessoal voluntário, desempenhado em favor de um terceiro, visando a uma remuneração (é ação, ato de servir, prestar, fazer).

Nesse ponto, é mister destacar uma ressalva acerca do posicionamento adotado por alguns doutrinadores do renome de Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁸², Francisco Ramos Mangieri¹⁸³, Sérgio Pinto Martins¹⁸⁴ e Kiyoshi Harada¹⁸⁵, os quais afirmam ter o legislador constituinte de 1988, ao incluir o termo “serviços” no núcleo material do ISS, adotado o seu conceito econômico, mais amplo que o jurídico, aproveitado da Comunidade Econômica Europeia – CEE.

Para essa corrente, o ISS incidiria não só sobre a prestação (ato humano voluntário) de serviços, mas sobre a própria circulação desses serviços, definidos como “o produto do trabalho humano destinado à satisfação de uma necessidade, através da circulação econômica de um bem imaterial ou incorpóreo”¹⁸⁶, excluída de seu campo a transferência de bens materiais ou corpóreos (a entrega de mercadorias).

Nessa perspectiva, o conceito de serviços teria sido recepcionado pelo constituinte de 1988 na sua acepção econômica (relacionado à venda, à circulação de bens imateriais) e, desse modo, englobaria as locações de bens móveis, as cessões de direitos (como a franquia), as cessões de uso de marca e sinais e outros.

Tal raciocínio também vai buscar o conceito de serviço nos usos linguísticos especiais (só que da Ciência Econômica) e, portanto, o significado encontrado revela-se mais restrito em relação àqueles advindos dos usos comuns. Entretanto, como já visto, em prestígio ao princípio da unidade do sistema jurídico, quando há divergência entre os sentidos atribuídos a

¹⁸² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: RT, 1975, p. 40.

¹⁸³ MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS – teoria – prática: questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: EDIPRO, 2012, p. 109.

¹⁸⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 27.

¹⁸⁵ HARADA, Kiyoshi, op. cit., 2008, 10.

¹⁸⁶ MANGIERI, Francisco Ramos, op. cit., 2012, p. 29.

um termo pelos usos especiais, deve prevalecer aquele consagrado pela Ciência do Direito, devidamente construído e assentado por sua comunidade jurídica determinada, em prejuízo dos demais significados oriundos de outros ramos do conhecimento, ainda que técnico-científico, como é o caso do conceito fornecido pela Economia.

Além disso, consoante aponta Daniel Prochalski¹⁸⁷, adotar tal entendimento implicaria reconhecer que o imposto em questão passaria a incidir não mais sobre o fato da prestação de serviços, mas sobre o negócio jurídico do qual ela decorre (“venda de serviços”), o que não condiz com a prescrição normativa.

Conforme já analisado, o âmbito constitucional dos impostos está relacionado a uma situação de fato descrita na norma que, uma vez concretizada no mundo fenomênico, faz nascer a obrigação de recolher o tributo aos cofres públicos. Essa descrição objetiva do fato na norma, como ponderou Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁸, é obtida da composição integral da hipótese tributária, sendo o critério material um dos seus componentes lógicos.

Esse critério material representa exatamente o núcleo da hipótese tributária, a sua parte essencial, formada obrigatoriamente por um verbo – sempre pessoal e alusivo a um comportamento humano – e seu complemento – um predicado, um objeto direto ou indireto.

Trazendo essas lições para a análise da norma do ISS, vê-se que o termo “serviços” só pode ser entendido como o complemento do núcleo da hipótese tributária, necessitando, pois, de um verbo que o preceda, o qual não há como ser outro senão “prestar”. É dizer: o núcleo material do ISS é formado pela conjunção “prestar serviços” de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Na mesma linha de raciocínio, Marcelo Caron Baptista¹⁸⁹, depois de concluir que o ISS somente pode incidir se houver realização de serviços para terceiro, formando-se, assim, uma relação envolvendo, pelo menos, duas pessoas (realizador e tomador do serviço), afirma ser mais adequada a expressão “prestar serviços”, explicando que ela atende à exigência científica “de que o critério material seja gramaticalmente representado por um verbo seguido de um complemento – verbo transitivo”.

Logo, o que se tributa é a atividade humana da qual resulta o serviço, é o “prestar”, o “fazer”, e não o produto dessa ação. Embora o texto literal do art. 156, III, da CF/88, contenha simplesmente o indicativo de que o imposto incide sobre “serviços”, vale notar que o art. 155,

¹⁸⁷ PROCHALSKI, Daniel. **ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 202.

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2009, p. 288.

¹⁸⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005., p. 255.

II, da mesma Lei Maior, ao tratar da parte referente ao ICMS, aduz que o imposto estadual alcança também as “prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, retirando-as do âmbito do ISS. Comprova-se, assim, que o fato tributado é mesmo o “fazer”, o “prestar”, e não só o serviço em si ou a sua “circulação”.

Nesse sentido, Aires Fernandino Barreto¹⁹⁰ define com muita clareza:

A essência da hipótese de incidência do ISS não está no termo “serviço” isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer, na prestação do serviço [...] Só há falar em prestação de serviço diante da presença de um prestador e de um tomador [...] Em resumo, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.

Assente, portanto, que o fato que faz ativar a norma tributária do ISS é a efetiva “prestação de serviços”, o esforço humano, a atividade envidada pelo prestador em favor do tomador. Essa conclusão implica dizer – consoante já ventilado – que o imposto municipal em apreço abrange tão-somente as obrigações de fazer, excluindo, por conseguinte, as obrigações de dar.

Na clássica definição propiciada pela Teoria Geral das Obrigações, a obrigação de dar consiste “na entrega de alguma coisa, ou seja, na tradição de uma coisa pelo devedor ao credor”¹⁹¹, assume a forma “de entrega ou restituição de determinada coisa pelo devedor ao credor”¹⁹².

Ao definir as obrigações de fazer, Silvio Rodrigues¹⁹³ assevera com extrema clareza e precisão que lhe são peculiares:

Na obrigação de fazer o devedor se vincula a determinado comportamento, consistente em praticar um ato, ou realizar uma tarefa, donde decorre uma vantagem para o credor. Pode esta constar de um trabalho físico ou intelectual, como também da prática de um ato jurídico. Assim, assume obrigação de fazer o empreiteiro que ajusta a construção de uma casa; ou o escritor que promete a um jornal uma série de artigos; ou a pessoa que, em contrato preliminar, propõe-se a outorgar, oportunamente, um contrato definitivo.

Carlos Roberto Gonçalves¹⁹⁴ complementa afirmando que a “obligatio faciendi” abrange “o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefatos, ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor”.

¹⁹⁰ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 319-320.

¹⁹¹ RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**: parte geral das obrigações. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. vol. 2, p. 19.

¹⁹² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. vol. 2, p. 57.

¹⁹³ RODRIGUES, Sílvio, op. cit., 2002. vol. 2, p. 31.

A diferença entre as duas modalidades reside no fato de que, na obrigação de dar, existe uma prestação de coisa, o devedor promove a entrega de um bem (certo ou incerto) ao credor, enquanto na obrigação de fazer há uma prestação de fato, o objeto consiste no ato ou serviço do devedor, realizado em benefício do credor.

Daí porque se afirma que o ISS, por onerar a prestação de serviço, incide apenas nas obrigações de fazer. Veja que essa primeira e importante conclusão já permite ao intérprete excluir algumas possibilidades de significado para o vacábulo integrante do núcleo material do imposto em tela. Ora, se “prestar serviços” atrela-se a uma obrigação de fazer algo em favor de um terceiro, deduz-se que o campo de abrangência do ISS não abarca as obrigações de dar. Assim, já se permite diminuir o espectro de sentidos possíveis para o signo em questão.

Impende ressaltar que o entendimento acima esposado já se encontra, atualmente, consolidado pelo Supremo Tribunal Federal – STF. É que alguns Municípios pretenderam tributar a locação de bens móveis, entendendo haver aí um serviço, um fazer. Ocorre que a Corte Suprema, ao julgar o RE nº 116.121/SP¹⁹⁵, firmou posicionamento no sentido de que a referida atividade constitui-se como uma obrigação de dar, fora, portanto, do âmbito de incidência do imposto municipal, haja vista não se subsumir ao conceito constitucional de serviço. Eis a ementa do citado julgado:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No bojo da decisão da Suprema Corte, ficou consignado que a legislação tributária, emanada de qualquer dos entes federativos, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (art. 110 do CTN), utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias, o que reforça a tese de que se deve levar em consideração, para fins de bem

¹⁹⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto, op. cit., 2011, p. 84.

¹⁹⁵ RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.

construir o conceito constitucional de serviço, o sentido adotado pela legislação civilista pré-constitucional, que, como visto, atrelava serviço a um fazer, a uma ação humana.

De tão reiteradas as decisões do STF nessa direção, a Corte resolveu condensar o seu entendimento na Súmula Vinculante nº 31¹⁹⁶, cujo enunciado restou assentado da seguinte forma: “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Isso significa que, como bem ponderou Gustavo Masina¹⁹⁷, “se o conceito constitucional de serviço, para fins de incidência do ISSQN, exige que se esteja a tratar de obrigações de fazer, não pode o legislador, ordinário ou complementar, determinar que certas obrigações de dar servirão à incidência do tributo municipal”.

Destarte, ao incluir a locação de bens móveis como atividade passível de ser tributada pelo ISS, o legislador incorreu em indevida ampliação do conceito de serviços fincado na Constituição Federal de 1988, recepcionado do antigo Código Civil.

Dessa forma, antes de continuar o percurso pelo caminho metodológico que levará à correta interpretação do texto da norma contida no art. 156, III, da Constituição Federal, referente ao âmbito de incidência do ISS, cumpre reforçar que o sentido literal do signo “serviços”, retirado dos usos linguísticos técnico-jurídicos, na linha do que preconizava o legislador civilista de 1916, condiz com uma obrigação de fazer, um esforço humano realizado em favor de um terceiro, sendo certo que o imposto municipal deve gravar o “prestar serviços” (verbo e complemento), o “facere”.

3.3 O contexto significativo e a interpretação sistemática aplicada ao ISS

No intuito de precisar ainda mais o sentido do vocábulo “serviço”, vale cotejá-lo, na linha metodológica traçada por Karl Larenz¹⁹⁸, com o contexto significativo, que – cumpre lembrar – avalia a concordância material com outra disposição presente no ordenamento jurídico e impõe a compreensão do texto no bojo do sistema como um todo.

Ocorre que, dada a rígida e exaustiva distribuição de competências tributárias efetuadas pela Carta Política de 1988, em que cada ente recebeu autorização para instituir e cobrar determinado imposto sobre um único fato (uno e indivisível), não há falar em

¹⁹⁶ STF Súmula Vinculante nº 31 - PSV 35 - DJe nº 40/2010 - Tribunal Pleno de 04/02/2010 - DJe nº 28, p. 1, em 17/02/2010 - DOU de 17/02/2010, p. 1.

¹⁹⁷ MASINA, Gustavo, op. cit., 2009, p. 70.

¹⁹⁸ LARENZ, Karl, op. cit., 1997, p. 457.

identidade de sentido entre os signos utilizados para descrever o conseqüente de cada uma das normas constitucionais de competência.

Pretende-se dizer, com isso, que, quando a Constituição atribui competência aos Municípios para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza”, aos Estados para fazê-lo sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” e à União para tributar “produtos industrializados”, por exemplo, deve-se deduzir que há, necessariamente, uma completa distinção semântica entre os termos e expressões mencionados, reflexo da exclusividade conceitual característica dos signos presentes nas hipóteses tributárias.

Os vocábulos e as cadeias de palavras que serviram para descrever a materialidade de cada um dos impostos devem apresentar sentidos diversos, conteúdos nitidamente distintos. Assim, “prestar serviços” não pode ser equivalente a “vender mercadoria”, “auferir renda”, “industrializar produtos”, “realizar operações de crédito, câmbio e seguro”, etc.

Reconhecer o que acima se afirmou leva a outra conclusão interessante. Ora, a exclusividade de um conceito posto na norma permite ao intérprete compreender tanto o que aquele termo pode significar como o que ele não pode significar. Nessa esteira, para bem depurar os contornos limitadores do âmbito constitucional do ISS, tão relevante quanto descobrir o significado de “serviço” é saber o que não pode integrar o seu conceito.

No mesmo sentido, Marcelo Caron Baptista¹⁹⁹, com extrema lucidez, asseverou que

Para definir o que é serviço é necessário discorrer, entre outras coisas, sobre o que não o é, na dicção constitucional. O critério material somente pode ser explicado por um processo de isolamento, em que se subtrai de um determinado campo de incidências possíveis aqueles comportamentos que a Constituição afastou do âmbito da competência tributária relativa ao ISS. O método não é estranho ao Direito Tributário. O mesmo processo de inclusão e exclusão aqui proposto é de especial importância para a definição da própria competência tributária de qualquer das pessoas políticas. Ela somente pode ser conhecida diante daquilo que nela se insere e daquilo que ela não contempla.

Dessa forma, o contexto significativo e a interpretação sistemática serão úteis à medida que propiciarão a exclusão do conceito de serviço de tudo aquilo que estiver inserido no campo de incidência de outro imposto ou protegido pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, a exemplo das imunidades.

Sendo assim, logo de início, cabe registrar que, por expressa previsão contida no art. 156, III, da CF/88, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação não poderão integrar a base de incidência do ISS, haja vista já restarem inseridos na descrição

¹⁹⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron, op. cit., 2005, p. 253.

do núcleo material do ICMS, de competência estadual. Assim, em respeito à divisão rígida e exclusiva das competências tributárias estabelecidas pela Carta Política, o imposto municipal não alcança os serviços *sus* mencionados.

Há de se ressaltar, também, que os serviços públicos prestados diretamente por quaisquer dos organismos federativos estão fora do campo de incidência do ISS, por quedarem abrangidos pela regra da imunidade recíproca, consagrada no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

É que o serviço público prestado por quaisquer desses entes, quando for específico e divisível ou realizado no exercício do poder de polícia, poderá, no máximo, ser remunerado por taxa, mas nunca por imposto, consoante já estudado no capítulo anterior.

Essa espécie de serviço caracteriza-se, tradicionalmente, por se tratar de uma atividade tipicamente estatal, destinada à satisfação das necessidades essenciais da população e sujeita ao regime jurídico administrativo. Conceituar serviço público não é tarefa das mais simples. Lucas Rocha Furtado²⁰⁰ define-o como “a atividade de satisfação das necessidades da população, desenvolvida pelo Estado ou por particulares, por meio da qual são postas utilidades ou comodidades à disposição da coletividade”.

Veja que, no âmbito do citado conceito, toda atividade prestada no sentido de atender às necessidades básicas da coletividade pode ser compreendida como serviço público, podendo ser desempenhada tanto pelo Estado, diretamente, quanto pela iniciativa privada, mediante concessão, permissão ou autorização daquele.

O fato de um particular eventualmente prestar esse tipo de serviço não retira sua natureza pública. Nos casos de execução pela esfera privada, a titularidade do serviço público e o poder de disciplinar as condições em que será prestado permanecem com o Estado²⁰¹. É exatamente nesse ponto que surgem as primeiras controvérsias.

Quando o serviço público for prestado diretamente por quaisquer dos organismos políticos, não haverá possibilidade de se cogitar a incidência do ISS, dada a aplicação da imunidade recíproca. Contudo, na hipótese de tais serviços serem executados por particulares, poderá aflorar certa dúvida quanto à viabilidade da tributação pelo imposto municipal.

Nesse contexto, alguns renomados juristas defendem a impossibilidade de tributação pelo ISS de alguns serviços constantes na lista da Lei Complementar nº 116/2003, como os de transporte municipal (item 16), de registros públicos, cartorários e notariais (item 21), de

²⁰⁰ FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 714.

²⁰¹ PROCHALSKI, Daniel, op. cit., 2009, p. 218.

exploração de rodovia (item 22), de coleta, remessa ou entrega de correspondências (item 26) e outros, exatamente por serem, na sua essência, serviços públicos, embora executados por particulares.

Para Aires Fernandino Barreto²⁰², tais serviços serão sempre públicos e de titularidade indubitosa do ente político, pois “o que se concede não é o serviço, mas sim a sua execução”, sendo irrelevante se quem o presta é o próprio Estado, seus concessionários ou particulares. Em reforço, a esse entendimento, José Eduardo Soares de Melo²⁰³ assevera que “a circunstância de os serviços serem prestados em caráter privado, em razão de conveniência da administração, não modifica sua natureza essencialmente pública”, sendo certo que não poderão ser tributados pelo ISS, ainda que executados por particulares.

Ocorre que o próprio art. 150, § 3º, da Constituição Federal, é taxativo em afirmar que a imunidade recíproca não se aplica aos serviços “relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

É inconteste que os serviços, por terem sua prestação repassada ao particular, não deixam de ser públicos. No entanto, como bem destaca Marcelo Caron Baptista²⁰⁴, “a alteração no regime jurídico da remuneração é elemento decisivo para a incidência do ISS”. É que esses serviços, quando explorados por concessionário, permissionário ou autorizado, são remunerados por tarifa, que revela a efetiva capacidade contributiva do prestador. Já o Estado, quando fornece diretamente tais serviços, ainda que cobre do contribuinte a taxa correspondente, não terá como finalidade auferir qualquer vantagem econômica com aquilo.

Nesse diapasão, é mister reconhecer que as pessoas privadas que exercem esse tipo de atividade são obviamente movidas pelo intuito lucrativo, buscando receber a correspondente remuneração pela prestação dos serviços. São objetivos perfeitamente legítimos, mas que, por manifestarem capacidade econômica, se subsumem à incidência do ISS.

Deve-se ter em mente que, nessas situações, o destinatário constitucional do tributo é o particular, o qual deverá arcar com o ônus do imposto municipal. Não há falar, portanto, em afetação do patrimônio do Estado por meio da incidência do ISS. A obrigação recairá

²⁰² BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 57.

²⁰³ MELO, José Eduardo Soares de. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS**: na lei complementar n. 116/03 e na constituição. São Paulo: Manole, 2004. vol 2., p. 324.

²⁰⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron, op. cit., 2005, p. 464.

exclusivamente no prestador do serviço, no particular, porquanto exerceu uma atividade reveladora de riqueza, naturalmente passível de sofrer tributação.

Corroborando com essa tese, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089²⁰⁵, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG/BR, firmou a seguinte posição:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.

Seguindo a análise das controvérsias que guardam relação umbilical com o tema dos serviços públicos e o âmbito de incidência do ISS, tem-se a polêmica a respeito da tributação dos serviços desempenhados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, entidade da Administração Indireta da União (empresa pública), criada pelo Decreto-lei nº 509, de 10 de março de 1969.

A mais importante atividade exercida pela ECT consiste no serviço postal, cuja exploração, em caráter de exclusividade, foi conferida pela Constituição Federal (art. 21, inciso X) à União e repassada por esta à citada empresa pública.

Vale lembrar que, na decisão da ADPF nº 46/DF²⁰⁶, o Supremo Tribunal Federal deixou consignado que 1) a atividade econômica em sentido amplo é gênero que compreende

²⁰⁵ ADI 3089, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-02 PP-00265 RTJ VOL-00209-01 PP-00069 LEXSTF v. 30, n. 357, 2008, p. 25-58.

²⁰⁶ ADPF 46, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2009, DJe-035 DIVULG 25-02-2010 PUBLIC 26-02-2010 EMENT VOL-02391-01 PP-00020.

duas espécies, o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito; 2) o serviço postal – compreendido como o conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado – não consubstancia atividade econômica em sentido estrito, mas sim um serviço público; 3) a exclusividade da prestação dos serviços públicos é expressão de uma situação de privilégio. Logo, conclui-se que a ECT atua em regime de privilégio na prestação dos serviços postais, que são públicos.

Nessas condições, é forçoso admitir, até por conta do que já havia decidido o próprio STF no RE nº 407.099/RS²⁰⁷, que o serviço público postal, embora não desempenhado diretamente pela União, mas sim por sua empresa pública (a ECT), está abrangido pela imunidade recíproca, não podendo ser tributado pelo ISS.

Ocorre que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos não se limita apenas a prestar serviços postais. Na órbita de sua atuação, encontram-se, também, atividades econômicas em sentido estrito, exploradas, em regra, pela iniciativa privada, como a atividade bancária (serviço conhecido como “banco postal”), as cobranças e recebimentos por conta de terceiros, o serviço de “courrier”, o serviço de encomenda expressa (“sedex”) e outros.

Todas essas atividades possuem índole inequivocamente privada, longe de revelarem natureza de serviço postal ou de outro serviço público qualquer. Também não são objeto de monopólio estatal. Podem até ser prestados pela empresa pública ECT, mas em concorrência com os particulares.

Observando essa peculiaridade, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (AC 1999.70.00.031906-3) decidiu que a imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, da CF/88, abrangia somente os serviços postais explorados em regime de privilégio pela ECT (art. 9º da Lei nº 6.538/78). Assim, afirmou o TRF da 4ª Região ser lícita a cobrança do ISS relativamente às atividades de natureza privada, realizadas em regime de concorrência com as demais empresas do setor.

A controvérsia foi levada ao Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 601.392/PR²⁰⁸. Ao decidir pela repercussão geral da matéria em questão, o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, assim se manifestou:

²⁰⁷ RE 407099, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/06/2004, DJ 06-08-2004 PP-00062 EMENT VOL-02158-08 PP-01543 RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, n. 314, 2005, p. 286-297.

²⁰⁸ RE 601392 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 12/11/2009, DJe-228 DIVULG 03-12-2009 PUBLIC 04-12-2009 EMENT VOL-02385-06 PP-01176 RF v. 105, n. 404, 2009, p. 339-343.

Entendo que a matéria possui densidade constitucional, na medida em que se discute o alcance de imunidade tributária, com reflexo nos domínios da concorrência e da livre-iniciativa. Ademais, como já indicado no precedente, a necessidade de eventual “distinguishing” fora intuída por esta Corte. A orientação a ser fixada por esta Corte transcenderá os interesses meramente individuais, pois irá servir de parâmetro para todas as entidades cujas atividades constantemente oscilam entre a prestação de serviço público, sem nota de capacidade contributiva, e a atuação econômico-lucrativa, própria dos agentes de mercado.

No corpo da ACO nº 765-AgR²⁰⁹, o mesmo Ministro acima citado já havia se pronunciado no seguinte sentido:

A circunstância de a agravante executar serviços que, inequivocamente, não são públicos nem, tampouco, se inserem na categoria “serviços postais”, como a atividade bancária conhecida como “Banco Postal”, demandará certa ponderação quanto à espécie de patrimônio, renda e serviços protegidos pela imunidade recíproca.

Isso posto, pela linha de argumentação adotada – ainda que incipiente – existe uma chance considerável de o STF inclinar-se pela possibilidade do ISS incidir sobre os serviços prestados pela ECT que não se enquadrem como serviço postal, o que parece a decisão mais acertada à luz dos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva e livre concorrência.

Ora, já que os demais serviços explorados pela ECT estão na órbita das atividades econômicas em sentido estrito, exploradas concomitantemente com o setor privado, não seria justo que uma única empresa leve vantagem sobre as outras pelo fato de não sofrer nenhum tipo de tributação e, assim, ter condições de baratear o preço do seu serviço, atingindo uma parcela maior do mercado e causando prejuízo a seus concorrentes.

Dessa forma, pelas razões acima expostas e em reforço aos princípios constitucionais acima referidos, entende-se que as empresas públicas que explorem atividade econômica em sentido estrito, em concorrência com a iniciativa privada, devem ter seus serviços (que se encontram fora do conceito de serviço público) normalmente tributados pelo ISS, quando se subsumam totalmente à descrição legal, não havendo falar em imunidade recíproca.

Assim, tem-se, então, que os serviços públicos de um modo geral, quando prestados diretamente pelo ente político ou por suas empresas públicas, encontram-se fora do campo de incidência do ISS, alcançados pela imunidade recíproca. Por outro lado, quando o Estado, por meio de suas entidades, decide exercer atividade econômica em sentido estrito, atuando na

²⁰⁹ ACO 765 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 05/10/2006, DJ 15-12-2006 PP-00081 EMENT VOL-02260-01 PP-00007 RT v. 96, n. 860, 2007, p. 151-157.

esfera privada, em concorrência com os particulares, os seus serviços estarão sujeitos ao imposto municipal. Em todas essas situações – vale observar – o ente público encontra-se no polo ativo da relação jurídica.

Há, contudo, situações em que o Estado aparece como tomador de serviços de particulares, figurando como sujeito passivo dessa relação jurídica. Isso acontece, por exemplo, quando a Administração promove uma licitação para contratar uma empresa privada que lhe preste serviços de limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos (item 7.10 da lista). Nesse caso, será elaborado um contrato formal de prestação de serviços, regido pelo Direito Administrativo (Lei nº 8.666/93, fora, portanto, do âmbito do Direito Privado), mas que, todavia, terá como objeto um fato que servirá à incidência do ISS, a ser suportado pelo prestador (particular). Aqui, como se vê, não há falar em serviço público.

Com isso, quer-se mostrar que aquela tradicional lição segundo a qual o ISS alcança apenas fatos regidos pelo Direito Privado não mais subsiste, uma vez que, conforme pontuado, há também situações sob a égide do Direito Administrativo que não inviabilizam a cobrança do ISS pelos Municípios.

Outro aspecto importante que deve ser observado em relação ao âmbito constitucional do ISS refere-se à necessária diferenciação entre serviços-meio (ou atividades-meio) e serviços-fim (ou atividades-fim). Adianta-se que, feita a interpretação sistemática e observado o contexto significativo em torno da regra matriz do imposto municipal em baila, chegar-se-á à conclusão de que não poderão integrar o campo de incidência do ISS os serviços prestados apenas como um meio para a realização de outro fato sujeito à tributação por outro ente federativo.

É que, como bem definiu José Eduardo Soares de Melo²¹⁰, a designação da ação humana, consistente numa obrigação de fazer, como já visto, “pode representar (a) um ato, fato ou obra constitutivo de um passo ou etapa para a consecução de um fim; e (b) o próprio fim ou objeto”, necessitando, portanto, que se faça esse “discernimento entre atividade-meio e serviço-fim”.

Para configurar uma obrigação de fazer passível de tributação pelo ISS, a prestação do serviço precisa constituir-se como a finalidade almejada pelo contrato firmado entre as partes, e não como uma mera etapa da prestação-fim, uma simples tarefa intermediária a ser necessariamente realizada para a consecução do objeto.

²¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 46.

A título exemplificativo, caso o contrato tenha como foco a “industrialização de um produto” qualquer, não será possível tributar pelo ISS as atividades de solda, montagem e polimento desse bem, porquanto são apenas serviços instrumentais necessários ao processo de transformação daquela matéria-prima no objeto almejado. Nessa hipótese, a obrigação de fazer é apenas um meio para se chegar à verdadeira finalidade da avença pactuada.

Na mesma linha já decidiu o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do Recurso Especial nº 883.254/MG²¹¹, ao asseverar que “não incide o ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividades-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações”. Ao final, consignou aquela Corte Superior que “são serviços-meio para o alcance dos serviços-fim de telecomunicações os de secretaria, datilografia, habilitação, mudança e religação de aparelhos, despertador, processamento de dados, entre outros”.

Assim, retiram-se do âmbito constitucional de incidência do ISS os serviços-meio, fazendo incidir o imposto somente sobre os serviços que são um fim em si mesmo, ou seja, que se mostrem como o objetivo primordial do contrato.

Sabe-se que, por muitas vezes, os negócios jurídicos trazem em si um entrelaçamento de prestações. Em inúmeros casos, num mesmo contrato, o devedor se compromete a fazer determinado serviço e, ao mesmo tempo, a entregar um bem ao credor. Tem-se presente, então, uma obrigação de fazer e outra de dar.

Nessa situação hipotética, a fim de identificar se a prestação-fim coaduna-se com uma obrigação de dar ou de fazer, Orlando Gomes²¹² propõe que se atente para o interesse primordial do credor. Se a vontade deste consistir fundamentalmente na tradição de uma coisa pelo devedor, forçoso concluir que a prestação-fim se insere no universo das obrigação de dar, indubitavelmente fora da alçada do ISS, mesmo que durante o processo de “construção” daquele bem tenha havido algum tipo de esforço humano empregado (atividade-meio). Por outro lado, se a prestação-fim buscada pelo credor concentra-se na realização de um determinado serviço pelo devedor, ainda que o resultado deste seja a entrega de um bem material ou que se tenha utilizado algum objeto para auxiliar no ato de “prestar o serviço”, estar-se-á diante de uma obrigação de fazer.

Reforçando esse entendimento, Washington de Barros Monteiro²¹³ propõe a utilização do critério da preponderância para identificar qual das obrigações prevalece no caso concreto:

²¹¹ REsp 883.254/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2007, DJ 28/02/2008, p. 74.

²¹² GOMES, Orlando. **Obrigações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 46.

²¹³ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1975. vol. 1, p. 87.

O *abstractum* da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la, previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa, para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

Assim, identificada a prestação-fim constante no contrato, e sendo esta uma obrigação de dar, impossível sua tributação pelo ISS, assim como não caberá gravar com o aludido imposto municipal os eventuais “serviços-meio” empregados no processo de feitura da coisa a ser entregue ao credor. Do mesmo modo, tratando-se de uma obrigação de fazer, os instrumentos ou materiais possivelmente utilizados pelo prestador como auxílio ao bom desempenho daquele “serviço-fim” não podem ser considerados mercadoria para o caso de oneração pelo ICMS, por exemplo.

Ademais, vale reforçar que mesmo o resultado da prestação do serviço tendo como consequência a entrega de um bem corpóreo ao credor, não restará desconfigurada a obrigação de fazer. Assim, o alfaiate contratado para costurar determinada roupa sob medida para seu cliente – embora sua prestação culmine com a entrega da própria peça de vestuário encomendada, ou seja, da coisa, do objeto material, do bem corpóreo – estará sujeito à incidência do ISS, pois a prestação-fim consistiu fundamentalmente na realização de um serviço. O mesmo ocorre com um artista contratado para pintar um quadro, o advogado que elabora uma petição, o engenheiro que formula o projeto elétrico de um edifício e assim por diante.

A esse propósito, vale destacar que, no que concerne à classificação dos tipos possíveis de serviços, Aires Fernandino Barreto²¹⁴ os divide da seguinte forma: a) serviços puros, cuja prestação se exaure no simples “facere”, prescindindo da utilização de instrumentos ou materiais; b) serviços com emprego de instrumentos, nos quais o esforço humano despendido é apoiado e viabilizado pelo emprego de coisas (v.g., o aparelho do dentista, o raio X do médico, a vassoura da limpadeira, etc.); c) serviços com aplicação de materiais, os quais são ingredientes, insumos, componentes que integram o próprio serviço, dissolvem-se na própria atividade, com ela se confundindo ou, ao menos, seguindo-a como acessório indissociável (v.g., a graxa do engraxate, a resina do dentista, o creme do barbeiro, o papel da receita do médico, etc.); d) serviços complexos, que abarcam tanto o emprego de instrumentos como de materiais, embora o fator decisivo ainda seja a atividade humana.

²¹⁴ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 45.

O comum a todas essas espécies acima relacionadas é o fato de se tratarem de “serviços-fim”. Ainda que sejam empregados bens corpóreos na realização das citadas atividades, o esforço humano é o que prevalece, apresentando-se como o objeto principal da prestação, de que são simples acessórios os materiais e instrumentos.

Na sequência de seu raciocínio, o referido autor²¹⁵ faz um importante alerta acerca da impossibilidade de se ter uma prestação de serviço “com fornecimento de mercadorias”. É que, segundo assevera, “não pode haver um negócio jurídico que envolva concomitantemente prestação de serviço e fornecimento de mercadoria”. O que pode ocorrer é a existência de dois negócios jurídicos autônomos, duas situações radicalmente diversas que se realizam ao mesmo tempo, mas com origens distintas.

Assim, deve-se, mais uma vez, atentar para o acordo de vontades, perquirir o regime jurídico do negócio pactuado, o qual dirá se restam configurados, realmente, dois fatos distintos (prestação de serviços e fornecimento de mercadorias), circunstancialmente concretizados em concomitância, subsumindo-se cada um à sua hipótese de incidência correspondente, ou se houve mera aplicação de material na prestação de serviço ou, por outro lado, simples atividade-meio que viabilizou a venda da mercadoria.

Isso posto, resta demonstrado que, para bem compreender a regra-matriz de incidência do ISS, o seu núcleo fundamental (critério material), o intérprete deve abrir seu campo de visão sobre todas as demais normas jurídicas e regras de competência tributária inseridas no ordenamento pátrio, fazendo o cotejamento dos possíveis significados de serviço com os fatos descritos no âmbito constitucional de outros impostos, valendo-se, assim, do contexto significativo e do elemento sistemático, métodos valiosos e eficientes na descoberta do sentido dos textos normativos.

Viu-se que, lançando mão desses instrumentos, o intérprete consegue perceber que, além de significar uma obrigação de fazer, um ato humano voluntário prestado a outrem (eficácia positiva), o conceito de serviço também exclui de seu espectro hipóteses que estejam sob o manto de outros impostos (eficácia negativa) ou atingidas por alguma limitação ao poder de tributar.

Destarte, do contexto significativo e da interpretação sistemática, conclui-se que são pressupostos negativos do ISS, isto é, não pertencem a seu campo material de incidência: 1) os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, visto já constituírem parte integrante do núcleo material do ICMS, de competência estadual; 2) os

²¹⁵ Ibid., 2009, p. 49.

serviços públicos prestados diretamente pelo Estado ou por suas empresas públicas, haja vista imperar a regra da imunidade recíproca (art. 150, VI, “a”, CF/88); 3) os serviços-meio, porquanto constituem apenas uma etapa na consecução da prestação-fim.

Seguindo essa trilha metodológica, o intérprete/aplicador da norma consegue diminuir a quantidade de possíveis significados para o termo “serviços” inserido no núcleo material do ISS, aproximando-se, assim, do sentido preciso da regra contida no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988.

3.4 Os critérios teleológicos e o princípio da capacidade contributiva

Fixadas as bases acima traçadas, cumpre seguir o percurso hermenêutico na busca pelo refinamento do conceito de serviço, passando, no presente momento, ao enfrentamento do significado até aqui construído com os critérios teleológicos.

Ao perquirir a finalidade almejada pela norma inscrita no art. 156, III, da Lei Fundamental, o intérprete certamente deverá levar em consideração o conteúdo e o alcance dos princípios constitucionais, notadamente aqueles com repercussão decisiva na seara tributária, a exemplo do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/88).

Tal princípio autoriza a conclusão de que só podem ser tributados fatos que revelem ou reflitam alguma manifestação de riqueza. Ao elaborar qualquer norma jurídica que venha a instituir um determinado imposto, o legislador tem o dever de escolher como hipótese de incidência daquele tributo um fato que exiba conteúdo econômico.

Dito de outra forma, valendo-se da (sempre profícua) lição de Alfredo Augusto Becker²¹⁶, é condição imprescindível para a criação de qualquer imposto que ele alcance “fatos-signos presuntivos da capacidade contributiva”, passíveis de revelar, *prima facie*, da parte de quem os realizará, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica da espécie tributária²¹⁷.

Nas palavras de Luciano Amaro²¹⁸, “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”.

O desdobramento desse preceito traz um reflexo imediato para a regra matriz do ISS, porquanto exclui de seu campo de incidência os serviços gratuitos, gratuitos, desinteressados,

²¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto, op. cit., 1972, p. 239.

²¹⁷ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., 2006, p. 85.

²¹⁸ AMARO, Luciano, op. cit., 2009, p. 138.

não onerosos, realizados pelo prestador por mera liberalidade, “pro bono”, em “caráter afetivo, ou por razões religiosas, ou criativas, ou, ainda, em virtude de impulsos de solidariedade ou altruísmo”²¹⁹.

Nesses casos, não há falar em valor material ou econômico do serviço, uma vez que este é inestimável, de importância simplesmente afetiva, caritativa, ética, humana. Se a medida do serviço se dá pela sua remuneração, é forçoso concluir que, sem essa característica, inexistirá serviço tributável.

Vale ressaltar, conforme bem observado por Aires Fernandino Barreto²²⁰, que a situação acima retratada (serviço gratuito) não se equivale àquela em que o prestador, no intuito de conquistar o cliente, deixa de lhe cobrar por aquele serviço. Nessa hipótese, será devido o ISS, haja vista que o serviço foi apenas aparentemente desinteressado. Na realidade, a prestação teve conteúdo econômico, mas o preço foi escamoteado.

A finalidade contida na norma de competência tributária relativa ao ISS condiz com a afetação de uma atividade de conteúdo econômico, que propicia ao prestador do serviço, ao menos em tese, auferir riqueza, demonstrando capacidade de arcar com a exação.

Não se há de confundir, também, manifestação de riqueza com intuito lucrativo. Para incidir ISS, importa ter existido a prestação de serviço com conteúdo econômico. O fato de o prestador obter lucro com aquela atividade é irrelevante. O lucro não é parte integrante do âmbito constitucional do ISS.

Da mesma forma não deixará de ser devido o imposto municipal pela circunstância de o tomador não efetuar o pagamento do preço acordado em favor do prestador. Deve-se lembrar que “o fato gerador do ISS é a prestação de serviço, e não o efetivo pagamento deste”²²¹. A inadimplência gera efeitos apenas no âmbito da relação jurídica obrigacional entre prestador e tomador (esfera privada), não atingindo a relação jurídica tributária entre prestador e ente municipal (esfera pública).

Nesse sentido, restou assentada a jurisprudência do STF, consoante se depreende da ementa do julgado do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 228.337/PR²²², sob a relatoria do (então) Ministro Sepúlveda Pertence:

ISS: exigibilidade. A exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador - que é a prestação do serviço -, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de

²¹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 59.

²²⁰ Ibid., 2009, p. 305.

²²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 490.

²²² AI 228337 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 07/12/1999, DJ 18-02-2000 PP-00058 EMENT VOL-01979-04 PP-00773.

pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele: a conformidade da legislação tributária com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva não pode depender do prazo de pagamento concedido pelo contribuinte a sua clientela.

Corroborando com esse entendimento, o STJ²²³ confirmou que “o fato gerador do ISS é a ‘prestação do serviço’, não importando para a incidência o surgimento de circunstâncias factuais dificultando ou impedindo o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são estranhas à tributação dos serviços prestados”.

Dito isso, impende abordar, derradeiramente, outras peculiaridades que envolvem o âmbito constitucional do ISS e que, portanto, merecem registro no bojo deste capítulo, a fim de tornar o presente trabalho o mais completo possível.

Um aspecto relacionado ao ISS que vale a pena reforçar consiste no fato de que o aludido imposto municipal não incide sobre o contrato que abriga o serviço, mas sim sobre a efetiva prestação deste. O contrato – como já dito – apresenta-se como um documento valioso e indispensável para que se depreenda qual a natureza da prestação-fim avençada, se um “dar” ou um “fazer”, mas não pode, por si só não, ensejar a cobrança do imposto.

Daí porque também não cabe falar em tributação de “serviço potencial”, virtual, que pode vir a ser realizado. É até possível que exista um contrato prevendo uma prestação de serviços futuros, no campo do porvir, condicionada a um determinado acontecimento, porém, tal pacto não pode ensejar nenhum tipo de tributação. O ISS é imposto sobre fatos concretos, efetivos, e não sobre contratos.

A fundamentação *ut supra* referida também se presta a solucionar a controvérsia em torno da tributação das subempreitadas. Na verdade, “empreitada” e “subempreitada” constituem, tão-somente, modelos de contratos, que se prestam a estabelecer o vínculo jurídico destinado a regular diferentes espécies de serviços, predominantemente os de construção civil. Contudo, na qualidade de simples contratos, não são suficientes para ativar a regra-matriz de incidência do ISS, que se consubstancia somente com a efetiva prestação do serviço.

Assim, quando alguém contrata um empreiteiro para construir um edifício e este subcontrata uma parte ou todo o serviço para o subempreiteiro, urge reconhecer que existem aí dois negócios distintos, sendo certo que, no primeiro (contrato de empreitada), figuram como partes o empreiteiro (prestador) e o dono da obra (tomador) e, no segundo (contrato de subempreitada), os pactuantes são o subempreiteiro (prestador) e o empreiteiro (tomador).

²²³ REsp 189.227/SP, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, julgado em 02/05/2002, DJ 24/06/2002, p. 189.

Ocorre que, conquanto sejam múltiplas as partes, o serviço permanece sendo um só, rigorosamente o mesmo, o que desautoriza a pretensão de cobrar ISS como se existissem serviços distintos. O que o subempreiteiro faz é apenas executar uma parcela ou mesmo a integralidade do serviço objeto do contrato do empreiteiro. Sobre o assunto, Aires Fernandino Barreto²²⁴ explica que

Incidindo o ISS sobre a prestação de serviço e não sobre contratos de serviço, só poderá haver a exigência de imposto diante da concreta prestação de serviços, que manterá essa unidade, a despeito de para ela terem concorrido vários prestadores. Note-se que serão vários os prestadores, mas um só serviço. Logo, só se faz possível uma única incidência. Com efeito, o ISS incide sobre a prestação de serviço e não sobre o número de pessoas que o prestou. Não é demais reiterar que o ISS incide sobre fatos e não sobre contratos. Em decorrência, impõe-se não incluir na base calculada o valor dos materiais e o das subempreitadas tributáveis pelo ISS.

Com efeito, não se pode admitir a dupla tributação. Daí porque, conforme pondera Hugo de Brito Machado²²⁵, “adota-se a fórmula pela qual tributa-se a prestação do serviço pelo subempreiteiro, e no cálculo do imposto devido pelo empreiteiro deduz-se o valor do imposto pago pelo subempreiteiro”.

A doutrina aponta, também, que um dos requisitos substanciais para que se consubstancie uma prestação de serviços sujeita ao ISS reside na “autonomia da vontade”, isto é, a atividade humana realizada deve ser voluntária, desencadeada pelo prestador a partir do pacto negocial livremente firmado com o tomador²²⁶.

Daí porque não se inserem no âmbito de incidência do imposto municipal a prestação de serviços militar, eleitoral e do Júri, bem como aquelas decorrentes de sanção jurídica (penal, civil, eleitoral, ambiental, etc.), haja vista que são prestações compulsórias, impostas pelo Estado aos particulares, os quais, mesmo que não consentam, terão a obrigação de cumpri-las. No caso das três últimas hipóteses citadas, há de se ressaltar, ainda, que são serviços não remunerados e, portanto, não possuem conteúdo econômico, a reforçar sua exclusão da regra matriz do imposto em comento.

Os serviços exercidos sob vínculo funcional ou trabalhista também estão ausentes da materialidade do ISS, uma vez que, nesses casos, existe o elemento da subordinação e a remuneração paga tem natureza alimentar, fato que não indica capacidade econômica. São prestações de trabalho, sob regime estatutário ou celetista, e não de serviço²²⁷. Logo, os

²²⁴ BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., 2009, p. 394.

²²⁵ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2012, p. 365.

²²⁶ Cf. BAPTISTA, Marcelo Caron, op. cit., 2005, p. 266.

²²⁷ Cf. BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., 2009, p. 60.

empregados, trabalhadores avulsos e servidores públicos, nessa condição, não são contribuintes do ISS.

Isso posto, verifica-se que só se enquadram no conceito de serviço os fatos que manifestem capacidade contributiva, visto que a finalidade de qualquer norma tributária, incluída a do art. 156, III, da CF/88, consiste em alcançar fatos-signos presuntivos de riqueza, excluídos da órbita do ISS os serviços gratuitos.

Vê-se, também, que o objetivo intentado pela norma em discussão reside na tributação de fatos concretos, ou seja, da efetiva prestação de serviços, e não sobre o contrato que abriga e regula esses serviços. Essa constatação permite afirmar que 1) a contratação de “serviços potenciais” não está abrangida pelo ISS; 2) não pode haver dupla incidência do imposto municipal na empreitada e na subempreitada, visto que o serviço prestado é um só, sendo certo que o tributo deve ser calculado sobre o preço do serviço constante do contrato de empreitada, mas com a dedução do valor das subempreitadas.

Registre-se, por fim, que os serviços de prestação obrigatória (militar, eleitoral, do Júri e decorrentes de sanção jurídica), por restar ausente a autonomia da vontade do prestador, não configuram fato gerador do ISS, assim como os serviços exercidos sob vínculo funcional ou trabalhista, haja vista as peculiares características da subordinação e da remuneração de caráter alimentar, reduzindo ainda mais as possibilidades de sentido para o núcleo material do imposto ora estudado.

Dessa forma, interpretado o texto da norma inscrita no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, à luz dos métodos literal, sistemático e teleológico, chega-se ao resultado final da construção do conceito constitucional de serviço, precisamente delineado por Gustavo Masina²²⁸ da seguinte forma:

[...] obrigação de fazer prestada em favor de terceiro como um fim-em-si-mesmo, que tenha conteúdo econômico, regulado pelo Direito Privado ou pelo Direito Administrativo, que não seja serviço público e nem se confunda, total ou parcialmente, com o conteúdo semântico das materialidades contidas nas demais regras de competência dos impostos.

Portanto, observa-se que o conceito acima traçado reúne os principais elementos que compõem o âmbito constitucional do ISS (pressupostos positivos e negativos): 1) somente obrigação de fazer, a ação humana; 2) prestada a um terceiro; 3) que constitua atividade-fim; 4) que tenha conteúdo econômico; 5) regida pelo Direito Privado ou Administrativo; 6) excluído o serviço público (e também – acrescente-se – o serviço potencial, compulsório ou

²²⁸ MASINA, Gustavo, op. cit., 2009, p. 79.

sob vínculo funcional ou trabalhista); 7) inconfundível com a materialidade de outros impostos.

3.5 Lei complementar tributária e o ISS

Colhido o conceito constitucional de serviços, por meio do uso dos mecanismos tradicionais de interpretação jurídica, é mister compreender a segunda parte da norma de competência voltada ao ISS. Cabe, agora, estudar as características da lei complementar que foi incumbida, pelo legislador originário, da missão de enumerar os “serviços de qualquer natureza” que poderão ser onerados pelos Municípios.

De início, observa-se que a parte final do enunciado da norma contida no art. 156, III, da CF/88, tem como objetivo precisar ainda mais o alcance do ISS. Assim, o fato tributável pelo referido imposto não deve apenas se subsumar ao conceito constitucional de serviço, mas também necessita estar descrito pela lei complementar como apto a ensejar a tributação.

Logo, o intérprete/aplicador da norma, ao deparar com uma situação potencialmente sujeita à incidência do tributo municipal em questão, deve, primeiro, verificar se o fato ajusta-se ao conceito constitucional de serviço. Em caso positivo, cumpre, ainda, analisar se sua descrição se encontra contemplada na lista de serviços anexa à lei complementar. Por último, vale conferir se o fato se encaixa à norma de imposição tributária instituída pela legislação ordinária do correspondente ente municipal.

Sabe-se que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 146, definiu as matérias que são reservadas à lei complementar tributária. Poderá o legislador complementar tributário dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Dentre as características particulares da lei complementar, tais como a necessidade de obter maioria absoluta para sua aprovação (aspecto formal – art. 69, CF/88) e de tratar de assuntos específicos (aspecto material), destaca-se a possibilidade de introduzir normas direcionadas a todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), cuja atuação pode ser por ela limitada, desde que nos termos previstos na Carta Política. Trata-se das chamadas “leis complementares nacionais”, as quais se prestam a regular a ordem jurídica total da federação, vinculando seus entes e todos os cidadãos.

A respeito das leis complementares de abrangência nacional, Paulo de Barros Carvalho²²⁹ estatui que

A lei de que falamos é figura do repertório legislativo da ordem jurídica federal, sendo posta no ordenamento pelos órgãos legiferantes da União. Não implica afirmar, entretanto, que o âmbito de validade de suas normas cinja-se ao plano federal. É excelente instrumento de legislação nacional, alcançando, conjunta ou isoladamente, a esfera jurídica das pessoas políticas de direito constitucional interno.

No mesmo sentido, o Ministro Celso de Mello, no corpo do voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 136.215/RJ²³⁰, confirmando o caráter nacional da lei complementar disposta no art. 146 da CF/88, aprofunda os ensinamentos em torno da matéria ao doutrinar o seguinte:

A lei complementar a que se refere o preceito inscrito no art. 146 da Carta Política tem o caráter de lei nacional, projetando-se e impondo-se, na esfera jurídico-normativa, e no que concerne aos estritos limites materiais de sua incidência, à compulsória observância das pessoas estatais investidas, pelo ordenamento constitucional, de competência impositiva. Nessa condição formal, a lei complementar, que veicula regras disciplinadoras do conflito de competências tributárias e que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, evidencia-se como espécie tributária que, embora necessariamente obediente às diretrizes traçadas pela Carta da República, constitui manifestação superior da vontade jurídica do próprio Estado Federal. A autoridade dessa lei complementar – cuja gênese reside no próprio texto da Constituição – vincula, em sua formulação normativa, as pessoas políticas que integram, no plano da Federação brasileira, a comunidade jurídica total.

Nessa perspectiva, absorvendo as lições acima traçadas, pode-se afirmar que a lei complementar a que faz menção o art. 156, III, da CF/88, constitui-se de uma norma de caráter nacional, voltada aos três entes políticos e adstrita a dois objetivos fundamentais: 1) veicular normas gerais atinentes ao ISS e; 2) evitar que surjam conflitos de competência tributária entre os organismos federativos, notadamente em face do imposto municipal em destaque.

Quanto a essa segunda finalidade almejada pela lei complementar prevista no art. 156, III, da CF/88, Hugo de Brito Machado Segundo²³¹ explica que

As áreas de penumbra situadas entre as competências impositivas federais, estaduais e municipais devem ser delimitadas por lei complementar, o que ressalta, nesse caso, sua natureza nacional (norma abrangente de todo o Estado Federal, e não só do círculo central da União). Evidentemente não seria viável deixar que os próprios entes tributantes, por meio de sua legislação interna, resolvessem tais conflitos. À

²²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2009, p. 227.

²³⁰ RE 136215, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993, DJ 16-04-1993 PP-06438 EMENT VOL-01699-05 PP-00941.

²³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, op. cit., 2009, p. 10.

Lei Complementar cabe tanto resolver conflitos entre entes federados distintos, como é o caso das prestações de serviços acompanhadas do fornecimento de mercadorias, nas quais surge a questão de saber se é devido o ISS, o ICMS, ou ambos (cf. LC 116/2003, art. 1º, § 2º e LC 87/96, art. 2º, IV e V), como também conflitos entre entes federados da mesma natureza, pelo mesmo tributo, a exemplo do ICMS incidente em operações ou prestações interestaduais, hipótese na qual surge o problema de saber se é devido na origem, no destino etc. (cf. v.g., LC 87/96, art. 12); e do ISS quando realtivo a serviços prestados em Municípios diversos daquele em que o contribuinte tem estabelecimento (cf., v.g., LC 116/2003, art. 3º).

Vê-se, então, que existe uma conexão sistemática entre os arts. 146, III, e 156, III, da Constituição Federal, devendo a lei complementar prevista neste último, quando for definir os “serviços de qualquer natureza” objetos do ISS, ter como foco a veiculação de normas gerais acerca da matéria em baila e a prevenção de conflitos oriundos das zonas cinzentas existentes entre as competências de cada ente federativo.

Impende ressaltar, contudo, que a lei complementar, a pretexto de prevenir conflitos ou estabelecer normas gerais em matéria tributária, notadamente no tocante a fatos geradores, base de cálculo e contribuintes (art. 146, III, “a”, CF/88), jamais poderá ampliar ou restringir o critério material dos impostos, porquanto a regra-matriz destes já se encontra perfeitamente delineada na Lei Maior. Se incorrer nesse erro, cumpre reconhecer que a malsinada lei complementar será inconstitucional, tanto por violar o princípio federativo como por ferir os próprios direitos subjetivos do contribuinte.

Nesse sentido, a título ilustrativo, Roque Antonio Carrazza²³² assevera que “a lei complementar não pode considerar serviços, para fins de tributação por via de ISS, fatos que não os sejam. Isto feriria, dentre outros, o direito subjetivo do contribuinte de só ser tributado pela pessoa política competente e nos estritos termos da Constituição”.

Atualmente, a lei que define os serviços de qualquer natureza tributados pelo ISS é a Lei Complementar nº 116/2003. Destaca-se que ainda há, na doutrina pátria, certa controvérsia acerca do caráter da lista de serviços anexa à referida lei, se taxativo, exemplificativo, sugestivo ou mesmo dispensável.

Há uma corrente que aduz ser insubsistente, em respeito mormente ao princípio da autonomia municipal, o entendimento de que a União, por seu poder legiferante complementar, pode definir quais serviços serão tributados pelo Município, muitos menos que essa lista seria exaustiva²³³.

Por seu turno, outros tributaristas apregoam o caráter taxativo da aludida lista, considerando não decorrer, dessa constatação, qualquer violação à autonomia do ente de

²³² CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2006, p. 932.

²³³ Cf. BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., 2009, p. 41.

terceiro grau, primeiro, devido ao fato de que a Constituição é quem estabelece a forma federativa de Estado, concedendo e, ao mesmo tempo, limitando a liberdade de seus entes; segundo, porque, no caso do ISS, foi a própria Lei Fundamental que estabeleceu que os Municípios só podem instituir e cobrar o imposto sobre os serviços de qualquer natureza que a lei complementar definir. Daí se afirmar que “não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar”²³⁴.

A tese da taxatividade da lista acabou sendo acatada pelo Supremo Tribunal Federal²³⁵, encerrando, de certa forma, ao menos para fins práticos, a discussão acerca do tema, notadamente ao expressar que “é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos”.

Quanto a essa parte final do entendimento balizado pelo STF, insta fortalecer que o importante para o enquadramento do serviço na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 é a sua natureza, e não a denominação que a ele se dê. Assim, mesmo que não conste expressa e literalmente no rol estabelecido pela lei complementar, o serviço cuja essência restar contemplada por algum item ou subitem da mencionada lista sofrerá a incidência do ISS.

Nesse diapasão, o Superior Tribunal de Justiça²³⁶ firmou sua jurisprudência no sentido de que “a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68 e à Lei Complementar n. 116/2003, para efeito de incidência de ISS sobre serviços bancários; é taxativa, mas admite-se a interpretação extensiva, sendo irrelevante a denominação atribuída”.

Do exposto, conclui-se, em síntese, que a norma do art. 156, III, da CF/88, além de restringir a incidência do ISS a fatos que se amoldem ao conceito constitucional de serviços, também impôs aos Municípios que só tributem os “serviços de qualquer natureza” definidos em lei complementar elaborada pela União, de caráter nacional, destinada a veicular normas gerais sobre a matéria e a evitar os conflitos de competências que possam surgir entre os entes federativos em torno do assunto (art. 146 da CF/88). Atualmente, quem cumpre esse papel no ordenamento jurídico brasileiro é a Lei Complementar nº 116/2003, cuja lista de serviços foi considerada taxativa pelo STF, embora se admita sua interpretação extensiva, importando a natureza e não a denominação atribuída ao serviço prestado.

²³⁴ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2010, p. 425.

²³⁵ RE 361829, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006 PP-00051 EMENT VOL-02222-03 PP-00593 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 240-257 RIP v. 8, n. 36, 2006, p. 299-310.

²³⁶ AgRg nos EDcl no AREsp 131.227/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 12/06/2012, DJe 18/06/2012.

Por fim, tem-se que, interpretada a norma constitucional de competência tributária relativa ao ISS, se pode chegar ao conceito constitucional de serviço e à conclusão de que os fatos tributáveis pelo referido imposto municipal devem enquadrar-se nas descrições apontadas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, sendo relevante, para tanto, não o nome dado ao serviço, mas sim a sua essência. Dessa forma, está-se apto a partir, seguramente, para a análise pontual dos conflitos de competência práticos que se apresentam entre os organismos federativos e envolvem o ISS.

4 CONFLITOS TRIBUTÁRIOS ENTRE OS ORGANISMOS FEDERATIVOS

O presente capítulo propõe-se a adentrar os meandros dos (aparentes) conflitos de competência tributária entre as entidades subnacionais, os quais têm trazido enormes prejuízos para o relacionamento saudável que deve existir entre os organismos federativos brasileiros, como também têm gerado insegurança nas relações entre fisco e contribuinte, haja vista que este último, muitas vezes, não sabe a qual esfera de poder se dirigir para arcar com seus compromissos fiscais.

Inicia-se, então, pelos impasses havidos entre Municípios e União, notadamente em torno dos estritos contornos que devem moldar as competências atinentes ao imposto sobre produtos industrializados – IPI e ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF.

Em seguida, estuda-se o proceloso conflito desencadeado entre Municípios e Estados acerca dos fatos que, a dependerem da interpretação que sobre eles se faça, podem ser enquadrados tanto na materialidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS como na do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Por último, trata-se do peculiar embate travado entre os próprios Municípios no sentido de definir qual deles é competente para exigir o ISS incidente sobre determinado fato, situação que demanda acurada atenção para conceitos como “estabelecimento prestador” e “local da efetiva prestação do serviço”, recorrentes na jurisprudência (nem sempre uníssona) dos Tribunais pátrios.

4.1 Conflitos entre Municípios e União

Dos impostos destinados pelo constituinte originário à competência da União, somente dois deles (IPI e IOF) podem apresentar certas zonas cinzentas de intercessão com a materialidade do ISS. Para desconstituí-las, carece-se de uma análise mais aprofundada da

regra-matriz dos tributos federais em questão, comparando-os com todas as premissas até aqui firmadas em torno do ISS.

4.1.1 IPI x ISS

A União, por meio da regra de competência outorgada pelo art. 153, inciso IV, da Constituição Federal, recebeu autorização para instituir imposto sobre “produtos industrializados” – IPI.

Assim como ocorre com o vocábulo “serviços” no ISS, também o termo “produtos industrializados” (núcleo material do IPI) não se encontra expressamente conceituado no texto magno, tratando-se de outra expressão recepcionada pelo legislador originário de fontes pré-constitucionais (jurídicas ou extrajurídicas).

Logo, a terminologia utilizada pelo art. 153, IV, da CF/88, vai exigir do intérprete a tarefa de retirar o sentido adequado do signo em questão, sempre fazendo uso dos critérios tradicionais da hermenêutica jurídica, já sobejamente vistos neste trabalho.

Seguindo a recomendação de iniciar a atividade interpretativa pela busca do sentido literal das disposições presentes na norma, vale indagar se a comunidade jurídica já havia atribuído algum significado ao termo “produtos industrializados”, antes da promulgação da Carta Política de 1988 (prevalência dos usos linguísticos técnico-jurídicos – princípio da unidade do sistema).

Notar-se-á que o Código Tributário Nacional – CTN, de 25 de outubro de 1966, precisamente no parágrafo único de seu art. 46, já dispunha que se considera industrializado “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

Na explicação de Aliomar Baleeiro²³⁷, produto industrializado pressupõe “um processo de transformação de matéria-prima em produtos finais ou semi-acabados ou destes naqueles” (cita o exemplo do algodão em rama e a lã que se transformam em fios, ou estes que se trançam em tecidos), alcançando, também, “qualquer operação física, química, mecânica ou enfim técnica” que acrescente àquela coisa uma nova utilidade ou a aperfeiçoe para o consumo, “como a pintura, a estampagem, o envernizamento, etc”.

Destarte, retira-se a primeira premissa relacionada ao sentido literal da regra-matriz do IPI: entende-se por produto industrializado aquele que, após sofrer uma intervenção, um “ato

²³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 186.

industrial”, teve sua essência ou finalidade modificadas, ou foi simplesmente aperfeiçoado para ser entregue ao consumo.

Encontrado o sentido literal do termo “produto industrializado”, impende confrontá-lo, por meio da interpretação sistemática, com os demais dispositivos constitucionais relacionados à matéria, notadamente o próprio art. 153, § 3º, inciso II, que, ao impor a não cumulatividade do IPI, aduz que o valor devido em cada “operação” deverá ser compensado com o montante cobrado nas anteriores.

Ao se referir a “operações”, o constituinte trouxe para o núcleo hipotético do imposto em baila a exigência de que haja um “negócio jurídico”, cujo objeto seja o bem industrializado (de conteúdo patrimonial), a ser firmado entre o industrial e o adquirente do produto²³⁸. Soma-se a isso o disposto no art. 46, inciso II, do CTN, que elegeu como fato gerador do IPI a saída do produto do estabelecimento industrial.

Logo, juntando todas essas peculiaridades que envolvem o imposto em comento, conclui-se que sua hipótese de incidência abrange o ato de industrialização, o seu resultado, ou seja, o produto industrializado, e a saída deste do estabelecimento industrial mediante um negócio jurídico translativo de posse ou propriedade²³⁹.

Na esteira dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho²⁴⁰, a tributação de um fato por meio dos impostos em geral visa sempre a uma ação do contribuinte, descrita na norma por um verbo seguido de um complemento. No caso do IPI, o núcleo de sua materialidade compõe-se, fundamentalmente, da conduta de “realizar operações jurídicas com produtos industrializados”²⁴¹, concretizadas pela saída destes dos respectivos estabelecimentos industriais, mediante a transferência de sua posse ou propriedade. Trata-se, predominantemente, de uma obrigação de dar, em que o interesse do credor é adquirir o “produto industrializado”, o bem, a coisa que se modificou ou se aperfeiçoou após o ato do industrial.

Não há como negar, todavia, que, durante o processo de industrialização, há – consoante já ressaltado – um esforço humano (ato industrial) empregado no sentido de transformar as características ou a finalidade de um determinado objeto. É exatamente nesse ponto que as materialidades do IPI e do ISS podem confundir-se, criando certa dificuldade em saber qual imposto incidirá no caso concreto, mesmo porque – como se sabe – a prestação de um serviço-fim (sujeito ao ISS) pode resultar na entrega de um bem material (v.g., o quadro

²³⁸ Cf. PAULSEN, Leandro, op. cit., 2009, p. 294.

²³⁹ Cf. MASINA, Gustavo, op. cit., 2009, p. 95.

²⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2009, p. 289.

²⁴¹ PROCHALSKI, Daniel, op. cit., 2009, p. 244.

pintado pelo artista), sem que, por isso, a predominância da obrigação de fazer fique descaracterizada.

Segundo Aires Fernandino Barreto²⁴², para bem estabelecer, nos casos de possíveis conflitos, a distinção entre a natureza das atividades realizadas (se prestação de dar ou de fazer), deve-se analisar conjuntamente “as condições de seu desempenho, bem como o tipo de relacionamento que se estabelece entre o praticante da operação e as demais pessoas envolvidas”, pois, dessa forma, torna-se possível saber qual o tipo de obrigação que sobressai e qual o imposto que incidirá sobre aquele fato.

Nessa esteira, para que fique configurada a industrialização, o produto deve ser produzido de forma padronizada, massificada, standardizada, repetível, ou seja, cria-se um “produto-tipo” que é reproduzido em série, por meio da elaboração de espécimes idênticas dentro de uma mesma classe, sem personalização. Nesses casos, mesmo que haja um “fazer”, ele é mero acessório, instrumento, meio, porquanto predomina o “dar”, o bem, o produto resultante de uma atividade industrial, sujeito, portanto, à incidência do IPI²⁴³.

Por outro lado, caso o produto acabado se apresente como uma mera consequência do “fazer”, como um bem resultante de uma atividade de serviços, não há dúvida de que o imposto a incidir é o ISS, visto que, nessa hipótese, o bem foi elaborado sob encomenda, de modo a se ajustar às necessidades peculiares do usuário. Trata-se de um produto personalizado, individualizado, feito sob medida para o encomendante, de acordo com as especificidades por ele exigidas. Para ser caso de incidência do imposto municipal, o produto a ser entregue não pode ser integrante da linha de produção do industrial, deve ter sido confeccionado especialmente para o tomador.

Estabelecidas as bases teóricas dessa diferenciação, cumpre analisar dois casos práticos que têm gerado enorme impasse quanto ao enquadramento do fato à hipótese de incidência devida. Trata-se das atividades de composição gráfica e daquelas relativas a bens de terceiros, previstas, respectivamente, no subitem 13.05 e item 14 (e seus subitens) da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Quanto aos serviços gráficos, impende registrar que o Supremo Tribunal Federal²⁴⁴, sob a vigência da Constituição anterior, e também antes da Lei Complementar nº 116/2003, havia firmado posicionamento segundo o qual os trabalhos dessa espécie (como feitura de rótulos, fitas, etiquetas, etc.), quando feitos sob encomenda, de maneira personalizada, ainda

²⁴² BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., 2009, p. 157.

²⁴³ Cf. PROCHALSKI, Daniel, op. cit., 2009, p. 244-245.

²⁴⁴ Cf. RE nº 106.069/SP, DJ de 11/10/1985, e RE 110944, DJ de 30/09/1986.

que utilizados na embalagem de produtos que venham a ser posteriormente fabricados e vendidos a terceiros, sujeitar-se-iam unicamente ao ISS.

Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça, encampando reiteradas vezes o entendimento *suso* referido, chegou a aprovar a Súmula nº 156²⁴⁵, cujo enunciado aduz que “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”. Tal uniformidade jurisprudencial levou Francisco Ramos Mangieri²⁴⁶ a asseverar que

Não é imprescindível para a configuração do fato imponible do ISS que o serviço gráfico seja prestado ao consumidor final [...] quaisquer produtos confeccionados a pedido do encomendante, ainda que destinados a posterior industrialização e comercialização, ficam sujeitos ao imposto em foco. Desde que as etiquetas, fitas, etc, sejam impressas personalizadas, a pedido do tomador, ainda que tenham como destino a utilização em mercadorias deste que serão posteriormente comercializadas, indubitavelmente estará configurado o fato imponible do ISS.

Entretanto, recentemente, o STF²⁴⁷, no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389/DF, temperou o entendimento anteriormente assentado ao conceder “medida cautelar para interpretar o art. 1º, *caput* e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa”, reconhecendo que o ISS “não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria”.

Veja-se que, de acordo com as decisões anteriores, caso uma indústria de bebidas (por exemplo) contratasse uma empresa gráfica para confeccionar, sob encomenda e de forma personalizada, os rótulos que seriam posteriormente afixados às garrafas, o imposto a incidir sobre essa operação seria o ISS, haja vista prevalecer o “facere”, o esforço humano empregado na elaboração dos produtos (os rótulos personalizados). Com a mudança de entendimento, ponderou aquela Corte que quaisquer atividades relativas à composição gráfica são absorvidas pelo objeto final da operação, que é a entrega (venda) das embalagens prontas e acabadas, sobressaindo, na verdade, a obrigação de dar.

Do voto da Ministra Cármen Lúcia, proferido no autos da ADI nº 4389 (acima citada), extrai-se um didático resumo do *decisium* daquele Tribunal Supremo em sede cautelar:

A embalagem utilizada no processo de industrialização de outra mercadoria tem sua importância avaliada mais pela capacidade de acondicionar adequadamente o produto final do que pelo trabalho gráfico. A Indústria contrata o serviço gráfico (ou

²⁴⁵ STJ Súmula nº 156 - /03/1996 - DJ 15.04.1996.

²⁴⁶ MANGIERI, Francisco Ramos, op. cit., 2012, p. 151.

²⁴⁷ ADI 4389 MC, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2011, publicado em 25/05/2011, RDDT n. 191, 2011, p. 196-206 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 488-505.

realiza ela mesmo esse serviço) não como um fim em si mesmo, mas apenas como mais um elemento que integrará o seu produto final. Para a composição gráfica prevista no subitem 13.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 servir como fato gerador do Imposto sobre Serviços é preciso que o serviço seja prestado tendo como objeto a arte presente no trabalho gráfico. Não é possível desconsiderar totalmente a arte estampada na embalagem, dada a importância publicitária nela presente, todavia esse trabalho artístico constituiu fato gerador de Imposto sobre Serviços no momento em que a Indústria contratou uma prestadora de serviço para desenvolver a estampa, quando então o mais importante na operação era o bem incorpóreo. Na composição gráfica da arte feita de forma mecânica e industrializada na embalagem já não tem mais tanta relevância o serviço artístico, mas a adequação da embalagem ao produto que resultará da cadeia industrial, ou seja, mero insumo.

Destarte, vê-se que a tendência do STF é considerar que só resta configurado o serviço tipificado no subitem 13.05 da lista se o objeto da encomenda for a arte estampada na embalagem (bem imaterial). Feita a arte, passa-se à reprodução mecânica e industrializada dos rótulos e demais componentes do enfiamento do produto, oportunidade na qual prevalecerá a obrigação de dar, fora do alcance do imposto municipal.

A mesma linha de raciocínio acima desenvolvida pode orientar o entendimento acerca das atividades previstas nos subitens 14.04 (recauchutagem ou regeneração de pneus) e 14.05 (restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer), que podem se confundir com algumas etapas do processo de industrialização.

Na hipótese de o próprio industrial realizar as atividades acima mencionadas durante o processo de industrialização, não há cogitar de serviço passível de tributação pelo ISS, pois se trata de meras etapas da prestação-fim (obrigação de dar o bem industrializado), além do que se faz descabido pensar em tributação sobre serviço realizado para si próprio. O imposto devido será o IPI, porém só ao final do processo, com a saída do produto do estabelecimento, mediante consecução do negócio jurídico respectivo.

A dúvida impera quando, durante o processo de industrialização, ainda dentro da sequência natural de atos que culminarão com a transformação ou o aperfeiçoamento completo do produto final, o industrial, em dada fase da cadeia produtiva, encaminha o bem semiacabado a um terceiro para que este efetue um serviço específico (v.g., realize o corte e o polimento do aço que será utilizado na montagem de veículos automotores – item 14.05). Nesse caso, inafastável é o questionamento: o serviço a ser realizado pela empresa contratada pelo industrial para cortar e polir o aço afigura-se passível de ISS ou permanece sendo parte integrante do processo de industrialização, que será, ao final, tributado pelo IPI?

Para Gustavo Masina²⁴⁸, trata-se de fato jurídico independente, serviço sujeito à tributação pelo ISS, longe de configurar simples etapa do processo de industrialização, porquanto o industrial e a empresa tiveram de firmar entre si “contrato próprio, negócio jurídico autônomo”, no qual o segundo se compromete a cortar e polir o produto inacabado do primeiro, de acordo com as exigências deste (personalização).

Segue o mesmo entendimento Francisco Ramos Mangieri²⁴⁹, para quem a resposta da pergunta acima formulada encontra-se no próprio título do item 14 da lista (serviços relativos a bens de *terceiros*). Se a empresa do exemplo hipotético citado irá realizar um serviço de corte e polimento em um bem do industrial (terceiro), praticará o fato imponible de ISS, haja vista que no item em apreço não há qualquer ressalva de que o serviço lá descrito deve ser efetuado somente para usuário final.

Por seu turno, José Eduardo Soares de Melo²⁵⁰, no rumo oposto ao dos juristas acima mencionados, assinala que

Tendo disposto que o ISS incide sobre a prestação dos serviços previstos nos itens 14.04 e 14.05, independentemente da sua destinação (usuário final, industrialização ou comercialização, respectivamente), a Lei Complementar nº 116/03 acabou invadindo a esfera de competência da União (IPI) e dos Estados/DF (ICMS). Realmente, a tributação municipal somente poderia ocorrer após o término do ciclo de produção/comercialização, ou quando a prestação do serviço fosse realizada por encomenda (definitiva do usuário final).

Nessa linha de pensamento, Condorcet Resende e Gustavo Brigagão²⁵¹ reforçam que

De fato, se uma indústria remete produtos semifaturados para serem beneficiados em estabelecimento industrial de terceiro, devendo os produtos beneficiados retornar ao estabelecimento encomendante para fins de comércio ou industrialização, a operação de “beneficiamento” nada mais é que uma etapa do processo de industrialização, que, por se inserir na fase industrial, deve ficar sujeita à incidência do IPI e do ICMS, e não do ISS [...] A circunstância de alguns poucos itens da lista de serviços fazerem referência ao fato de os mesmos serem prestados a “consumidor final” não significa que os demais – que não contêm tal indicação – possam ficar indiscriminadamente sujeitos à incidência do ISS, quando os produtos sobre os quais se exerçam as atividades neles referidas se encontrem no ciclo de produção industrial. Sustentar-se o contrário será a invasão da competência federal pelos Municípios.

A razão parece estar com os últimos autores, que defendem a impossibilidade de tributação pelo ISS das atividades que, embora terceirizadas, continuam compondo o mesmo

²⁴⁸ MASINA, Gustavo, op. cit., 2009, p. 99.

²⁴⁹ MANGIERI, Francisco Ramos, op. cit., 2012, p. 240.

²⁵⁰ MELO, José Eduardo Soares de, op. cit., 2008, p. 100.

²⁵¹ RESENDE, Condorcet; BRIGAGÃO Gustavo apud MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 174.

fato, qual seja, a industrialização do produto. Veja-se que, ao contrário do que sustenta Gustavo Masina²⁵², não se trata de dois fatos jurídicos autônomos. Existem – é verdade – dois negócios jurídicos distintos em questão, dois contratos firmados entre partes inconfundíveis, sendo um pactuado entre o industrial e a empresa que fará o corte e o polimento do produto inacabado e outro (futuro) entre o industrial e aqueles adquirentes do produto acabado, industrializado. Todavia, o fato tributável permanece um só, perfeitamente identificado com o aspecto material do IPI, isto é, a industrialização do produto somada a sua posterior saída do estabelecimento do industrial (acobertada por um negócio jurídico que transmita a posse ou propriedade do bem), ainda que para tanto concorram diferentes atores (sujeitos), inclusive a empresa que realizará a atividade-meio consistente no corte e no polimento do aço, etapa fundamental dentro da prestação-fim.

Vale lembrar, conforme premissa assentada no capítulo 2 do presente trabalho, que um mesmo fato não pode ser decomposto para servir à incidência de mais de um imposto. Nunca é demais reforçar que as competências tributárias estabelecidas pela Carta Política são exaustivas e rígidas, não havendo falar em superposição de impostos sobre um mesmo fato (a não ser nas exceções gravadas pelo próprio constituinte). Cada ente federativo recebeu autorização expressa para tributar determinadas situações fáticas de forma privativa, com contornos já delineados no texto constitucional. Cumpre, também, recordar que os impostos em comento não incidem sobre contratos, mas sobre fatos. Os negócios pactuados podem ser inúmeros, com personagens variados. O que interessa é atentar para o fato imponível, cuja concretização pode decorrer de uma ou mais avenças jurídicas.

No ensejo, é mister registrar uma necessária crítica à Solução de Consulta nº 350²⁵³, da Superintendência Regional da Receita Federal – 10ª Região Fiscal, cuja ementa foi assim formulada:

CAMPO DE INCIDÊNCIA. OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITO AO ISS. IRRELEVÂNCIA. As operações de restauração, conserto e beneficiamento de produtos, realizadas mediante galvanoplastia, classificam-se como industrialização, consoante o art. 4º do RIPI/2002, somente escapando ao campo de incidência do IPI nos casos em que restar configurada alguma das hipóteses plasmadas no art. 5º do mesmo regulamento. O fato de uma operação constar da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, caracterizando, dessarte, prestação de serviço para efeito de incidência do ISS, não impede que essa mesma operação seja enquadrada como industrialização, estando incluída, também, no campo de incidência do IPI.

²⁵² MASINA, Gustavo, op. cit., 2009, p. 99.

²⁵³ Publicada no DOU de 23/11/2004, p. 15.

Note-se que a malsinada Solução de Consulta admite a possibilidade de um fato ser enquadrado como prestação de serviço alcançada pelo ISS e, ao mesmo tempo, industrialização passível de ser onerada pelo IPI. Aires Fernandino Barreto²⁵⁴ denuncia a existência de um “erro crasso” na aludida conclusão a que chegou o órgão federal, visto que, na verdade, “ou se tem operação com produto industrializado, sujeita ao IPI, ou se tem prestação de serviços, submetida ao ISS. Ou um ou outro; nunca ambos”.

Desse modo, comunga-se com a opinião de Hugo de Brito Machado²⁵⁵, o qual acredita que a lei complementar, para evitar que conflitos desse tipo perdurem, deveria apontar o critério essencial de distinção entre IPI e ISS, podendo-se valer daquele já presente na legislação do imposto federal (art. 5º, XI, do Regulamento do IPI), que elegeu “a destinação do produto no qual a atividade se encarta”. É dizer se o serviço de restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, etc. for empregado em um bem cujo destino final é ser entregue a alguém (usuário final) que não vai mais industrializá-lo ou comercializá-lo, caberá ISS. Do contrário, configurada apenas uma mera etapa do processo de industrialização, o imposto devido é o IPI.

Portanto, acredita-se ser esse o entendimento mais alinhado com o recente *decisium* cautelar do STF na ADI nº 4389/DF (que, dada a farta e convincente fundamentação oferecida, deverá prevalecer), bem assim com a doutrina mais abalizada sobre o tema em discussão.

4.1.2 IOF x ISS

A União, por meio da regra de competência outorgada pelo art. 153, inciso V, da Constituição Federal, recebeu autorização para instituir, também, imposto sobre “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários” – IOF.

Do âmbito constitucional do imposto em baila, verifica-se que há quatro circunstâncias que podem dar ensejo à tributação: 1) operações de crédito; 2) operações de câmbio; 3) operações de seguro e; 4) operações relativas a títulos ou valores mobiliários. O fato do termo “operações” preceder todas as possibilidades de incidência do IOF demonstra a imprescindibilidade da existência de um negócio jurídico bilateral que abrigue uma das quatro situações fáticas acima mencionadas.

²⁵⁴ BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., 2009, p. 156.

²⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 176.

No intuito de encontrar o sentido correto da regra-matriz de incidência do imposto federal em questão, faz-se relevante estudar cada uma das materialidades apontadas no conseqüente da norma do art. 153, V, da CF/88.

A primeira possibilidade de incidência do IOF consiste nas operações de crédito, definidas como aquelas em que uma parte efetua uma prestação presente, entrega um determinado bem à outra (v.g., dinheiro), na expectativa de receber desta uma contraprestação futura, acreditando nas condições de solvibilidade que o devedor apresenta. São elementos substanciais desse tipo de operação a confiança e o tempo²⁵⁶.

Sujeitam-se, também, ao imposto federal em destaque as operações de câmbio, caracterizadas, grosso modo, pela troca de dinheiro por dinheiro, ou, valendo-se dos ensinamentos de Yoshiaki Ichihara²⁵⁷, pela “conversão de moeda nacional em estrangeira ou estrangeira em nacional”.

Já as operações de seguro – que também ensejam a cobrança do tributo em apreço – envolvem características peculiares, como a previsão de um risco e de uma indenização correspondente. Nas palavras de Caio Mário da Silva Pereira²⁵⁸, seguro consiste no “contrato por via do qual uma das partes (segurador) se obriga para com a outra (segurado), mediante o recebimento de um prêmio, a indenizá-lo, ou a terceiros, de prejuízos resultantes de riscos futuros”.

Por último, configuram hipótese de incidência do IOF as operações relativas a títulos ou valores mobiliários. Para Aliomar Baleeiro²⁵⁹, os títulos a que se refere a norma são “papéis autônomos que, nascidos duma fonte jurídica, contêm extrinsecamente elementos de certeza e liquidez, e possibilitam a sua expedita e segura negociação na Bolsa de Valores, ou mesmo fora dela, ‘over the counter’, nos Bancos e até de mão a mão”.

Em complemento, o art. 2º da Lei nº 6.385/76 define (não de forma exaustiva) algumas espécies de valores mobiliários sujeitos à negociação na Bolsa, tais como as ações, debêntures e bônus de subscrição; os cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramento; os certificados de depósito; as cédulas de debêntures; as cotas de fundos de investimento em valores mobiliários ou de clubes de investimento em quaisquer ativos; as notas comerciais; os contratos futuros, de opções e outros derivativos, cujos ativos subjacentes sejam valores mobiliários; outros contratos derivativos, independentemente dos

²⁵⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 592

²⁵⁷ ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 246.

²⁵⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: fontes das obrigações**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. vol. 3., p. 325.

²⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar, op. cit., 1977, p. 248.

ativos subjacentes; e, quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.

O que se pode apontar como elemento comum a todas as quatro operações sujeitas ao IOF consiste no fato de que o objeto almejado se traduz sempre numa obrigação de dar, na entrega de um bem, seja o crédito contratado, a moeda estrangeira ou nacional permutada, a indenização correspondente ao seguro ou mesmo a emissão, transmissão, pagamento ou resgate dos títulos ou valores mobiliários.

Isso, por si só, já afasta qualquer semelhança com o núcleo da regra-matriz de incidência do ISS, o qual reclama uma obrigação de fazer, uma prestação de serviço, incompatível com qualquer das hipóteses arroladas pelo norma constitucional do IOF.

Reconhece-se, contudo, que pode ser necessária, para a consecução das obrigações de dar acima referidas, abrangidas pelo IOF, a realização de algumas atividades-meio que, se vistas de forma isolada, poderiam enquadrar-se no conceito de serviço para fins de tributação pelo ISS.

Sabe-se que as instituições financeiras, de um modo geral, desenvolvem tanto tarefas atinentes ao setor financeiro (notadamente emprestar dinheiro e cambiar moeda), consideradas suas atividades principais, muitas delas inseridas na órbita do IOF – como se viu – quanto operações não financeiras, tidas como atividades secundárias ou acessórias, voltadas a prestações de serviços que, se exploradas de forma autônoma e com finalidade lucrativa, dão margem aos Municípios cobrarem o ISS respectivo²⁶⁰.

É que, conforme pertinente observação feita por Jeferson Dytz Marin e Carlos Alberto Lunelli²⁶¹, muitas instituições financeiras começaram a atentar para o fato de que serviços até então não tarifados (como o de abertura e manutenção de conta-corrente, fornecimento de talões de cheques e de extratos bancários, débito em conta, etc.), poderiam, caso passassem a ser cobrados dos clientes, representar mais um importante instrumento de obtenção de renda, fora o lucro obtido com as operações financeiras principais.

Daí porque muitos desses serviços passaram a constar no item 15 (e seus subitens) da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, o qual, somado aos serviços descritos no subitem 17.02 (datilografia, digitação, expediente ou secretaria em geral), podem configurar

²⁶⁰ Cf. MANGIERI, Francisco Ramos, op. cit., 2012, p. 88.

²⁶¹ MARIN, Jeferson Dytz; LUNELLI, Carlos Alberto. **ISS: aspectos controversos e a tributação dos serviços bancários**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 108.

tanto atividade acessória em relação às prestações-fim desempenhadas pelos bancos como serviços autônomos passíveis de tributação pelo ISS, a depender de cada caso concreto.

Se percebidos de maneira independente e com intuito de obter vantagem econômica, tais serviços estarão sujeitos à incidência do imposto municipal. No entanto, caracterizada sua execução de modo instrumental, na condição de simples acessório a viabilizar o cumprimento da obrigação principal (de dar) que constitui o fato imponible afeito à competência de outro ente político, no caso a União, por meio do IOF, não há de se cogitar o cabimento do ISS. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça²⁶² já proferiu alguns julgados, dos quais se colacionam as seguintes ementas:

TRIBUTÁRIO. ISS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I E II, DO CPC. COMISSÕES E CORRETAGENS DE CÂMBIO. ATIVIDADES DE INTERMEDIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA LISTAGEM DA LEI COMPLEMENTAR N. 56/87. SERVIÇO DE EXPEDIENTE. [...]

3. Os serviços de expediente inserem-se no procedimento ordinário das operações bancárias, sendo serviços auxiliares e acessórios, não revestidos, portanto, de autonomia necessária para configurar serviço individualizável e, por consequência, constituir-se fato gerador do ISS.

4. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS ACESSÓRIOS PRESTADOS POR BANCOS. NÃO INCIDÊNCIA. LISTA ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. TAXATIVIDADE.

Os serviços bancários não incluídos na lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68 não possuem caráter autônomo, pois inserem-se no elenco das operações bancárias originárias, executadas, de forma acessória, no propósito de viabilizar o desempenho das atividades-fim inerentes as instituições financeiras.

[...]

Recurso improvido, sem discrepância.

Destarte, reforça-se que o ponto nodal da distinção entre as materialidades de ISS e IOF, *in casu*, reside em saber se a atividade identificada consiste em uma prestação-meio ou em uma prestação-fim, sendo certo que o imposto municipal só alcança os serviços descritos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 quando estes representem um fim em si mesmo. Restando bem clara essa distinção, não haverá possibilidade de conflito entre os dois impostos.

Discutidas as nuances que envolvem o âmbito constitucional do IPI e do IOF, de competência da União, e confrontadas suas características com a materialidade do ISS, de competência dos Municípios, inclusive com a análise de situações práticas tormentosas,

²⁶² REsp 347.046/RJ, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/03/2004, DJ 03/05/2004, p. 126; REsp 192.635/RJ, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/04/1999, DJ 31/05/1999, p. 93.

acredita-se ser possível ao intérprete/aplicador da lei distinguir bem o alcance de cada um dos tributos em baila, afastando, dessa forma, qualquer possibilidade de conflito.

4.2 Conflitos entre Estados e Municípios – ICMS x ISS

Vistos e analisados os possíveis pontos de confluência entre as materialidades do IPI e do IOF, de competência da União, com o ISS, de competência dos Municípios, cumpre, no presente momento, debruçar-se sobre os impasses decorrentes da proximidade, em certos aspectos, do ICMS estadual com o ISS.

Não é novidade a afirmativa de que a solução para desfazer eventuais confusões acerca da abrangência dos impostos estabelecidos pela Constituição Federal encontra-se na adequada interpretação das regras de competência correspondentes a cada tributo.

Nesse rumo, impende destacar que a Lei Magna, em seu art. 155, inciso II, atribuiu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” – ICMS.

De pronto, percebe-se que a referida norma abrange três hipóteses possíveis de incidência do ICMS: 1) operação de circulação de mercadorias; 2) serviços de transporte interestadual e intermunicipal e; 3) serviços de comunicação.

Para Roque Antonio Carrazza²⁶³, é possível notar, na verdade, cinco impostos diferentes na mesma regra constitucional:

a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; *b)* o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c)* o imposto sobre serviços de comunicação; *d)* o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *e)* o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

Adianta-se que boa parte dos (aparentes) conflitos ocorridos entre ISS e ICMS envolvem a primeira parte materialidade acima apontada, ou seja, as operações de circulação

²⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 37-38.

de mercadorias, ensejando uma análise mais detida em torno do sentido dos termos ali presentes e de seu real alcance.

Parte-se, destarte, da busca do sentido literal dos vocábulos inseridos na regra insculpida no art. 155, II, da CF/88. Importa descobrir qual o significado oferecido pelos usos linguísticos técnico-jurídicos para os signos “operações”, “circulação” e “mercadoria”.

No que tange ao termo “operações”, núcleo em torno do qual se constrói a própria descrição do campo material de competência dos Estados, concernente ao ICMS, viu-se, quando do estudo da regra-matriz de incidência do IPI, que sua definição se equivale a “negócios jurídicos”, atos de conteúdo negocial e de caráter oneroso realizados voluntariamente pelas partes envolvidas, sob a égide do Direito Privado.

O vocábulo “circulação”, por sua vez, considerada como pressuposto de incidência do ICMS²⁶⁴, qualifica as operações no sentido de exigir que haja movimentação resultante na transferência de titularidade do bem negociado, na transmissão de domínio da mercadoria, desde a fonte de produção até o consumidor final.

Não basta que se configure uma circulação física da mercadoria para restarem atendidos os requisitos de incidência do ICMS. A circulação exigida na norma, a rigor, é a jurídica, ou seja, aquela que culmine com a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre a coisa entregue ao consumo, e não só com o simples deslocamento do bem, ou, nas palavras de Maria Juliana de Almeida Fonseca²⁶⁵, para que haja circulação se faz necessária “a mudança de titularidade de um bem, sendo certo que [...] quem receber este bem poderá dele dispor”.

Nesse sentido, vale lembrar o teor da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça²⁶⁶, que prescreve que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Nota-se que precisa haver, de fato, a transferência do domínio daquela mercadoria, um ato marcado pelo “animus” de mudar a titularidade daquele bem, não interessando, para fins de tributação pelo ICMS, operações do tipo locação, comodato, arrendamento mercantil e outras, porquanto não se prestam a transferir a titularidade do objeto negociado. Igualmente, de nenhuma valia se mostra a simples assinatura formal de um contrato de compra e venda, sem que tenha havido a correspondente tradição da coisa móvel em questão.

²⁶⁴ Cf. RE 461968, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00056 EMENT VOL-02286-14 PP-02713 RDDT n. 145, 2007, p. 228 RDDT n. 146, 2007, p. 151-156.

²⁶⁵ FONSECA, Maria Juliana de Almeida, op. cit., 2005, p. 77.

²⁶⁶ STJ Súmula nº 166 - 14/08/1996 - DJ 23.08.1996.

Disso decorre a conclusão a que chegou Gustavo Masina²⁶⁷, para quem “a circulação (jurídica) contida na regra de competência do ICMS deve ser entendida como a transferência de domínio que envolva, necessariamente, uma obrigação de dar. Não há como transferir o domínio de uma coisa móvel sem dar-lhe a outrem”.

De fundamental importância essa constatação de que a materialidade do ICMS – ao menos aquela que se refere a “operações de circulação de mercadoria” – condiz, necessariamente, com uma obrigação de dar. Exsurge daí a diferença mais significativa do imposto estadual em relação ao ISS, o qual – sabe-se – restringe-se tão somente às obrigações de fazer.

Por derradeiro, persiste a relevante incumbência de definir o conceito constitucional de “mercadoria”, recepcionado do Direito Comercial. Diz-se que mercadoria é espécie do gênero “bem móvel”, qualificada pelo fato de se sujeitar à mercancia. Sua condição como tal se sustenta exatamente pela destinação que é dada ao bem, e não por sua natureza intrínseca. Quer-se afirmar, com isso, que só pode ser considerada mercadoria o bem móvel que se dirija à prática de operações mercantis, que se torne objeto de venda por um comerciante a outro, ou ao consumidor final²⁶⁸.

A finalidade almejada pelo comerciante que adquire a mercadoria consiste na revenda desta e, ato contínuo, no lucro resultante dessa operação, excluída da incidência do imposto estadual em comento as coisas adquiridas pelo empresário para uso ou consumo próprio, bem como aquelas objeto de operações sem conteúdo econômico. Complementa-se destacando que, para ser devido o imposto, faz-se necessário que a pessoa exerça mercancia com frequência e habitualidade²⁶⁹, e não só eventual ou esporadicamente.

Assentados os significados de cada vocábulo utilizado para construir a regra-matriz de incidência do ICMS, concernente às “operações de circulação de mercadoria”, torna-se possível delinear uma das materialidades atribuídas ao imposto estadual. Para tanto, vale-se da precisa definição formulada por Gustavo Masina²⁷⁰:

Em conclusão a respeito do ICMS incidente sobre operações de circulação de mercadorias, entendemos que sua materialidade está adstrita à verificação da ocorrência de negócios jurídicos ou atos jurídicos realizados com a finalidade de lucro, dos quais decorra alteração da titularidade sobre o domínio de coisa móvel, por quem pratique atos de mercancia com frequência e habitualidade.

²⁶⁷ MASINA, Gustavo, op. cit., 2009, p. 118-119.

²⁶⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio, op. cit., 2011, p. 44.

²⁶⁹ Cf. RE 203075, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Primeira Turma, julgado em 05/08/1998, DJ 29-10-1999 PP-00018 EMENT VOL-01969-02 PP-00386.

²⁷⁰ MASINA, Gustavo, op. cit., 2009, p. 121.

Extraída a correta interpretação do âmbito constitucional do ICMS atinente às operações de circulação de mercadorias, cabe perquirir em que pontos pode haver certa convergência com a materialidade do ISS, a fim de que se faça a necessária distinção entre ambos os impostos.

Viu-se, no decorrer deste estudo, que são bem nítidas as distinções entre os conceitos de obrigação de dar e obrigação de fazer, sendo a primeira afeita às materialidades do IPI, IOF e ICMS e a segunda alinhada com a materialidade do ISS. A diferença substancial entre as duas espécies não inviabiliza que, na órbita de um mesmo fato, oriundo, muitas vezes, de um mesmo negócio jurídico, aflorem tanto prestações de dar quanto de fazer.

Esse entrelaçamento dificulta a missão do intérprete/aplicador da norma tributária em saber qual o imposto devido em cada caso. Nas situações dessa estirpe, a saída oferecida pelos juristas reside na identificação da obrigação que prevalece na relação jurídica travada, bem como aquela outra que se mostra como simples meio para a consecução do fim almejado. A análise do negócio jurídico que originou a prestação se configura um valioso instrumento para se chegar à solução da controvérsia, porquanto, dentre outros indicativos, revela a intenção predominante de ambas as partes, notadamente a vontade do credor, o motivo que o moveu a contratar com o devedor a entrega de um bem ou a prestação de um serviço.

A conclusão pela primazia de uma obrigação de dar implica reconhecer que eventuais serviços (obrigações de fazer) empregados na viabilização da entrega do bem objeto do contrato são simples “atividades-meio”, incapazes de ativar a norma de imposição de qualquer tributo. Tem-se o inverso, caso o fator predominante na relação jurídica estabelecida entre as partes seja a obrigação de fazer, o serviço como fim em si mesmo, ainda que a prestação resulte na entrega de um bem corpóreo ou que durante a realização da atividade-fim tenham sido empregados instrumentos, máquinas, veículos, equipamentos, insumos ou materiais em geral, porquanto não têm o condão de modificar a natureza da obrigação, cujo núcleo é o “facere”.

Lembra-se que, para haver incidência do ISS, o fato precisa enquadrar-se no conceito constitucional de serviço e estar inserido na lista anexa à lei complementar prevista no art. 156, III, da CF/88, atualmente a Lei Complementar nº 116/2003. Veja-se que são condições aditivas (uma e outra), ou seja, não adianta o fato configurar serviço e não restar descrito em nenhum item da lista anexa à LC nº 116/2003, assim como também não servirá à incidência do imposto municipal o fato que, a despeito de constar na referida lista, deixa de subsumir-se ao conceito de serviço recepcionado pela Lei Magna de 1988 (v.g., locação de bens móveis).

Dessa constatação retiram-se algumas lições interessantes. Primeiro, tem-se que, se determinado fato configurar unicamente prestação de um “serviço puro”, totalmente imaterial, sem uso de nenhum objeto, não haverá dúvidas de que se está diante de uma típica obrigação de fazer. Inserido o aludido serviço na lista anexa à LC nº 116, é forçoso concluir pela incidência do ISS no caso concreto. Supondo que, na hipótese anterior, o serviço, ainda que puro, não esteja incluído na mencionada lista, é imperioso reconhecer o descabimento do imposto municipal, assim como do ICMS. Por outro lado, caso o fato revele, tão somente, uma obrigação de dar, resultante de uma operação de circulação de mercadoria, sem nenhum serviço agregado, só há falar em incidência do imposto estadual.

A controvérsia maior em torno dos dois tributos ora em baila (ISS e ICMS) arrima-se nos chamados “fatos complexos”, formados por “operações mistas”, nas quais há presença marcante tanto de obrigações de dar como de obrigações de fazer. Essas operações mistas desdobram-se, ainda, em outras duas possibilidades: a) obrigação de dar acompanhada de obrigação de fazer que não se enquadram em nenhum dos serviços previstos na LC nº 116/2003; b) obrigação de dar acompanhada de obrigação de fazer que se subsume a uma descrição constante da lista de serviços da LC nº 116/2003.

A análise da situação hipotética exposta no item “a” implica, de pronto, o reconhecimento da não incidência do ISS, uma vez que, embora identificada uma obrigação de fazer, esta não foi contemplada pela lista anexa à LC nº 116/2003, falecendo competência ao ente municipal para tributar tal fato.

Alguns juristas²⁷¹ discordam desse posicionamento em virtude de permanecerem firmes na opinião de que a lista anexa à lei complementar prevista no art. 156, III, da CF/88 não teria caráter taxativo, podendo o ente municipal, em prestígio ao princípio da autonomia federativa, enumerar em sua lei local instituidora do ISS outros serviços não contemplados pela lei nacional, desde que se enquadrem no conceito de “serviço”. Assim, o fato de uma obrigação de fazer não estar prevista na lista da LC nº 116/2003 (e sendo ela a prestação-fim intentada) não impede sua tributação pelo ISS, afastando o cabimento do imposto estadual.

Ocorre que, consoante já pacificado na jurisprudência pátria²⁷², é a própria Constituição Federal que impõe expressamente na regra-matriz de competência do ISS a necessidade de que a lei complementar defina os serviços de qualquer natureza tributáveis

²⁷¹ Cf. BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., 2009, p. 240.

²⁷² Cf. REsp 1111234/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 08/10/2009.

pelos Municípios. É mandamento encartado na própria Lei Fundamental. Portanto, só podem sofrer incidência do ISS os serviços descritos na lista respectiva.

Cabe, então, investigar se há, no caso em comento, margem à incidência do ICMS, notadamente por conta do disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”, da Constituição Federal, o qual aduz que o imposto incidirá também “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

A dúvida remonta a um caso prático que repercutiu bastante no meio jurídico, referente à tributação dos bares e restaurantes, típica atividade em que predomina a obrigação de fazer, o esforço realizado pelos prestadores em prol do bem-estar dos seus clientes (ato de servir as pessoas, elaborar os pratos, preparar as bebidas, etc.), embora haja o fornecimento de alimentos em geral, do bem material em si.

A refeição oferecida, nesses casos, não é o núcleo do objeto almejado pelo credor. Como bem observou Marcelo Caron Baptista²⁷³, “a pessoa que se dirige ao restaurante não está em busca, simplesmente, de alimento (coisa)”, mas sim do serviço, da utilidade e da satisfação pessoal que aquela equipe pode proporcionar-lhe.

Entretanto, essa espécie de prestação não compõe o rol taxativo de serviços listados pela lei complementar como passíveis de tributação pelo ISS. Assim, ante a impossibilidade de tributação do fato pela Municipalidade, o Supremo Tribunal Federal²⁷⁴, ao apreciar a controversa matéria, inclinou-se pela incidência de ICMS sobre a atividade desenvolvida por bares e restaurantes, conforme se depreende das ementas abaixo transcritas:

ICMS - OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE BEBIDAS EM BARES, RESTAURANTES E SIMILARES. A cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços harmoniza-se com os preceitos da alínea "b" do inciso I e da alínea "b" do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal - precedentes: recurso extraordinário nº 129.877~4, em que funcionei como Relator perante a Segunda Turma, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 27 de novembro de 1992 e recurso extraordinário nº 144.795-8-SP, relatado pelo Ministro Ilmar Galvão na Primeira Turma, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 12 de novembro de 1993.

TRIBUTÁRIO. ICMS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO QUE CONSIDEROU LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA DO TRIBUTO NA OPERAÇÃO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTOS E BEBIDAS CONSUMIDAS NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, DE CONFORMIDADE COM A LEI N. 6.374, DE 1. DE

²⁷³ BAPTISTA, Marcelo Caron, op. cit., 2005, p. 313.

²⁷⁴ RE 171808, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/10/1994, DJ 06-04-2001 PP-00101 EMENT VOL-02026-06 PP-01148; RE 144795, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 19/10/1993, DJ 12-11-1993 PP-24023 EMENT VOL-01725-01 PP-00096 RTJ VOL-00150-03 PP-00872.

MARCO DE 1989. ALEGADA AFRONTA AOS ARTS. 34, PARS. 5. e 8., DO ADCT/88; 146, III; 150, I; 155, I, B E PAR. 2., IX E XII; E 156, IV, DO TEXTO PERMANENTE DA CARTA DE 1988. Alegações improcedentes. Os dispositivos do inc. I, b e do par. 2., inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas a circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação). Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Consequentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS. Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8., pars. 1. e 2., do Decreto-lei n. 406/68. Precedente da 2ª Turma, no RE 129.877-4-SP [...] Recurso não conhecido.

Acompanhando reiteradamente a Corte Suprema, o Superior Tribunal de Justiça²⁷⁵ decidiu aprovar a Súmula nº 163 com o seguinte teor: “o fornecimento de mercadorias com simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”.

De fato, até por questão de coerência com o que se afirmou no capítulo anterior, o caráter taxativo da lista anexa à lei complementar prevista no art. 156, III, da CF/88, embora admita interpretação extensiva, desampara a tributação pelo ISS de serviços que lá não estão descritos, como o caso das atividades de bares e restaurantes. Confirmada a impossibilidade de incidência do ISS no caso, somada à regra constitucional encartada no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea “b”, é imperioso reconhecer que o imposto estadual está autorizado pela própria Lei Maior a abranger as situações da espécie ora em comento, caracterizada como uma “operação mista”.

Observe-se que a assertiva que se faz é de que os Estados podem tributar via ICMS as operações em que se verificarem tanto “fornecimento de mercadoria” como prestação de serviços não abrangidos pela competência municipal, por não constarem na lista respectiva. A competência estadual só surge porque há “mercadoria” envolvida na prestação, pois, caso existisse apenas serviço (“puro”) e este restasse fora do âmbito de atribuição da Municipalidade, não haveria falar em incidência do ICMS (nem do ISS).

²⁷⁵ Súmula 163, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/1996, REPDJ 11/11/1996 p. 43897, DJ 19/06/1996 p. 21940.

Superada essa polêmica, chegada a tarefa de definir qual a solução jurídica que deve ser dada quando o intérprete/aplicador da lei depara com as tais “operações mistas”, sem conseguir discernir o imposto cabível sobre o fato concreto, se o ICMS, o ISS ou os dois.

Impende, de largada, descartar a última opção, quando se tratar de fato único. É que, consoante estudado no 2º capítulo do presente trabalho, as competências tributárias conferidas pela Carta Política a cada um dos organismos federativos brasileiros são rígidas e exaustivas, a ensejar duas consequências óbvias e inafastáveis: 1) impossibilidade de dupla incidência de impostos sobre um mesmo fato (exceto nas ressalvas pontuadas pela própria Constituição); 2) indissolubilidade de um fato tributável a fim de que suas facções sirvam à materialidade de mais de um imposto.

Daí porque Aires Fernandino Barreto²⁷⁶ insiste em afirmar, principalmente no que tange aos conflitos entre ICMS e ISS, que o erro palmar cometido por muitos reside em não distinguir mercadorias de materiais. Como se viu – e não custa nada reforçar – a nota característica da mercadoria é o destino que a ela se dá, e não seus elementos intrínsecos. Só se pode chamar de “mercadoria” aquele bem posto à mercancia, ao comércio. Logo, os materiais ou instrumentos auxiliares da prestação de serviços jamais podem ser qualificados como mercadoria. São, outrossim, peças essenciais ao desenrolar da prestação-fim. Quando há prestação de serviço, o interesse maior repousa no esforço humano, passível de ser realizado com uso de materiais (bens corpóreos) ou de se expressar em um “corpus mechanicum”. Já na operação mercantil, a própria entrega da coisa em si constitui-se como o objeto do contrato.

É muito comum encontrar na Lei Complementar nº 116/2003 algumas impropriedades e equívocos decorrentes exatamente dessa confusão que se faz entre mercadoria e material. Logo no seu art. 1º, § 2º, a referida lei incorre no descuido de afirmar que, ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Ora, se a malsinada lista se propõe a enumerar e descrever os “serviços de qualquer natureza” sujeitos à tributação pelo ISS, não há falar em “prestação com fornecimento de mercadoria”. Se é serviço, inexistirá fornecimento de “mercadoria”. Descabida, portanto, qualquer espécie de ressalva na respectiva lista (como a dos itens 14.01, 14.03 e 17.11). Em sendo serviço, é a própria Constituição que proíbe a incidência de ICMS. Repita-se: se a atividade exercida é única, se o fato sobre o qual incidirá a norma tributária é um só (uno e

²⁷⁶ BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., 2009, p. 236.

indivisível), ou haverá prestação de serviço ou operação mercantil (no caso de conflito entre ICMS e ISS), nunca ambos²⁷⁷.

Aliás, no que se refere à elaboração da lista *ut supra* citada, Aires Fernandino Barreto²⁷⁸ tece críticas cortantes à maneira como ela foi confeccionada, classificando-a como “casuística, mal elaborada, precariamente concebida, canhestramente formulada e redigida de modo incoerente”. Completa o autor asseverando que a mencionada listagem “não é fiel ao desígnio constitucional, não corresponde ao *discrímen* da Constituição [...] as regras por ela traçadas não resolvem problemas, nem respeitam a eficácia da Carta Magna”.

No entanto, os (aparentes) conflitos de competência tributária afloram, na verdade, por conta das diferentes formas de interpretação de um mesmo fato (por uns tidos como serviço, por outros como circulação de mercadoria), nem tanto pela forma muitas vezes genérica e imprecisa do texto normativo. A dificuldade consiste em fazer a leitura correta de determinada situação concreta para encaixá-la na norma de imposição tributária adequada. Para tanto – frisa-se – faz-se imprescindível identificar o tipo de prestação que prevalece, o interesse resultante da vontade das partes.

Gustavo Masina²⁷⁹ propõe que se busque essa resposta tendo em vista, acima de tudo, o postulado da razoabilidade, que norteará o intérprete, ante a excepcionalidade do caso, na sua complicada missão de enquadrar o fato na hipótese tributária correspondente. Havendo dúvida entre ISS e ICMS, por restarem presentes obrigações de dar e de fazer, deve o aplicador da norma ponderar dois critérios: “a particularização com que realizada a atividade tributável e a sua finalidade – que se apanha pela análise do interesse do contratante”.

Quanto à finalidade, o aplicador da lei deve colher a intenção do credor da obrigação, revelado pelo objeto do contrato e, a partir daí, verificar se é caso de mercadoria fornecida com prestação de serviço-meio (ICMS) ou se é prestação de serviço-fim com necessidade de aplicação de material (ISS).

No tocante à “particularização”, veja-se o caso dos “softwares”, que são programas utilizados em computadores (*v.g.*, utilitários, aplicativos), normalmente desenvolvidos por analistas de sistemas. Tais produtos podem ser elaborados de acordo com as necessidades e peculiaridades do cliente ou de forma padronizada, sendo posteriormente colocados no mercado para aquisição e utilização por qualquer pessoa (público em geral). A depender do

²⁷⁷ Cf. Súmula STJ nº 274: “O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares” (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/02/2003, DJ 20/02/2003 p. 153)

²⁷⁸ BARRETO, Aires Fernandino, *op. cit.*, 2009, p. 239.

²⁷⁹ MASINA, Gustavo, *op. cit.*, 2009, p. 131.

caso, o interesse do consumidor de “softwares” pode ser o trabalho personalizado do analista de sistemas, que resultará num produto feito sob medida, de acordo com as especificidades solicitadas pelo credor, ou a mercadoria em si, o CD ou o disquete que contém o programa, disponível nas prateleiras das lojas.

A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal²⁸⁰, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626-3/SP, percebeu bem essa distinção, fundada exatamente no “grau de particularização” com que foi realizada a atividade passível de tributação, firmando posicionamento no seguinte sentido:

[...] questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Em caso similar ao dos “softwares”, vale conferir o julgado do STF²⁸¹ no RE nº 555.796-AgR, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DISTRIBUIÇÃO DE FILMES EM FITAS CASSETE (VIDEOTAPES). REATRIBUIÇÃO DO DEVER PROBATÓRIO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. Segundo a jurisprudência desta Suprema Corte, se a circulação do suporte físico resulta da venda de produto padronizado, posto indistintamente à disposição geral de qualquer consumidor, incide o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e de Transporte Intermunicipal e Interestadual. Por outro lado, se o suporte físico contém material personalizado, elaborado segundo especificações de consumidor específico, há a incidência do ISS. Para que fosse possível reverter o acórdão recorrido nos moldes sustentados nas razões de recurso extraordinário, baseadas na falta de provas apresentadas pelo contribuinte sobre a inexistência do fato gerador do ICMS e a caracterização do fato gerador do ISS, seria necessário reexaminar fatos e provas (Súmula 279/STF), ou reatribuir o dever probatório (Súmula 473/STF, RE 599.194-AgR e RE 259.976-AgR-EDcl). Agravo regimental ao qual se nega provimento.

²⁸⁰ RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

²⁸¹ RE 555796 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 10/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-089 DIVULG 07-05-2012 PUBLIC 08-05-2012.

Além dos casos até aqui analisados, em que há uma mistura das obrigações de dar e de fazer num mesmo fato, dificultando a tarefa do intérprete no sentido de identificar qual delas prevalece no caso concreto para, ato contínuo, definir o imposto devido, cumpre ressaltar que pode haver, também, prestações de dar e de fazer realizadas simultaneamente, de forma autônoma, sendo certo que, nessa hipótese, cada atividade ficará sujeita à incidência do tributo que lhe é inerente.

Conquanto inexistente a figura da prestação de serviços “com fornecimento de mercadoria”, nada impede que ocorra uma prestação de serviço concomitante ao fornecimento de mercadoria. É preciso distinguir essas duas situações absolutamente diferentes. Nosso sistema jurídico permite, em linhas gerais, que uma mesma pessoa física ou jurídica exerça uma, duas ou mais atividades.

Cite-se como exemplo uma oficina mecânica, que pode estruturar os seus negócios visando a, concomitantemente, promover tanto operações relativas à circulação de mercadorias (negócios mercantis relacionados à venda de peças e acessórios para automóveis) como prestação serviços (de conserto e reparação de veículos). Nesse caso, o contribuinte submete-se ao ICMS relativamente à primeira atividade e ao ISS no que pertine à segunda. No ensejo, válidos os ensinamentos de Daniel Prochalski²⁸²:

[...] hipótese diversa ocorre quando coexistem dois negócios jurídicos distintos – podendo, ou não, estarem reunidos em um só instrumento contratual – um, envolvendo prestação de serviço, e outro, tratando de venda de mercadorias, produzindo-se ato jurídico complexo, não havendo, em ambos, relação entre atividade-meio e atividade-fim. Em tais casos, deve-se tomar o cuidado para bem discernir os dois objetos e, se for o caso, concluir pela tributação aplicável a cada um deles.

O exemplo dado pelo autor acima citado cinge-se ao caso de uma loja de equipamentos de informática que vende um computador pelo preço “x” e, simultaneamente, celebra contrato, obrigando-se, mediante determinada remuneração, a prestar o serviço de instalação. Veja-se que o fato de a remuneração do serviço de instalação não estar embutida no preço da mercadoria demonstra que o cliente contratou, mediante o instrumento de compra e venda, apenas e tão-somente a aquisição do computador, na forma como ele se encontrava na loja. A instalação do equipamento foi objeto de outro contrato, não mais mercantil, porém de prestação de serviço. Aqui imperam duas prestações distintas e independentes, sem que uma seja tida como condição inafastável à realizada da outra. Têm-se dois fatos jurídicos autônomos, cada um sujeito ao seu tributo respectivo.

²⁸² PROCHALSKI, Daniel, op. cit., 2009, p. 234.

A situação acima retratada mudaria um pouco de figura se a opção contratual fosse outra, no sentido de que a obrigação pela tradição da mercadoria somente restaria cumprida com a instalação do computador. Nessa hipótese, estar-se-ia diante unicamente de uma compra e venda de mercadoria, sendo o serviço de relevância jurídica significativamente menor, apenas um “plus”, um detalhe, um acessório.

Seguindo a mesma trilha, Aires Fernandino Barreto²⁸³ oferece exemplo parecido, admitindo que certa empresa pretenda adquirir e instalar um sofisticado equipamento que irá otimizar os seus negócios. Analisando todos os aspectos envolvidos, o autor traça as seguintes possibilidades:

[...] a empresa pode optar por: a) adquirir a maquinaria e realizar ela mesma a instalação; b) contratar a montagem do equipamento com a própria empresa vendedora, fabricante ou não; c) contratar o fornecimento dos equipamentos com a empresa “A” e, sob a consultoria de “B”, proceder diretamente à instalação; d) contratar o fornecimento dos equipamentos com a empresa “A”; contratar, com a mesma empresa (“A”), também serviços de consultoria, promovendo, a própria contratante, a instalação.

Na situação hipotética encartada no item “a”, conclui-se que, tendo havido negócio jurídico (operação) com transferência de titularidade (circulação) de um bem posto à mercancia (mercadoria), incidirá ICMS. No tocante ao serviço de instalação, por ter sido desempenhado pela própria adquirente, não há falar em cabimento do ISS, pois este imposto não alcança os “serviços prestados a si mesmo”.

No item “b” acima, a compra e a montagem do equipamento são contratados com o próprio vendedor. Em relação à compra da mercadoria, persistirá a incidência do ICMS, indubitavelmente. Quanto ao serviço de montagem, antes de avaliar se é caso de incidir o ISS, cumpre avaliar duas possibilidades.

Primeiramente, se não se estipulou preço para a realização do serviço de instalação, prevendo o contrato, outrossim, que a aquisição da maquinaria só se perfectibilizaria com a correspondente montagem do bem, é mister reconhecer que o fato jurídico é unicamente a venda da mercadoria, sendo a obrigação de fazer, no caso, condição sem a qual a obrigação principal (de dar) não se realizaria. Aqui o serviço é atividade-meio, prevalecendo o interesse na coisa. O tributo a ser cobrado é somente o ICMS (único fato, única incidência).

Entretanto, se restarem configuradas duas obrigações autônomas, o “dar” (venda da maquinaria) e o “fazer” (instalação), sem que uma se apresente como condição ou meio para a consecução da outra, impende reconhecer que cada qual responderá pelo tributo que lhe é

²⁸³ BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., 2009, p. 261.

correspondente (ICMS para a venda e ISS para o serviço). Ainda que as prestações restassem pactuadas em um mesmo negócio jurídico, em um único contrato, os fatos permaneceriam distintos, independentes, incomunicáveis, ensejando tributação pelo ISS e ICMS (tributo não incide sobre o contrato). Reforça-se que, nesse caso, as duas obrigações não se entrelaçam (o “dar” não se amalgama com o “fazer”), não se percebem juntas num mesmo fato, sendo inconteste que uma independe da outra. Logo, existem duas relações jurídicas apartadas, dois fatos autônomos, duas materialidades distintas e, portanto, dois tributos devidos.

Continuando a tarefa de encontrar a solução adequada para as possibilidades aventadas no exemplo acima proposto, tem-se que, na hipótese do item “c”, o fornecimento dos equipamentos contratados com a empresa “A” sujeita-se ao ICMS (houve patente circulação de mercadoria), a prestação do serviço de consultoria pela empresa B submete-se ao ISS (serviço previsto em item da lista anexa à LC nº 116/2003) e a instalação da máquina pelo próprio adquirente não se enquadra na materialidade de nenhum tributo, pois é “serviço prestado para si mesmo”.

Por último, na situação levantada no item “d”, reforça-se que a instalação realizada pela própria contratante não é serviço passível de tributação. Na aquisição da mercadoria, incide ICMS. No serviço de consultoria contratado com a mesma empresa que vendeu o equipamento, deve-se perquirir, assim como explicado no item “b”, se o serviço foi negociado como parte integrante da operação de circulação da mercadoria (condição necessária à sua consecução, requisito desta), situação que não configurará a incidência do ISS (mera atividade-meio), ou se foram contratadas duas prestações distintas, autônomas, gerando dois fatos independentes, duas relações jurídicas separadas, ocasião em que haverá a cobrança do ICMS pela circulação da mercadoria e do ISS pela prestação do serviço.

Isso posto, verifica-se que não há impedimento para que o contribuinte se dedique, simultaneamente, aos negócios do comércio e à prestação de serviços, sem que, por isso, deva-se concluir ser necessário submetê-lo a único imposto. Se as prestações ocorrem paralelamente, de modo simultâneo, sem vinculação de uma com a outra, cumpre admitir a tributação separada de cada uma delas. Com isso não se está a confirmar a malsinada tese da prestação de serviços “com fornecimento de mercadoria”, haja vista existir, na verdade, prestação de serviços paralela ou concomitantemente ao fornecimento de mercadorias – fatos distintos, autônomos.

Restam, assim, analisados os principais aspectos que aproximam o ISS do ICMS, gerando, muitas vezes, impasses entre Estados e Municípios. Procurou-se delinear bem os estritos contornos da materialidade do imposto estadual, no tocante às operações de circulação

de mercadoria, mostrando que há notável diferença entre serviço realizado com emprego de material e mercadoria prestada com serviço. Demonstrou-se, também, que, na hipótese de forte entrelaçamento entre obrigações de dar e de fazer, deve o intérprete atentar para o grau de particularização com que a atividade foi realizada e a finalidade buscada pelo contratante, ilustrando tais argumentos com importantes decisões tomadas por STF e STJ. Por fim, ressaltou-se a possibilidade de uma mesma pessoa (física ou jurídica) dedicar-se tanto a operações mercantis como a prestações de serviços, as quais, realizadas simultaneamente e de forma autônoma (sem que uma seja condição ou acessório da outra), permitem, a princípio, a incidência do ICMS e do ISS, respectivamente.

4.3 Conflitos entre Municípios – ISS x ISS

Enfrentados os complexos casos envolvendo ISS e ICMS, resta agora analisar a situação de conflito que se instala entre os próprios Municípios, oriunda da dificuldade em compreender qual o ente competente para tributar um serviço cuja execução se estenda por mais de um território.

Nos conflitos havidos entre pessoas jurídicas de categorias distintas (como entre Estados e Municípios e entre estes e a União), viu-se que a solução passa pelo entendimento exato do âmbito constitucional de cada um dos tributos envolvidos. Nesses casos, consegue-se vislumbrar na própria Constituição Federal os contornos materiais dos impostos, o que permite ao intérprete estabelecer a diferença substancial entre eles e, após, enquadrar o fato tributável à hipótese adequada (conflitos heterogêneos ou materiais).

Na ocasião de a peleja se instaurar entre os próprios Municípios (entidades da mesma categoria federativa), será infrutífera a tentativa de encontrar nas normas de competência tributária arrimadas na Carta Política a resposta para o problema vivenciado. É que, nesses casos, o litígio não reside na materialidade do imposto, mas sim no seu aspecto espacial, na identificação do preciso local em que ocorreu o fato gerador da obrigação (conflitos homogêneos ou espaciais).

Nessa perspectiva, as nuances que permeiam o ISS tornam a missão de definir o seu âmbito espacial bem complicada. Primeiro porque se trata de um imposto incidente sobre a prestação de serviço, cuja natureza é imaterial. Tem-se um bem incorpóreo, um esforço humano, uma atividade intelectual, algo que não se pode tocar, medir, mensurar. Ademais, há incontáveis serviços que se iniciam em uma determinada localidade e se ultimam em outra,

espalhando-se por mais de um território, sem que, por isso, se possa admitir a esdrúxula situação de dois ou mais Municípios pretenderem cobrar o ISS pelo mesmo fato.

Veja-se o caso de um advogado que mantém seu escritório no Município de Fortaleza, mas foi contratado por um cliente estabelecido em Porto Alegre para fazer uma sustentação oral no Tribunal Regional Federal da 5ª Região, localizado em Recife. Não pode o fisco de cada um desses três entes municipais pretender tributar o contribuinte por esse mesmo fato.

Com o intuito de evitar situações desse tipo, a Constituição, em seu art. 146, atribuiu à lei complementar a tarefa de dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Coube ao legislador complementar, então, no legítimo exercício da missão constitucional que lhe foi conferida, escolher, dentre os critérios possíveis, aquele definidor do aspecto espacial do ISS (local do estabelecimento prestador, da efetiva prestação, da assinatura do contrato, do domicílio do prestador, do domicílio do tomador, do pagamento, etc.). Nessa linha, o legislador definiu a regra: o imposto será devido no local do estabelecimento prestador.

Inicialmente, o ISS era regulado pelo Decreto-Lei nº 406/68, cujo art. 12 estabelecia: “considera-se local da prestação do serviço [...] o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador”. A exceção ficava por conta somente dos serviços de construção civil, nos quais o imposto seria devido ao ente público em cujo território se efetuasse a prestação.

Portanto, o legislador procurou utilizar critérios objetivos para a eliminação dos conflitos entre Municípios, valendo-se de uma “presunção” ou “ficção jurídica”²⁸⁴, que não permite prova em contrário e é capaz de tornar verdadeira determinada situação ainda que, na realidade, ela não se configure exatamente como descrita na norma. Assim, conforme os ensinamentos de Hugo de Brito Machado²⁸⁵, mostrava-se descabida a aferição, no caso concreto, “se o serviço foi – ou não – efetivamente realizado no local do estabelecimento prestador, pois o legislador serviu-se da ficção de que o serviço é prestado no local do estabelecimento prestador”.

No tocante ao uso da ficção jurídica para solucionar as disputas dessa espécie, Linneu de Albuquerque Mello²⁸⁶ justifica o seguinte:

²⁸⁴ Cf. BECKER, Alfredo Augusto, op. cit., 1972, p. 475-477.

²⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2003, p. 614.

²⁸⁶ MELLO, Linneu de Albuquerque. O aspecto espacial do ISS na LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS**: na lei complementar n. 116/03 e na constituição. São Paulo: Manole, 2004. vol 2. , p. 114.

A utilização da presunção e da ficção para dirimir situações conflituosas é legítima e freqüente, em especial no campo do direito tributário onde, por sua dinâmica natural, precisa estar em constante sintonia com aspectos econômicos, contábeis, sociais, ou mesmo práticos da relação fisco/contribuinte. Da nada adianta instituir um tributo, se sua cobrança é inviável na prática, ou se, ao final, onerará o processo produtivo de modo a fazer sucumbir toda uma indústria, ou se encarecerá o custo do contribuinte (compliance cost) de modo a empurrá-lo para a informalidade.

Dessa forma, fica claro que o legislador complementar buscou a solução menos danosa para estancar as constantes disputas entre os organismos locais, elegendo como elemento espacial da hipótese de incidência do ISS o local do “estabelecimento prestador”, mesmo sabendo que, em alguns casos práticos, o serviço poderia ser efetivamente prestado em território diverso daquele onde se situa o referido estabelecimento.

O Superior Tribunal de Justiça²⁸⁷, entretanto, chamado a se manifestar sobre o tema, firmou entendimento segundo o qual o Município competente para exigir o tributo não seria aquele onde se situa o estabelecimento prestador, mas sim o que recebe a prestação do serviço e, conseqüentemente, “agasalha o fato gerador”, pois uma lei municipal não teria o condão de alcançar fatos ocorridos fora de seu território (princípio constitucional implícito):

TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente.

TRIBUTÁRIO. ISS.

1. O fato gerador do ISS se concretiza no local onde o serviço é prestado.
2. O Município competente para exigir o tributo é o que recebe a prestação do serviço e, conseqüentemente, agasalha o fato gerador.
3. Recurso improvido.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES.

I - Para fins de incidência do ISS-Imposto Sobre Serviços-, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea 'a', do Decreto-lei n. 406/68.

II - Embargos rejeitados. (f. 247).

²⁸⁷ REsp 54.002/PE, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/04/1995, DJ 08/05/1995, p. 12309; STJ – REsp 168.023/CE – Relator Ministro José Delgado, DJ 03/08/98; STJ – Embargos de Divergência no REsp 130.792/CE - Primeira Seção - Relatora Ministra Nancy Andrihgi – julgado em 07/04/2000.

Sabe-se que um dos motivos que pesou para que o STJ adotasse o posicionamento acima transcrito residia nas lamentáveis fraudes perpetradas por alguns contribuintes, aproveitando-se de uma suposta “brecha” deixada pela legislação. É que, para “driblar” o art. 12 do DL nº 406/68, certas empresas instalavam sua sede em um determinado Município, geralmente no interior, onde não havia a cobrança do ISS ou esta se dava mediante uma alíquota bem reduzida, mas montavam uma unidade de apoio em outra cidade, normalmente na capital, e lá prestavam, de fato, os serviços objeto de tributação.

A pretexto de combater os malsinados desvios, bem como de prestigiar o princípio da territorialidade da tributação e da autonomia municipal, a Corte Superior acabou chocando-se com o princípio da legalidade, ao desrespeitar frontalmente a regra do art. 12, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 406/68, sem declarar-lhe a inconstitucionalidade. Dessa forma, propiciou o surgimento de mais conflitos de competência, cuja solução se mostra extremamente complicada, porquanto, na prática, faz-se quase impossível perceber, com absoluta clareza, em qual local ocorreu a efetiva prestação do serviço, ainda mais quando este – conforme exemplificado acima – propala-se por mais de um território.

Assim, o cenário estava novamente propício a confusões e impasses, mormente no caso de uma empresa estabelecida no Município “X” realizar um serviço no Município “Y” e acabar sendo tributada por ambos, um se apegando ao texto do art. 12, “a”, do Decreto-Lei nº 406/68 (que não havia sido declarado inconstitucional) e o outro se amparando na jurisprudência do STJ, que garante a cobrança ao ente que abriga a efetiva prestação.

Dado o absurdo, só poderia o contribuinte recorrer à ação de consignação em pagamento (art. 164, III, CTN), por se tratar de típico caso de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador. Todavia, surgiriam problemas na hipótese de serviços de natureza continuativa e, também, quanto à definição da Justiça competente para apreciar a ação em questão, notadamente no caso de Municípios situados em Estados diferentes.

Atento a essa situação, Daniel Prochalski²⁸⁸ lembra que os conflitos dessa natureza, além de violarem os limites territoriais das leis tributárias, afrontam, também, os princípios da capacidade contributiva e da vedação de tributo com efeito de confisco, pois o prestador, para receber seu pagamento, acaba tendo de se sujeitar, além de outras arbitrariedades, à retenção na fonte promovida pelo tomador, “o que implica subtrair, do contribuinte, uma parcela da

²⁸⁸ PROCHALSKI, Daniel, op. cit., 2009, p. 309.

riqueza por ele gerada, em montante bem superior àquele ao qual estaria submetido caso a tributação ocorresse nos moldes constitucionalmente previstos”.

O citado autor²⁸⁹, contudo, não vislumbra nenhum desacerto na decisão do Superior Tribunal de Justiça, pois entende que esta colenda Corte STJ simplesmente fez uso da interpretação conforme a Constituição, optando, dentre as possíveis interpretações cabíveis em relação ao art. 12, “a”, do DL nº 406/68, por aquela que melhor se ajusta aos ditames constitucionais, observado o princípio da razoabilidade. Assim, onde se lê “estabelecimento prestador”, entenda-se “local da efetiva prestação do serviço”, aquele onde a atividade-fim se realiza de forma definitiva, ultima-se.

É que, segundo acredita²⁹⁰, o legislador complementar não possui liberdade para definir, como critério espacial de qualquer tributo, um local que não coincida com aquele onde a materialidade realmente se concretiza. Prossegue afirmando não vislumbrar nenhum elemento que vincule o local do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador à materialidade do ISS. Se não há coerência alguma entre os aspectos material e espacial do imposto, é mister concluir que a “ficção jurídica” criada pelo legislador fere os ditames constitucionais.

Segue o mesmo raciocínio José Eduardo Soares de Melo²⁹¹, para quem a ficção jurídica, ora em apreço, revela-se “esdrúxula” e “inaceitável”, porquanto, além de desprestigiar princípios e normas insculpidos na Constituição Federal, implica notável invasão de competência tributária.

Em sentido contrário, Misabel Abreu Machado Derzi²⁹² tece críticas à jurisprudência do STJ e defende que “o legislador de normas gerais pode eleger critério espacial diferente do local da execução do serviço, desde que se mantenha conexão com o território municipal, por exemplo, o local do estabelecimento prestador”. Assim, concluiu a autora que o art. 12, “a”, do DL nº 406/68 não havia desnaturado o âmbito constitucional do ISS nem ofendido os limites territoriais pressupostos na Lei Maior.

De fato, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça parece não ter atentado, *data venia*, para a estrutura global da hipótese de incidência do ISS, formada pelos elementos material, espacial e temporal. Só se reputa ocorrido o fato gerador de uma obrigação tributária quando se verifica a satisfação conjunta desses três critérios. O circunstância de o prestador

²⁸⁹ PROCHALSKI, Daniel, op. cit., 2009, p. 356-357

²⁹⁰ Ibid., 2009, p. 356.

²⁹¹ MELO, José Eduardo Soares de, op. cit., 2008, p. 186.

²⁹² DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto especial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS**: na lei complementar n. 116/03 e na constituição. São Paulo: Manole, 2004. vol 2., p. 57.

executar o serviço em um determinado local revela, tão-somente, a consumação do aspecto material do ISS, seu núcleo de incidência, restando apreciar, ainda, os demais elementos. Não adianta avaliar toda a hipótese apenas por uma de suas partes, esquecendo-se do aspecto temporal e espacial, este último já legalmente definido como o local do estabelecimento prestador.

Nesse sentido, Tsai Meng Hung e Luciano Chahin Maragno²⁹³ esclarecem que não se trata de defender a prevalência da tese do estabelecimento prestador (aspecto espacial) em detrimento do local de execução do serviço (aspecto material), porquanto, “sob a ótica da fenomenologia de incidência, para que haja subsunção é necessário que o fato satisfaça todos os aspectos da hipótese tributária”.

Ademais, também não se deve confundir o âmbito de eficácia territorial das normas municipais com o aspecto espacial da regra-matriz de incidência tributária. Sobre esse assunto, faz-se imprescindível trazer à baila as valiosas lições de Paulo de Barros Carvalho²⁹⁴:

[...] tornou-se freqüente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias. Muita vez o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, como se não pudesse adquirir feição diferente. A despeito disso, porém, percebemos, com transparente nitidez, que o critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas. E vamos exibir a distinção com referências práticas bem visíveis. O IPI, tomado na regra que prevê a incidência sobre a importação, e o IR, ambos de competência da lei federal, apresentam critérios espaciais radicalmente diversos: o fato jurídico tributário, na primeira hipótese, há de ocorrer nas repartições aduaneiras, de número limitado e situadas em localidades determinadas. Por outro lado, o IR alcança, em linhas genéricas, não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras. A análise da regra-matriz de incidência do IPTU mostra o desencontro, com precisão geométrica. O tributo grava, privativamente, os imóveis localizados dentro do perímetro urbano do Município. Inobstante isso, a lei municipal efunde sua eficácia por toda a extensão do território correspondente, atingindo as zonas rurais, excluídas do impacto tributário. Os modelos trazidos à colação propõem uma inferência que vemos iluminada com forte clareza metodológica: o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de vigência da lei. As coincidências, até certo ponto freqüentes, devem ser creditadas à opção do legislador, entre os esquemas técnicos de que dispõe, sempre que pretenda apanhar, com a percussão tributária, uma quantidade inominável de eventos. Daí ser, entre as fórmulas conhecidas, a menos elaborada e, por decorrência, a mais elástica.

Em geral, tem-se que a eficácia das normas produzidas por cada organismo federativo – incluídas as de natureza tributária – resume-se aos limites de seu território. Todavia, essa não é uma regra absoluta, havendo casos em que a legislação do ente pode ter alcance para

²⁹³ HUNG, Tsai Meng; MARAGNO, Luciano Chahin. **ISS: como definir o local de incidência do imposto sobre serviço**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2011, p. 264.

²⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., 2009, p. 293-294.

além ou aquém do seu território. Os exemplos acima citados do IR e do IPTU comprovam cabalmente o que se pretende demonstrar. No caso do IPTU, que, assim como o ISS, também é de competência municipal, o aspecto espacial não corresponde exatamente ao âmbito territorial do ente tributante, porquanto aquele afeta somente a zona urbana da cidade, enquanto este abrange todo o território da aludida Municipalidade, tanto sua zona urbana quanto rural.

Logo, mostra-se equivocada a premissa segundo a qual a lei de determinado ente municipal jamais pode gerar efeitos sobre um fato cuja consumação se ultimou em outro território. Se a lei aponta o local do estabelecimento prestador como o critério espacial do ISS, o Município que abrigar esse estabelecimento será o competente para cobrar o imposto, ainda que o serviço se perfunctibilize em lugar diverso.

Destarte, de todos esses ensinamentos, e ao contrário do que pensam alguns autores e do que vinha decidindo o STJ, conclui-se que a Constituição Federal não traz nenhuma norma ou princípio que vede a escolha, pelo legislador infraconstitucional, de outro elemento espacial para o ISS em substituição ao local da efetiva prestação.

De toda forma, com a aprovação da Lei Complementar nº 116/2003, inauguraram-se algumas mudanças importantes. Embora tenha mantido como regra geral do aspecto espacial do ISS o local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (contra a então jurisprudência do STJ), a nova lei ampliou o rol de exceções, enumerando-as nos incisos I a XXII do art. 3º, ocasiões em que o imposto será devido nos locais ali indicados (local da execução do serviço, ou do estabelecimento do tomador, ou da obra, etc.).

Outra alteração extremamente relevante consiste na conceituação de estabelecimento prestador, apresentada no art. 4º da referida lei, nos seguintes termos:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Com o conceito bem definido na legislação, dificulta-se a possibilidade de fraude eventualmente perpetrada pelo contribuinte ao pretender fugir à correta tributação indicando formalmente como seu estabelecimento prestador algo que não o é de fato. Vê-se que configura “estabelecimento prestador” qualquer unidade econômica ou profissional que reúna instrumentos, equipamentos ou outros materiais utilizados na prestação do serviço.

Desenvolvendo melhor o conceito legal acima transcrito, Misabel Abreu Machado Derzi²⁹⁵ aprofunda:

Estabelecimento prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica – assim entendido aquele do estabelecimento prestador do serviço – atrairá a incidência da norma municipal respectiva.

Por unidade econômica pressupõe-se a existência de um espaço físico capaz de abrigar mão de obra e material que viabilize o serviço e capital para que a sociedade possa exercer suas atividades com autonomia e eficácia. A unidade profissional não precisa ter autonomia administrativa, porquanto pode estar submetida a uma sede ou matriz, mas não pode prescindir de um espaço físico, mesmo que provisório, de propriedade do prestador ou a ele locado ou cedido, onde se disponibilizem uma equipe de pessoal e um conjunto de meios necessários para que o serviço seja desempenhado naquele local.

Faz-se relevante esclarecer que não é qualquer deslocamento para a realização da prestação de serviço fora da sede da empresa que caracteriza unidade profissional. O legislador complementar deixou explícita a necessidade da efetiva existência de um estabelecimento prestador no local da execução do serviço e não, simplesmente, um profissional representante do prestador deslocado para o local em que será desenvolvida a atividade-fim. Precisa haver um domicílio ou estabelecimento fixo na base territorial em que o serviço será prestado, distinta da sede ou domicílio.

Impende ressaltar que, mesmo após o advento da nova LC nº 116/2003, o STJ²⁹⁶ pareceu ignorar as mudanças implementadas, insistindo em reproduzir o entendimento firmado à luz do Decreto-Lei nº 406/68, de que o ISS seria devido no local da efetiva execução do serviço e não onde se encontra o estabelecimento prestador.

Entretanto, refletindo melhor sobre a matéria, a Corte Superior²⁹⁷ passou a consignar em suas decisões que o entendimento a respeito do local da ocorrência do fato gerador do ISS,

²⁹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado, op. cit., p. 78.

²⁹⁶ AgRg no Ag 636.599/MG, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2005, DJ 30/05/2005, p. 302; AgRg no REsp 845.711/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 29/05/2008; AgRg no REsp 1102016/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 10/11/2010; AgRg no Ag 1304453/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 11/02/2011.

²⁹⁷ AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 307; REsp 1139903/GO, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2010, DJe 17/08/2010; STJ – REsp 1.160.253/MG RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA DJe: 19/08/2010.

antes construído a partir do DL nº 406/68, haveria de ser sofrer temperamentos à luz do art. 3º da LC nº 116/2003, consoante se depreende das seguintes ementas:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – LC 116/2003.

1. Decisão agravada que, equivocadamente, decidiu à questão tão-somente à luz do art. 12 do Decreto-lei 406/68, merecendo análise a questão a partir da LC 116/2003.
2. Interpretando o art. 12, "a", do Decreto-lei 406/68, a jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que a competência tributária para cobrança do ISS é do Município onde o serviço foi prestado.
3. Com o advento da Lei Complementar 116/2003, têm-se as seguintes regras: a) o ISS é devido no local do estabelecimento prestador (nele se compreendendo o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas); e b) na falta de estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003 [...]

PROCESSUAL CIVIL. LEI DE EFEITOS CONCRETOS. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CABIMENTO. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. ISS. FATO GERADOR. LOCAL DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. [...]

2. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do art. 12 do DL 406/68, era do local da prestação do serviço, o que foi alterado pelo art. 3º da LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço. [...]

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. SÚMULA 83/STJ. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF.

1. De acordo com os arts. 3º e 4º da LC 116/03, a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local do estabelecimento prestador dos serviços. Considera-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica. Isso significa que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. O âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá, portanto, a localidade em que estiver configurada uma organização (complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.
2. Afastar a aplicação das regras contidas na LC 116/03 apenas seria possível com a declaração de sua inconstitucionalidade, o que demandaria a observância da cláusula de reserva de plenário. [...]

Assim, a partir da vigência da Lei Complementar nº 116/2003, e considerando, também, o posicionamento mais recente adotado pelo STJ, capitaneado pela Ministra Eliana Calmon, pode-se afirmar, como regra geral, que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Caso no local onde o serviço for prestado não se consiga identificar o estabelecimento prestador (uma unidade econômica ou profissional, mesmo que provisória), o imposto deverá ser exigido no local do domicílio do prestador.

Nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC 116/2003, mesmo que não haja estabelecimento prestador, ou domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção.

Feitas essas considerações, resta delineado o caminho para o intérprete/aplicador da norma evitar conflitos de competência entre Municípios. Primeiro, faz-se importante pesquisar a essência do objeto contratado. Depois, cabe verificar se o serviço se enquadra em alguma das exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC nº 116/2003. Em caso afirmativo, o imposto será devido no local indicado nos respectivos dispositivos legais. Em caso negativo, cumpre atentar para o lugar onde os serviços serão executados para, ato contínuo, verificar se lá existe uma unidade econômica ou profissional, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas e com os materiais necessários à execução do serviço. Se houver, o Município competente para exigir o ISS será aquele que abrigar essa unidade econômica ou profissional. Se no local da efetiva realização do serviço não houver um estabelecimento prestador, o Município competente para exigir o tributo será o do domicílio do prestador.

Isso posto, foram delineados os principais pontos controversos que permeiam os conflitos tributários entre os organismos políticos, tendo como foco o ISS, sejam impasses envolvendo a competência heterogênea (material) ou mesmo a competência homogênea (espacial). O certo é que a solução para as dificuldades suscitadas podem ser extraídas da correta interpretação do texto constitucional e das leis complementares, a quem a própria Carta Máxima atribuiu a tarefa de estabelecer normas gerais e dirimir os conflitos tributários entre as unidades federativas.

CONCLUSÃO

Examinadas, à miúdo, todas as controvérsias acerca dos conflitos de competência tributária envolvendo o ISS, é dado o momento de condensar as principais conclusões a que o presente estudo chegou.

A pesquisa partiu do resgate da noção de Estado, situando o contexto histórico de sua formação e os seus elementos constituidores. Apurou-se tratar de uma ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo estabelecido em determinado território. Muitos Estados optaram por assumir a forma federativa de organização político-administrativa, surgida em 1787, com a Constituição dos Estados Unidos da América. No Brasil, esse sistema revelou características peculiares, notadamente a ascensão do Município, após a promulgação da Constituição de 1988, à condição de ente federativo de terceiro grau, dotado de autonomia política, administrativa e financeira. No tocante a esta última, os Municípios receberam competência tributária para instituir e cobrar impostos sobre serviço de qualquer natureza – ISS, propriedade predial e territorial urbana – IPTU e transmissão "inter vivos" de bens imóveis – ITBI, sendo o primeiro deles responsável por boa parte da receita própria. Estudaram-se, também, alguns problemas enfrentados pelo federalismo brasileiro, principalmente quanto à malsinada guerra fiscal, consistente na disputa entre as unidades subnacionais para atrair investimentos privados para seu território em troca de incentivos fiscais, situação que tem contribuído bastante para o agravamento dos conflitos tributários.

As competências tributárias, entendidas como a aptidão atribuída a cada ente federativo para criar e cobrar tributos e definir o seu alcance, encontram-se estabelecidas pela Constituição Federal, que confere à ordem jurídica os atributos de juridicidade, irradiando normas dotadas de imperatividade e superioridade, com eficácia junto a todos os poderes estatais e aos particulares. A própria Carta Magna é quem elege e delimita as respectivas matérias de fato que podem ser tributadas por cada ente. Daí se falar em âmbito constitucional dos tributos. A distribuição da competência para instituir impostos foi feita pelo constituinte originário de forma privativa, de modo que não se admite a interferência de uma pessoa

jurídica de direito público na esfera de competência de outra. Ao atribuir poder a certa entidade para tributar um determinado fato, a Constituição retira das demais essa possibilidade, de maneira que não há falar em incidência de mais de um imposto sobre o mesmo fato, bem como não se pode conceber a decomposição desse fato para que suas frações se enquadrem na materialidade de outros impostos. As normas constitucionais de competência tributária classificam-se, quanto à função, em normas de organização (ou de estrutura), pois orientam a elaboração de outras normas; quanto à espécie, em regras, com pretensão de decidibilidade e abrangência; e, quanto à hierarquia, em normas superiores às demais, haja vista se posicionarem na Lei Maior.

Para se extrair o sentido e o alcance das normas constitucionais de competência tributária, faz-se relevante o uso dos mecanismos tradicionais de interpretação jurídica. Começa-se pelo elemento literal, que ajudará na missão de retirar o significado dos termos e expressões utilizados na norma, tendo como parâmetro os usos linguísticos gerais ou técnico-jurídicos, de preferência o último, em prestígio ao princípio da unidade do sistema jurídico. Em seguida, os sentidos literais possíveis devem ser cotejados com o contexto significativo e com o critério sistemático, buscando no todo do sistema outras normas que tratem da matéria investigada. Se for o caso, deve-se considerar, também, o processo histórico que levou à aprovação da norma interpretada. Por fim, cumpre ao intérprete confrontar o significado até então encontrado com o elemento teleológico, ou seja, com a finalidade (jurídica) almejada pela norma, pautada pelos princípios constitucionais inseridos no ordenamento. Essas são as premissas que nortearão o intérprete/aplicador da lei tributária na busca pela adequada compreensão do âmbito constitucional dos impostos, auxiliando-o a evitar ou resolver os conflitos entre os organismos federativos.

O âmbito constitucional do ISS encontra-se encartado no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, de cuja estrutura se pode retirar uma parte voltada ao legislador municipal, a quem é atribuída competência para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II”, e outra destinada ao legislador federal, condizente com a necessidade de definir em lei complementar esses serviços. Seguindo a trilha hermenêutica traçada, verificou-se que o sentido literal do signo “serviços”, recepcionado pela Carta Federal de 1988 da legislação civilista de 1916, condiz com uma obrigação de fazer (o que já exclui de seu bojo as obrigações de dar, como a locação de bens móveis), com um esforço humano prestado em favor de um terceiro, sendo certo que o núcleo material do ISS se compõe de um verbo seguido do seu complemento, no caso, “prestar serviços”.

Do encontro do sentido literal possível com o contexto significativo e com o elemento sistemático consegue-se excluir do conceito de serviço tudo aquilo que estiver inserido no campo de incidência de outro imposto ou protegido pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, a exemplo das imunidades. Assim, chegou-se à constatação de que tal imposto municipal não abrange os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, visto já constituírem parte integrante do núcleo material do ICMS, de competência estadual, nem os serviços públicos, dada a regra da imunidade recíproca, consagrada no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Contudo, na hipótese desses serviços serem desempenhados por particulares, o próprio art. 150, § 3º, da CF/88, ressalva a possibilidade de tributação, porquanto há remuneração por tarifa, que revela a efetiva capacidade contributiva das pessoas privadas que exploram os serviços, verdadeiras destinatárias do tributo, como no caso dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Ademais, em respeito aos princípios constitucionais da isonomia e livre iniciativa, entende-se que as empresas públicas que explorem atividade econômica em sentido estrito, como é o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, em concorrência com a iniciativa privada, devem ter seus serviços (que se encontram fora do conceito de serviço público) normalmente tributados pelo ISS, quando se subsumam totalmente à descrição legal, não havendo falar em imunidade recíproca. Não poderão integrar o campo de incidência do ISS os serviços prestados apenas como um meio, uma etapa para a realização de outro fato, sujeito à tributação por outro ente federativo, ou seja, somente os serviços que representem um fim em si mesmo são objeto do imposto municipal.

A interpretação teleológica da regra-matriz do ISS autoriza concluir que só se enquadram no conceito de serviço os fatos que manifestem capacidade contributiva, visto que a finalidade de qualquer norma tributária, incluída a do art. 156, III, da CF/88, consiste em alcançar fatos-signos presuntivos de riqueza, excluídos da órbita do ISS os serviços gratuitos. Afere-se, também, que o objetivo da norma reside na tributação de fatos concretos, ou seja, da efetiva prestação de serviços, e não sobre o contrato que abriga e regula esses serviços. Essa constatação permite afirmar que 1) a contratação de “serviços potenciais” não está abrangida pelo ISS; 2) não pode haver dupla incidência do imposto municipal na empreitada e na subempreitada, visto que o serviço prestado é um só, sendo certo que o tributo deve ser calculado sobre o preço do serviço constante do contrato de empreitada, mas com a dedução do valor das subempreitadas. Os serviços de prestação obrigatória (militar, eleitoral, do Júri e decorrentes de sanção jurídica), por restar ausente a autonomia da vontade do prestador, não

configuram fato gerador do ISS, assim como os serviços exercidos sob vínculo funcional ou trabalhista, haja vista as peculiares características da subordinação e da remuneração de caráter alimentar, reduzindo ainda mais as possibilidades de sentido para o núcleo material do imposto ora estudado. Com isso, pode-se construir um conceito constitucional de serviço, que engloba uma obrigação de fazer prestada em favor de terceiro, que não represente atividade-meio, mas uma prestação-fim, com conteúdo econômico, regulado pelo Direito Privado ou pelo Direito Administrativo (visto que o Estado pode figurar como tomador de serviços), e que não seja serviço público nem se confunda, total ou parcialmente, com o conteúdo semântico das materialidades contidas nas demais regras de competência dos impostos.

O âmbito constitucional do ISS, além de delimitar a incidência do imposto a fatos que se amoldem ao conceito constitucional de serviços, também impôs aos Municípios que só tributem os serviços de qualquer natureza “definidos em lei complementar”, a ser elaborada pela União, mas possuindo, entretanto, caráter nacional, destinada a veicular normas gerais sobre a matéria e a evitar os conflitos de competências que possam surgir entre os entes federativos em torno do assunto (art. 146 da CF/88). Atualmente, quem cumpre esse papel no ordenamento jurídico brasileiro é a Lei Complementar nº 116/2003, cuja lista de serviços foi considerada taxativa pelo STF, embora se admita sua interpretação extensiva, importando a natureza e não a denominação atribuída ao serviço prestado.

Adentrando propriamente os conflitos tributários entre Municípios e União, Municípios e Estados e entre os próprios Municípios, pode-se separar bem os limites da competência de cada um. No tocante aos impasses havidos entre Município e União, percebeu-se uma possibilidade de convergência entre as materialidades do ISS e do IPI e do ISS e do IOF. Usando a mesma metodologia hermenêutica aplicada ao ISS, extraiu-se o sentido da regra-matriz do IPI, que abrange o conjunto composto do ato de industrialização, do seu resultado, ou seja, o produto industrializado, e da saída deste do estabelecimento industrial mediante um negócio jurídico translativo de posse ou propriedade. A possível semelhança com o ISS encontra-se no ato de industrialização, consistente em um esforço humano, em um fazer. Ocorre que, no caso do IPI, esse “facere” não constitui a atividade-fim da obrigação, sendo uma mera etapa no processo de industrialização, cujo objetivo é fabricar um produto em série, de forma standardizada, massificada, e não de modo particularizado, sob encomenda, como no caso do ISS. Ressaltou-se a impossibilidade de um fato ser enquadrado como prestação de serviço alcançada pelo ISS e, ao mesmo tempo, industrialização passível de ser onerada pelo IPI, devendo ser adotada, como critério essencial de distinção entre os dois impostos, a destinação do produto no qual a atividade se encarta.

No caso de conflito com o IOF, viu-se que o imposto federal abrange operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, cujo objeto sempre se traduz numa obrigação de dar, que, em certos casos, para ser perfectibilizada, às vezes necessita do emprego de algumas atividades-meio, as quais, enquanto simples acessórios a viabilizar o cumprimento da obrigação principal, não se sujeitam ao ISS. Todavia, se essas atividades se revelarem como verdadeiros serviços autônomos e realizados com intuito de obter vantagem econômica, estarão sujeitos à incidência do imposto municipal.

Quanto aos impasses gerador entre ISS e ICMS, o ponto fulcral hospeda-se na necessária distinção entre mercadoria, bem destinado ao comércio (com intuito de lucro), e material, bem empregado com acessório à prestação do serviço. Quando, em uma situação concreta, vislumbrar-se uma espécie de “operação mista”, que pode, a princípio, tanto se enquadrar na hipótese do ICMS como do ISS, porquanto há um entrelaçamento de obrigações de dar e fazer, deve-se proceder à identificação da obrigação que prevalece na relação jurídica travada, bem como aquela outra que se mostra como simples meio para a consecução do fim almejado. Para tanto, deve-se atentar para o grau de particularização com que a atividade foi realizada e a finalidade buscada pelo contratante. Prevalecendo a prestação de dar, o caso é de ICMS; persistindo o fazer, tem-se a incidência do ISS. Não pode haver dupla incidência sobre o mesmo fato, portanto, não há falar em “prestação de serviço com fornecimento de mercadoria”. Deve existir um ou outro. Pode haver, entretanto, prestação de serviço concomitante ao fornecimento de mercadoria. Se as obrigações ocorrem paralelamente, de modo simultâneo, sem vinculação de uma com a outra, cumpre admitir a tributação separada de cada uma delas, mas porque se trata de dois fatos distintos, autônomos, e não do mesmo fato.

Por último, foram analisados os conflitos entre os próprios Municípios (entidades da mesma categoria federativa), cuja divergência não reside na materialidade do imposto, mas sim no seu aspecto espacial, na identificação do preciso local em que ocorreu o fato gerador da obrigação (conflitos homogêneos ou espaciais). Anteriormente, o Decreto-Lei nº 406/68 estabelecia como critério espacial do ISS, fazendo uso de uma legítima ficção jurídica, o local do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador. O STJ, contudo, ignorou o texto legal e decidiu que o imposto seria devido no local da execução do serviço. Adveio a Lei Complementar nº 116/2003, que manteve, como regra geral do aspecto espacial do ISS, o local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (contra a então jurisprudência do STJ), mas ampliou bastante o rol de exceções, enumerando-as nos incisos I a XXII do art. 3º, ocasiões em que o

imposto será devido nos locais ali indicados (local da execução do serviço, ou do estabelecimento do tomador, ou da obra, etc.). Definiu, também, no seu art. 4º, o conceito de estabelecimento prestador. Sob a égide da nova lei, o STJ reviu seu posicionamento, passando a aplicar a regra geral. Destarte, concluiu-se que, para evitar conflitos entre Municípios, deve-se verificar, de início, se o serviço se enquadra em alguma das exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º da LC nº 116/2003. Em caso afirmativo, o imposto será devido no local indicado nos respectivos dispositivos legais. Em caso negativo, cumpre atentar para o lugar onde os serviços foram executados para, ato contínuo, verificar se lá existe uma unidade econômica ou profissional, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas e com os materiais necessários à execução do serviço. Se houver, o Município competente para exigir o ISS será aquele que abrigar essa unidade econômica ou profissional. Se no local da efetiva realização do serviço não houver um estabelecimento prestador, o Município competente para exigir o tributo será o do domicílio do prestador.

REFERÊNCIAS

LIVROS:

AFFONSO, Rui de Britto Álvares. A federação no Brasil: impasses e perspectivas. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

AFONSO, José Roberto R. A questão tributária e o financiamento dos diferentes níveis de governo. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **ISS na constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Interpretação e aplicação da constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e guerra fiscal. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

BOBBIO, Norberto et al. **Dicionário de política**. 13. ed. vol. 2. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.

_____. **Teoria geral da política:** a filosofia política e as lições dos clássicos. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política.** 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1994.

_____. **Curso de direito constitucional.** 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS: do decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS: na lei complementar n. 116/03 e na constituição.** São Paulo: Manole, 2004. vol 2.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil,** Brasília, DF, Senado, 1988.

BURDEAU, Georges. **O Estado.** São Paulo: Martins Fontes, 2005.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal.** Barueri: Manole, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. Federalismo e descentralização: características do federalismo fiscal brasileiro e seus problemas. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal:** questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTRO, José Nilo de. **Direito municipal positivo.** 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o federalismo fiscal brasileiro em uma perspectiva comparada. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal:** questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

COSTA, Nelson Nery. Dos Municípios: artigos 29 ao 31. In: BONAVIDES, Paulo (Coord.); MIRANDA, Jorge (Coord.); AGRA, Walber de Moura (Coord.). **Comentários a constituição federal de 1988.** Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto especial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS: na lei complementar n. 116/03 e na constituição.** São Paulo: Manole, 2004. vol 2.

DORSEN, Norman et al. **Comparative constitutionalism: cases and materials**. 2. ed. United States of America: West, 2003.

DINIZ, Márcio Augusto Vaconcelos. **Constituição e hermenêutica constitucional**. Belo Horizonte: Mandamentos, 1998.

FERNANDEZ, Carlos R. El federalismo fiscal argentino. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Direito municipal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

FERREIRA, Luís Pinto. **Teoria geral do estado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1975.

FIORI, José Luís. O federalismo diante do desafio da globalização. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflitos de competência tributária: ICMS e ISSQN – os novos conceitos de mercadoria e serviço**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri: Manole, 2004.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. vol. 2.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

_____. **Direito Tributário Municipal: sistema tributário municipal**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HUNG, Tsai Meng; MARAGNO, Luciano Chahin. **ISS: como definir o local de incidência do imposto sobre serviço**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2011, p. 264.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução por João Baptista Machado. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1976.

LAGEMANN, Eugênio. O federalismo fiscal brasileiro em questão. In: AFFONSO, Rui de Brito Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução por José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución**. Tradução por Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. I. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Comentários ao código tributário nacional**. vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS: na lei complementar n. 116/03 e na constituição**. São Paulo: Manole, 2004. vol 2.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Poder municipal: paradigmas para o estado constitucional brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS: teoria – prática – questões polêmicas**. 4. ed. São Paulo: EDIPRO, 2012.

MARIN, Jeferson Dytz; LUNELLI, Carlos Alberto. **ISS: aspectos controversos e a tributação dos serviços bancários**. Curitiba: Juruá, 2010.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MASINA, Gustavo. **ISSQN: regra de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Linneu de Albuquerque. O aspecto espacial do ISS na LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS: na lei complementar n. 116/03 e na constituição**. São Paulo: Manole, 2004. vol 2. , p. 114.

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

_____. Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto sobre serviços – ISS: na lei complementar n. 116/03 e na constituição**. São Paulo: Manole, 2004. vol 2.

MENDES, Gilmar Ferreira et al. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENESCAL, Leonardo Alcantarino. Guerra fiscal, desigualdades regionais e federalismo fiscal no Brasil. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1975. vol. 1.

_____. **Curso de direito civil**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1975. vol. 2.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: RT, 1975.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Francisco de. A crise da federação: da oligarquia à globalização. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

OLIVEIRA, Hygino Sebastião Amanajás de. Federalismo fiscal no Brasil e na Argentina: breve análise. In: CONTI, José Maurício (Org.); SCAFF, Fernando Facury (Org.); BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Org.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: fontes das obrigações**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. vol. 3.

_____. **Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983. vol. 2.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, tipos de estado e conceito de estado federal. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Baruerí: Manole, 2004.

PROCHALSKI, Daniel. **ISS: regra matriz de incidência e conflitos de competência**. Curitiba: Juruá, 2009.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

RENZSCH, Wolfgang. German federalism under the challenge of european integration and german unity. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional público**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROCHA, Fernando Luiz Ximenes. **Controle de constitucionalidade das leis municipais**. São Paulo: Atlas, 2001.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil: parte geral das obrigações**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. vol. 2.

ROSENVALD, Nelson. Dos contratos em geral. In: PELUSO, Cezar (Coo). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 4. ed. São Paulo: Manole, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal brasileiro. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Baruerí: Manole, 2004.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

VEGA, Carlos Alba. Federalismo, centralismo y regionalismo en México. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

WESTPHAL, Joseph W. Federalism in the United States: nation centered power. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares (Org.); SILVA, Pedro Luiz Barros (Org.). **A federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: Fundap, 1995.

PERIÓDICOS:

AMARAL, Renata Vargas. Análise jurídica de intervenção humanitária internacional. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1165, 9 set. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8861>>. Acesso em: 03 jun. 2008.