

**CENTRO UNIVERSITÁRIO AUTÔNOMO DO BRASIL
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITOS FUNDAMENTAIS E DEMOCRACIA**

CARLOS ANTONIO LESSKIU

**PACTO FEDERATIVO E TRIBUTAÇÃO: A GUERRA FISCAL NO ISS E O
DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA**

CURITIBA

2015

CARLOS ANTONIO LESSKIU

**PACTO FEDERATIVO E TRIBUTAÇÃO: A GUERRA FISCAL NO ISS E O
DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção de título de Mestre, Programa de Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia, Centro Universitário Autônomo do Brasil.

Orientador: Prof. Dr. Octavio Fischer

CURITIBA

2015

TERMO DE APROVAÇÃO

CARLOS ANTONIO LESSKIU

PACTO FEDERATIVO E TRIBUTAÇÃO: A GUERRA FISCAL NO ISS E O DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, Programa de Mestrado, Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil, pela seguinte banca examinadora:

Orientador:

Professor Dr. Octávio Campos Fischer
Programa de Mestrado, Centro Universitário Autônomo do
Brasil – UniBrasil

Membros:

Professora Dra. Betina Treiger Grupenmacher
Programa de Mestrado em Direito da Universidade
Federal do Paraná.

Professor Dr. Eduardo Biacchi Gomes
Programa de Mestrado, Centro Universitário Autônomo do
Brasil – UniBrasil

Professor Dr. Jorge de Oliveira Vargas
Programa de Mestrado, Centro Universitário Autônomo do
Brasil – UniBrasil

Dedico este trabalho à minha esposa Gilmara e aos meus filhos Marena, Gustavo e Daniel, fonte de inspiração para aceitar novos desafios.

AGRADECIMENTOS

O desafio de iniciar um mestrado, em meio a mudanças profissionais que nos levaram a assumir novas responsabilidades, não teria sido possível se não fossem algumas pessoas muito especiais.

Minha esposa Gilmara e meus filhos Marena, Gustavo e Daniel, que durante o período do mestrado muitas vezes foram privados da minha companhia e além disso deixaram seu tempo de lazer em prol de meu estudo.

Aos demais familiares que puderam compreender minha ausência em muitos momentos em que deixei de participar em razão de elaboração de artigos, leituras e principalmente o período de dissertação.

Aos colegas de trabalho da Procuradoria Judicial do Município, que souberam compreender a importância dessa empreitada, com respeito e consideração.

Aos colegas de mestrado, professores e funcionários integrantes do Programa de Mestrado da UniBrasil, que foram muito importantes na minha jornada.

Aos amigos de caminhada cristã, Eduardo e Gilberto, que souberam tão bem me ouvir e muitas vezes interceder ao Deus Pai pela minha vida e pelos meus objetivos acadêmicos.

Ao colega de mestrado e Procuradoria, José Carlos do Nascimento, com que compartilhei, nesse tempo, minhas dificuldades e limitações para a empreitada acadêmica, e sempre me incentivou e apoiou. Há amigo mais chegado do que um irmão. (Provérbios 18:24).

Ao meu orientador, Octavio Fischer, colocado por Deus em meu caminho para essa empreitada, pela humildade e simplicidade, sempre me oferecendo uma palavra de ânimo.

E principalmente a Jesus Cristo, autor e consumador da minha fé. (Hebreus 12:2) – razão do meu propósito em todas as coisas.

Combati o bom combate, acabei a
carreira, guardei a fé.

2 Timóteo 4:7

LISTA DE SIGLAS

ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
CEE	- Comunidade Econômica Europeia
CONFAZ	- Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	- Código de Processo Civil
IBET	- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
IR	- Imposto Sobre a Renda
IPI	- Imposto Sobre Produtos Industrializados
ICM	- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	- Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ISS	- Imposto Sobre Serviços
IVA	- Imposto sobre Valor Agregado
NUPECONST	- Núcleo de Pesquisas em Direito Constitucional
MERCOSUL	- Mercado Comum do Sul
NAFTA	- Tratado Norte-americano de Livre Comércio
PEC	- Proposta de Emenda Constitucional
PROES	- Programa de Incentivo à Redução do Setor Público Estadual na Atividade Bancária
REsp	- Recurso Especial
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 PACTO FEDERATIVO E O MUNICÍPIO	13
1.1 NASCIMENTO DO ESTADO FEDERAL	13
1.2 FEDERALISMO NO BRASIL	23
1.3 AUTONOMIA MUNICIPAL.....	36
2 TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NO BRASIL	51
2.1 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	51
2.2 ISS.....	55
2.3 CRITÉRIOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS.....	59
2.3.1 Critério material	59
2.3.2 Critério temporal.....	62
2.3.3 Critério espacial.....	63
2.3.4 Critério pessoal	72
2.3.5 Critério quantitativo	75
3 A GUERRA FISCAL NO ISS E O DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA	78
3.1 GUERRA FISCAL NO ISS: ORIGENS E MODALIDADES	78
3.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS E SEGURANÇA JURÍDICA	85
3.2.1 Direitos fundamentais.....	85
3.2.2 Segurança jurídica	94
3.2.3 Segurança jurídica, ISS e o estabelecimento prestador.....	108
3.3 A GUERRA FISCAL DO ISS E A VIOLAÇÃO AO DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA.....	134
CONSIDERAÇÕES FINAIS	144
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	149

RESUMO

A segurança sempre foi almejada pelo ser humano. Nessa busca implacável por segurança, através de lutas e revoluções, chega-se ao Estado Democrático de Direito. Esse Estado exige a existência de segurança jurídica, o que demanda proteção da confiança e a irretroatividade não só de leis mas de medidas que atentem contra a dignidade da pessoa humana. Na medida em que os entes federativos se utilizam de guerra fiscal, visando a atrair recursos, essa segurança jurídica tem sido violada. Decisões judiciais conflitantes têm provocado grande insegurança nos contribuintes, bem como instabilidade no pacto federativo brasileiro. Há interferência cada vez maior da União na autonomia dos Municípios, com a desoneração de tributos partilhados através de fundo de participação. Após a Constituição de 1988 a descentralização de políticas sociais tem levado esses entes federativos a buscar recursos com a atração de contribuintes aos seus respectivos territórios, o que redundará em guerra fiscal. Estas são as questões a serem enfrentadas neste trabalho.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Constitucionalismo. Segurança jurídica. Guerra fiscal. Federalismo. Federalismo cooperativo. Pacto federativo. Municípios. Imposto sobre serviços. ISS.

ABSTRACT

Security has always been aimed by the human being. On this implacable search for security, through fights and revolutions, the Democratic State of Law can be reached. This State demands the existence of juridical security, which requires protection of trust and non-retroactivity not only of laws, but measures that violate the dignity of the human person. In so far as the Federative Agents make use of fiscal war to attract resources, this juridical security has been violated. Conflicting judgements have been causing great insecurity over the taxpayers, as well as instability over the brazilian federative pact. There is a growing interference of the Union in the autonomy of municipalities, with the exemption of taxes through shared equity fund. After 1988's Constitution, the decentralization of social policies have been leading these federative agents in the search of resources attracting the taxpayers to their respective territories, what redounds in fiscal war. These are the issues to be faced in this work.

Keywords: Fundamental rights. Constitutionalism. Juridical security. Fiscal war. Federalism. Cooperative federalism. Federative pact. Municipalities. Tax over services. ISS.

INTRODUÇÃO

A busca pela segurança tem sido a aspiração do homem desde os primórdios. Estabilidade e segurança são necessárias a todos os homens. O Estado Democrático de Direito foi uma conquista fruto de lutas, inclusive duas guerras mundiais. A segurança jurídica é sobreprincípio inafastável deste Estado Democrático de Direito. Portanto direito fundamental garantidor de todos os demais direitos e, por conseguinte, da ordem jurídica.

Na disputa travada pelos Municípios a respeito do imposto sobre serviços, eles promovem guerra fiscal, trazendo estado de insegurança aos contribuintes, violando assim o direito fundamental à segurança jurídica.

A pesquisa feita neste trabalho consistiu em investigar a guerra fiscal entre os Municípios e sua relação com a forma federativa do Estado brasileiro após a Constituição de 1988.

A guerra fiscal entre os entes federativos provocaria violação ao direito fundamental à segurança jurídica? Haveria segurança jurídica dos entes federativos sendo violada? Qual a relação entre a guerra fiscal e a forma federativa assumida pela Constituição de 1988, após sucessivas Emendas Constitucionais?

Este trabalho é fruto de pesquisa bibliográfica, mediante análise de obras clássicas de direito constitucional, com enfoque nos direitos fundamentais, principalmente no direito fundamental à segurança jurídica. Também foram utilizados clássicos do direito tributário, pois o tema envolve a tributação, os direitos fundamentais e o federalismo. Quanto ao federalismo, da mesma forma buscou-se a pesquisa bibliográfica, dados estatísticos e a contribuição dada pela participação no NUPECONST, vinculado ao programa de mestrado em direito.

No primeiro capítulo demonstra-se o nascimento do Estado Federal, e como isso ocorreu no Brasil. Trabalha-se com o federalismo na Constituição de 1988 e a tentativa de um federalismo cooperativo. Na sequência procura-se demonstrar que o Município, como ente federativo colocado nessa condição pela Constituição Federal de 1988, tem tido sua autonomia ameaçada pela centralização da União nos recursos financeiros e pela descentralização na realização de políticas sociais.

No capítulo seguinte, de número dois, busca-se descortinar a norma jurídica tributária e o imposto sobre serviços, nos seus critérios. Necessária tal explanação

pois se pode perceber em quais desses critérios se desenvolve a disputa entre os Municípios provocando a guerra fiscal.

No terceiro e último capítulo será tratada a guerra fiscal no ISS e suas modalidades. Na sequência do capítulo discorre-se sobre os direitos fundamentais e adiante a segurança jurídica como direito fundamental. Busca-se ainda demonstrar a violação à segurança jurídica pela análise de julgados do Superior Tribunal de Justiça envolvendo o Decreto-lei 406/68 e a Lei Complementar 116/2003. Ao final do capítulo trata-se da guerra fiscal e da violação ao direito fundamental à segurança jurídica.

Nas considerações finais é feita uma síntese daquilo que foi constatado no trabalho, com algumas impressões sobre como solucionar o problema da segurança jurídica no modelo federativo brasileiro.

1 PACTO FEDERATIVO E O MUNICÍPIO

O propósito do estudo do pacto federativo é entender a federação brasileira e o papel dos municípios. Verificar a autonomia e como ela se realiza. Investigar se de algum modo a interferência na autonomia municipal tem trazido contribuições para a denominada guerra fiscal dos municípios.

A guerra fiscal e o direito fundamental à segurança jurídica nascem em momentos distintos.

A guerra fiscal se dá pela disputa entre entes federativos, o que se verifica num determinado modelo de Estado.

Já a segurança sempre foi o desejo do homem, em todos os aspectos. Passou a existir uma preocupação com essa segurança e também uma forma de assegurá-la a partir de um Estado de Direito Constitucional.

Essa é a razão para que se verifique como se deu a formação desse Estado Federal, até que se chegue ao federalismo e posteriormente como isso ocorreu no Brasil.

Dentro desse federalismo brasileiro surgiu o Município, que com o advento da Constituição de 1988 assumiu a condição de ente federativo, dotado de autonomia para organizar seu próprio governo, produzir a própria legislação e cuidar da administração, nos termos e limites da Constituição Federal.

1.1 NASCIMENTO DO ESTADO FEDERAL

O Estado europeu moderno vem desde o século XIV até a atualidade. Nesse período assumiu diferentes formas dentro de diferentes experiências constitucionais, como a questão do senhorio da terra, a época absolutista e a revolução francesa, sendo esta última causadora de grande ruptura com a origem de novas formas de estado. Todo esse processo teve um fio condutor que revelou o caráter desse Estado.¹

¹FIORAVANTI, Maurizio. Estado y constitucion. In: _____. (Org.). **El Estado moderno en Europa. Instituciones y derecho**. Madri: Trotta, 2004. p. 13-43.

Ao longo da história europeia, percebe-se a organização dos governos dos diversos territórios, com a formação de exércitos para proteção deles, a exigência de tributos e o surgimento de regras costumeiras, que originam os contratos de dominação.

Num momento anterior, de um direito pré-moderno, de formação não legislativa, mas jurisprudencial e doutrinária, não existia um sistema unitário e formalizado de fontes positivas. Havia pluralidade de fontes e ordenamentos concorrentes, como o império, a igreja, os príncipes, os municípios e as corporações. Nesses ninguém detinha o monopólio. O direito era assegurado com base na tradição romana de jurisprudência e doutrina validadas. *Veritas, non auctoritas facit legem* (a autoridade, e não a verdade, que faz a lei).²

Esse Estado inicial era um Estado Absoluto, que foi a primeira forma de Estado moderno a estatalizar as funções de império, ou seja, a jurisdição, a tributação, organização do exército, o que criou uma burocracia profissional não patrimonial.³

Como Estado absoluto entendem-se algumas monarquias europeias, principalmente do século XVII, em que o poder monárquico reduzia o poder dos conselhos que auxiliavam os soberanos e de certos sujeitos institucionais que podiam exercer certo controle sobre a ação da monarquia. O Estado absoluto pode ser representado pela monarquia de Luís XIV, distinta da monarquia constitucional inglesa, na qual o parlamento se opunha à monarquia na repartição do poder.⁴

Esse Estado Absoluto da França era cercado de injustiças e privilégios. A Revolução Francesa veio combater a ordem estamental do direito em que prevaleciam os privilégios da realeza, do clero e da nobreza, surgindo um Estado de Direito. Foi um Estado forte, substituindo o domínio do monarca pelo do legislador. A Declaração de direitos de 26 de agosto de 1789 nos oferece o fio condutor antes anunciado. Dentro do novo modelo instaurado se ligavam a soberania e os direitos individuais segundo critérios e princípios da revolução: a) princípio da presunção de liberdade; b) critério da reserva de lei e c) princípio da constituição como garantia do direito e separação dos poderes.⁵

²FERRAJOLI, Luigi. *Passado y futuro Del Estado de derecho*. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo**. Madri: Trotta, 2003. p. 13-30.

³FIORAVANTI, 2004, p. 13-43.

⁴FIORAVANTI, loc. cit.

⁵FIORAVANTI, Maurizio. **Los derechos fundamentales**. Madri: Editorial Trotta, 1998. p. 75-95.

Com a revolução francesa surgiu uma nova forma de Estado moderno. Com ela veio a Declaração dos direitos do homem e do cidadão. Da Revolução veio o princípio de que toda soberania residia na nação e nenhum indivíduo poderia exercer uma autoridade que não viesse dela.

A lei assumiu papel preponderante, sendo ela a expressão da vontade geral e da soberania da nação. A execução da lei por um novo sujeito, a administração pública, contribuiu para o fim do Estado jurisdicional. No Estado jurisdicional não havia distinção entre função administrativa e jurisdicional.

No Estado legislativo e administrativo, gerado pela Revolução Francesa, havia um governo, uma legislação e uma função administrativa válida para todo o território, consagrando a vontade geral contida na lei. Isso, no entanto, não era suficiente para definir um novo Estado.

Para Fioravante⁶ a força desse novo Estado estava na substituição dos antigos privilégios e direito dos estamentos, por direitos individuais baseados no princípio da igualdade. A soberania desse Estado consistia numa lei positiva garantidora de direitos dos indivíduos em condições de igualdade.

Assim, a lei garantidora foi o grande fio condutor que se estendeu por todo século XIX, fazendo a ligação entre soberania, direitos individuais e princípio da igualdade, sustentados num Estado. Um Estado de direito e ao mesmo tempo direito dos indivíduos ao invés de múltiplos poderes e privilégios da antiga ordem. O direito foi então o grande viés e o Estado de direito era a nova forma política que se buscava em substituição ao Estado jurisdicional, o que ocorreu por meio da revolução.⁷

Nesse Estado de direito moderno, na forma de Estado legislativo de direito, Ferrajoli⁸ afirma que o princípio da legalidade era tido como critério exclusivo de identificação com o direito válido, o que antes não existia, com independência da valoração de justo ou injusto. Uma norma jurídica era válida não por ser justa, mas por ser colocada no sistema por uma autoridade competente.

A jurisdição deixou de ser produção jurisprudencial do Direito e somente a lei e o princípio da legalidade eram fontes legítimas do direito.

⁶FIORAVANTI, 2004, p. 13-43.

⁷FERRAJOLI, 2003, p. 13-30.

⁸FERRAJOLI, loc. cit.

A lei era preestabelecida convencionalmente por uma autoridade. Isso deu fundamento a um sistema de garantias, desde a certeza do direito, a igualdade ante a lei, liberdade ante a arbitrariedade, independência do juiz, prova para acusação e direitos de defesa. A afirmação do princípio da legalidade era de um extraordinário alcance, com o monopólio estatal da produção jurídica. A mudança da legitimação não estava na autoridade dos doutores, mas na autoridade da fonte de produção; não na verdade, mas na legalidade; não na substância, mas na forma dos atos administrativos. *Auctoritas non veritas facit legem*. Princípio do direito positivo, de Hobbes.⁹

Já o constitucionalismo moderno, como técnica específica de limitação do poder com finalidade de garantia, nasceu com a Constituição Americana de 1787 e não com as Declarações de direito da Revolução Francesa¹⁰.

A Revolução Francesa não fundou seus direitos e suas liberdades na história. Ao contrário, foi contra a história, isto é, o antigo regime. Ela combateu a ordem estamental do direito na qual prevaleciam os privilégios das classes dominantes (realeza, clero, nobreza). Era um sistema de injustiças e desordens. Rompeu-se uma ordem corporativa de mandato da realeza, mas procurou se manter um estado forte, em que havia domínio do legislador com capacidade para representar a unidade do povo e da nação. Impossível para essa Revolução basear-se na doutrina historicista dos direitos e liberdades.¹¹

Já a Revolução Americana não tinha necessidade de derrubar nenhum regime. O que ela precisava era romper com a Inglaterra e proclamar sua independência. Os americanos não necessitavam afirmar o domínio de uma lei geral e abstrata como uma nova fonte do direito, como os franceses. Não havia o sentimento de construir um direito privado nos moldes europeus¹².

Equivocadamente toma-se a Revolução Francesa como o grande marco da democracia e das liberdades, já que isso se deu com os ideais americanos.

Para os americanos, fortemente influenciados por Locke¹³, tanto na declaração de independência como nas constituições dos Estados, a proclamação

⁹FERRAJOLI, 2003, p. 13-30.

¹⁰FIORAVANTI, 1998, p. 75-95

¹¹Ibid., p. 83.

¹²Ibid., p. 75-95

¹³FIORAVANTI, loc. cit.

dos direitos naturais individuais se mesclam à tradição britânica de liberdade e propriedade.

Os franceses necessitavam de um Estado forte, com legislador forte, soberano, que refutasse o regime de privilégios de até então. Nas palavras de Maurizio Fioravanti¹⁴, “[...] la revolución francesa confia lós derechos y libertades a la obra de um legislador virtuoso, que es tal porque es altamente representativo del pueblo o nación, mas allá de lãs facciones o de lós intereses particulares”.

Os americanos tiveram como mérito estabelecer um constitucionalismo embasado numa constituição soberana, rígida, fonte máxima do direito, sempre a ser defendida do arbítrio do legislador, no intuito de tutelar os direitos e liberdades individuais. Norteava a Constituição americana o princípio *checks and balances* (freios e contrapesos) no qual não havia poder supremo sem que a constituição autorizasse com equilíbrio entre eles. A constituição previa atribuições reservadas ao executivo, legislativo e judiciário. O bicameralismo americano apontava para o equilíbrio, em que a Câmara representava a unidade do povo e o Senado representava o interesse dos Estados. Permaneceu na Constituição americana de 1787 a velha ideologia britânica de governo equilibrado e moderado, embora superado o *mixed government* de monarquia, aristocracia e democracia, em razão da técnica de freios e contrapesos, visando a eliminar um poder supremo, em detrimento de governo limitado.¹⁵

Com o advento da Constituição Americana nasceu o Estado Federal, já que as treze colônias britânicas na América haviam declarado a independência, em declaração conjunta de 1776, constituindo-se cada uma num novo Estado. Em 1º de março de 1781 foram assinados os artigos de confederação, recebendo o Congresso a denominação de Estados Unidos Reunidos em Congresso, e daí a Confederação que recebeu o nome de Estados Unidos da América. O tratado da confederação estabelecia que cada Estado reteria sua soberania, liberdade e independência. Poderiam assim os Estados desligarem-se da confederação por mera denúncia ao tratado.¹⁶

¹⁴FIORAVANTI, 1998, p. 83.

¹⁵Ibid., p. 92.

¹⁶DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 254-256.

Federação, do latim *foedus, foederis*, “significa aliança, pacto, união. Pois da união, da aliança, do pacto entre Estados que ela nasce”.¹⁷

Para Alexandre Mariotti “a federação surgiu como um remédio para os inconvenientes do arranjo político estabelecido após a Declaração de Independência, por documento denominado “Artigos da Confederação”.¹⁸

Em curto espaço de tempo verificou-se a fragilidade da confederação e os conflitos de interesses já ameaçavam a sobrevivência da união desses Estados.¹⁹

Alexandre Mariotti afirma que já se cogitava até mesmo em movimento monárquico, tamanha dificuldade que passava a confederação. Foi na Convenção de Filadélfia que os treze Estados soberanos fundaram uma federação, um único Estado soberano, os Estados Unidos da América. Foram estabelecidas competências da União, reservando-se as demais aos estados-membros, que passaram a participar no governo central pelos senadores. Para o direito internacional não havia mais treze estados soberanos, apenas os Estados Unidos da América.²⁰

Assim, nos Estados Unidos a federação surgiu da união de Estados e a base jurídica dessa formação foi a Constituição e não um tratado.²¹

O Estado Federal detinha a soberania²² enquanto os estados-membros, ou unidades federadas, possuíam autonomia.

A soberania era essencial para o Estado, sendo “atributo do poder interno do Estado que o torna independente no plano interno e interdependente no plano externo”²³.

Para George Anderson são características comuns do federalismo:

“Por lo menos dos órdenes de gobierno, uno para todo el país y outro para las regiones. Cada gobierno tene una relación electoral directa com sus ciudadanos. [...] Una Constitución escrita” [...] Una Constitución que

¹⁷TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 57.

¹⁸MARIOTTI, Alexandre. **Teoria do estado**. Porto Alegre: Síntese, 1999. p. 87.

¹⁹DALLARI, 1998, p. 256.

²⁰MARIOTTI, op. cit., p. 87-88.

²¹DALLARI, op. cit., p. 258.

²²Para Carrazza, “Soberania é a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema. Tem soberania quem possui o poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece acima de si, nenhum outro poder. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 125).

²³ACQUAVIVA, Marcos Claudio. **Teoria geral do estado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 54.

atribuye formalmente poderes legislativos, incluídos los fiscales, a los dos órdenes de gobierno, com la garantía *de una certa autonomia auténtica para cada orden...* Normalmente se establece una organización especial, sobre todo de la *Cámara alta*, para la representación de las unidades constitutivas em las instituciones centrales clave a fin de permitir la participación regional em la toma de decisiones a nível central, a menudo dando a las unidades pequeñas más peso del que les correspondería de acuerdo com sus poblaciones. [...] Un árbitro o um procedimiento (que suele implicar *tribunales*, pero em ocasiones fereréndums o uma Cámara alta) para resolución de los conflictos constitucionales entre los gobiernos. [...] Uma serie de processos e instituciones para facilitar o establecer *relaciones entre los gobiernos*.²⁴

No Brasil, embora o próximo tópico trate do federalismo brasileiro, destaca-se que a própria Constituição traz no artigo 1º²⁵ a soberania como fundamento deste Estado. Trata-se de poder político supremo e independente. A supremacia se dá internamente, enquanto a independência é em relação aos poderes além da sociedade estatal.²⁶

Diz Dalmo Dallari que na federação não há direito de secessão e só o Estado Federal tem soberania. Os Estados têm autonomia política limitada já que é incompatível a soberania. As atribuições da União e das unidades federadas são fixadas por distribuição de competência numa Constituição. Disso decorre a competência para adquirir receita. As unidades federadas compartilham poder político com o governo central.²⁷

Nesse sentido Luís Roberto Barroso:

Estado federal, partindo de uma premissa de descentralização política, caracteriza-se pela superposição de duas ordens jurídicas: federal, representada pela União (embora com esta não se confunda) e federada, representada pelos Estados-membros. A esfera de atribuições de cada uma é determinada por um critério de repartição de competências, ressaltando-se, porém, por essencial, que as unidades federadas participam da formação da vontade maior, a vontade federal. Detêm os Estados-membros a autonomia, conceito de direito público interno, enquanto a soberania, conceito de direito internacional, é exercida pelo Poder Central.²⁸

²⁴ANDERSON, George. **Uma introducción al federalismo**. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 21-22.

²⁵Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; [...]

²⁶SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 106-109.

²⁷DALLARI, 1998, p. 257-259.

²⁸BARROSO, Luís Roberto. **Direito constitucional brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 2. Convém observar que o autor trata de duas ordens jurídicas, União e

E também Paulo Bonavides, quando afirma que:

No Estado federal deparam-se vários Estados que se associam com vistas a uma integração harmônica de seus destinos. Não possuem esses Estados soberania externa e do ponto de vista da soberania interna se acham em parte sujeitos a um poder único, que é o poder federal, e em parte conservam sua independência, movendo-se livremente na esfera da competência constitucional que lhes for atribuída para efeito de auto-organização.²⁹

A soberania já foi vista com base num poder supremo, conforme leciona Eduardo Gomes quando descreve:

Com o decorrer da história, a eclosão das duas grandes guerras mundiais, o período do socialismo e da própria Guerra Fria, o seu término na década de 90, o advento do desenvolvimento tecnológico, o florescimento do comércio internacional e a própria formação dos blocos econômicos, o conceito de soberania é relativizado. Com a relativização do conceito de soberania surge a possibilidade de os indivíduos manifestarem os seus valores culturais, notadamente porque, nos dias de hoje, vivemos em uma sociedade pluralista.³⁰

A soberania vem sofrendo mutações ao longo dos anos, mormente no plano internacional³¹, atrelada à ideia de cooperação jurídica. As chamadas comunidades supranacionais, como a Comunidade Econômica Europeia, NAFTA e MERCOSUL acabam influenciando o entendimento sobre soberania.³²

Nesse sentido Eduardo Gomes, referindo-se à relativização do conceito de soberania:

Estados, porque está se referindo à ordem anterior à Constituição de 1988, quando os Municípios vieram, a nosso ver, integrar a federação brasileira.

²⁹BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 195.

³⁰GOMES, Eduardo Biacchi. União europeia e multiculturalismo. Disponível em: <<http://revistazcultural.pacc.ufrj.br/uniao-europeia-e-multiculturalismo-de-eduardo-gomes-2/>>. Acesso em: 2 mar. 2015.

³¹“Há juristas, sociólogos e pensadores políticos que entendem tratar-se de um conceito já em declínio. [...] as ideologias pesam mais nas relações entre os Estados do que o sentimento nacional de soberania. (BONAVIDES, op. cit., p. 143).

³²STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria do estado**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 139-140.

Com a relativização do conceito de soberania o Estado não pode mais atuar, de forma isolada, com a finalidade de adotar as suas políticas em seu espaço jurisdicional, porque passam a surgir as associações dos países, com a finalidade de, através da ação conjunta, buscar adotar políticas comuns que surtirão efeito para todos os países associados. A União Europeia é exemplo vivo da nova realidade mundial, em que vinte e sete Estados e vinte e três idiomas oficiais convivem em um espaço, denominado de *arena supranacional*. Dentro da *arena supranacional* surge um direito singular e peculiar, como visto anteriormente, com a finalidade de buscar um maior equilíbrio entre os Estados, que é o Direito Comunitário.³³

Para este trabalho importa distinguir a soberania, atributo do Estado Federal, no caso da República Federativa do Brasil, em relação a outros Estados, igualmente soberanos, da autonomia³⁴.

Em contraponto ao Estado Federal temos o Estado Unitário. Este é o inverso daquele, pois a centralização do poder é a sua marca. O Estado Unitário exclui outras pluralidades normativas e administrativas, centralizando a execução das leis e gestão de serviços. Repassa-se parcela de poder público a agentes locais, sem dotá-los de autonomia.³⁵

A distinção entre ambos é que no Estado Unitário há descentralização administrativa, dependente do Estado. No Estado Federal há independência e “dualidade de poderes políticos, sistemas jurídicos etc., bem como sua configuração se dá via estrutura constitucional, ao passo que no Estado Unitário, quando há, ocorre por meio de legislação inferior (ordinária).³⁶

Dalmo Dallari traz como argumentos favoráveis ao Estado Federal a maior aproximação entre governantes e governados, o que seria mais democrático já que o povo teria acesso ao órgão de poder local e este influiria o poder central. Também haveria maior desconcentração de poder e preservação das características locais e regionais, propiciando a integração.³⁷

Contraopondo-se ao federalismo Dallari afirma que para atender a solicitações intensas é necessário governo forte. O atendimento à planificação global

³³GOMES, Eduardo Biacchi. União europeia e multiculturalismo. Disponível em: <<http://revistazcultural.pacc.ufrj.br/uniao-europeia-e-multiculturalismo-de-eduardo-gomes-2/>>. Acesso em: 2 mar. 2015.

³⁴Autonomia não se confunde com soberania, pois a autonomia é assegurada pela Constituição aos Estados e Municípios e diz respeito à capacidade de auto-organização, autolegislação, autogoverno e autoadministração. (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 610).

³⁵STRECK; MORAIS, 2010, p. 173.

³⁶Ibid., p. 173-174.

³⁷DALLARI, 1998, p. 260.

precisa melhor aproveitar e de maneira eficiente recursos sociais e econômicos, o que é bastante difícil já que não há como obrigar Estados a se enquadrarem a tais planos, cujos gastos são excessivos devido a múltiplos aparelhos burocráticos. Uma federação tenderia a propiciar o surgimento de conflitos jurídicos e políticos.³⁸

Existem aspectos positivos e negativos no modelo de Estado Federal também apontados por Lênio Streck. Positivos seriam: existência de apenas uma ordem política, jurídica e administrativa; fortalecimento da autoridade estatal; uma unidade nacional; burocracia única, eficaz e racionalizada; impessoalidade e imparcialidade quando do exercício das atribuições de governo. Como pontos negativos: desaparecimento de grupos sociais intermediários; poder central assoberbado; fim de autogoverno e desvinculação em função de problemas públicos; assuntos de interesse local com soluções de leis nacionais e postergação das decisões administrativas.³⁹

Paulo Bonavides menciona que há quem entenda que o federalismo tenderia a desaparecer na crise do Estado contemporâneo, em razão da concentração de poder anulando as autonomias, ou o que resta delas. A crise seria não no federalismo como fenômeno político associativo, mas na forma doutrinária, decorrente do Estado liberal e sua decadente ideologia.⁴⁰

Três épocas distintas do federalismo são apontadas por Paulo Bonavides. A primeira refere-se às leis da autonomia e participação. Havia excesso de competências dos Estados participantes. A segunda marca o equilíbrio entre a União e os Estados federados. A terceira é contemporânea e rompe o equilíbrio em detrimento da autonomia dos Estados, havendo excesso de poderes na União.⁴¹

Sobre esse desvirtuamento do federalismo, diminuindo a autonomia dos Municípios, principalmente em relação à autonomia financeira, pretende-se discorrer mais adiante.

³⁸DALLARI, 1998, p. 260.

³⁹STRECK; MORAIS, 2010, p. 173.

⁴⁰BONAVIDES, 2012, p. 202.

⁴¹Ibid., p. 202-206.

1.2 FEDERALISMO NO BRASIL

Com a proclamação da independência, o Brasil tornou-se um Estado unitário monárquico. A descentralização era apenas administrativa por meio das províncias, antes capitânicas, que possuíam Conselhos Gerais⁴² de limitadas atribuições.⁴³

A Constituição de 1824, embora ainda não republicana, significou avanço nessa direção. Dispôs que os governos das províncias seriam presididos por pessoas nomeadas pelo Imperador⁴⁴ e que os cidadãos poderiam intervir nos negócios da província por meio dos Conselhos.⁴⁵

A forma de Estado Federal foi assumida em 1889 com a proclamação da República.⁴⁶ A ementa do Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889 dispôs: “Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, e estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federais”.

Afirma Octávio Fischer que diferentemente dos Estados Unidos da América, inspiração para o nosso federalismo, o Brasil chegou a uma federação de forma inversa à americana. Lá, os estados se uniram para criar uma federação. Aqui, o poder foi descentralizado da União para as províncias, que passam a denominar-se estados.⁴⁷

Andrea Krell, comparando a autonomia dos municípios no Brasil e na Alemanha, diz:

⁴²Art. 71. A Constituição reconhece e garante o direito de intervir todo o Cidadão nos negocios da sua Provincia, e que são immediatamente relativos a seus interesses peculiares. Art. 72. Este direito será exercitado pelas Camaras dos Districtos, e pelos Conselhos, que com o titulo de – Conselho Geral da Provincia – se devem estabelecer em cada Provincia, aonde não, estiver collocada a Capital do Imperio.

⁴³MARIOTTI, 1999, p. 88.

⁴⁴Art. 165. Haverá em cada Provincia um Presidente, nomeado pelo Imperador, que o poderá remover, quando entender, que assim convem ao bom serviço do Estado.

⁴⁵Art. 81. Estes Conselhos terão por principal objecto propôr, discutir, e deliberar sobre os negocios mais interessantes das suas Provincias; formando projectos peculiares, e accomodados ás suas localidades, e urgencias.

⁴⁶SILVA, 2013, p. 101.

⁴⁷FISCHER, Octávio Campos. Federalismo e democracia no Brasil: apontamentos iniciais. In: _____. **Federalismo fiscal e democracia**. (Coord.). Curitiba: Instituto da Memória – Centro de Estudos da contemporaneidade, 2014a. p. 4.

No final do século passado foi introduzido no Brasil praticamente “de cima para baixo” o sistema *federativo* para melhorar a organização administrativa de seu território gigante. Destarte, o surgimento da federação brasileira não se deve a um “pacto federativo” como foi o caso dos Estados Unidos e depois na Alemanha.⁴⁸

A Constituição de 1891 traz em seu *caput* “Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil”, e já no artigo 1º prescrevia que “a Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil”.⁴⁹

Para Betina Treiger Grupenmacher foi nesse momento em que se optou por um modelo de federalismo. Confira-se:

O Estado brasileiro optou pelo federalismo no momento em que decidiu pela adoção da forma republicana de governo, o que fez na Constituição de 1891. Contudo, no período que sucedeu a criação do modelo federal, os Estados não utilizaram a sua autonomia como poderiam, tendo em vista o domínio das oligarquias locais que detinham o poder.⁵⁰

Na chamada era Vargas, na Constituição de 1934, a república foi mantida, bem como a federação, a divisão de poderes, o presidencialismo e o regime representativo. No entanto ampliaram-se os poderes da União nos artigos 5º e 6º.⁵¹ Houve nessa época excessiva concentração de poder na União.⁵²

⁴⁸KRELL, Andreas J. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. p. 110-111. Disponível em:

<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176412>>. Acesso em: 6 fev. 2015.

⁴⁹Também vem com a Constituição de 1891 a repartição de competências da União e dos Estados e a atribuição de poderes para tributação de ambos. No artigo 6º foram estabelecidos os casos de intervenção nos Estados. A Carta ainda traz os três poderes, extinguindo o poder moderador. Traz o voto universal, exceto para mendigos, analfabetos, soldados (praças) e religiosos com votos de obediência que importem em renúncia à liberdade individual. O Estado passa a ser laico, já que a Constituição anterior determinava a religião oficial.

⁵⁰GRUPENMACHER, Betina Treiger. A guerra fiscal. As decisões do STF e seus efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011. p. 14.

⁵¹“Adotou-se, ao lado da representação política tradicional, a representação corporativa de influência fascista” (art. 23). Ainda segundo José Afonso, além da clássica declaração de direitos e garantias individuais, trouxe normas programáticas de influência da Constituição de Weimar, tratando-se de “documento de compromisso entre o liberalismo e o intervencionismo”. (SILVA, 2013, p. 84).

⁵²GRUPENMACHER, op. cit., p. 14-15.

A Constituição de 1937 já dispunha que o Brasil era um Estado federal, constituído pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, definindo a competência dos Estados para a “decretação” de impostos⁵³.

Também estipulava no art. 27 que “O Prefeito será de livre nomeação do Governador do Estado.” Tem razão Michel Temer quando afirma que “embora *formalmente* federal, a forma de Estado foi, *realmente*, unitária”.⁵⁴

No mesmo sentido leciona José Afonso da Silva quando diz: “A Carta de 1937 não teve, porém, aplicação regular. Muitos de seus dispositivos permaneceram letra morta. Houve ditadura pura e simples, com todo o Poder Executivo e Legislativo concentrado nas mãos do Presidente da República, que legislava por via de decretos-leis que ele próprio depois aplicava, como órgão do Executivo.”⁵⁵

Michel Temer leciona que no período de 1937 a 1945 não se obedecia à Constituição.⁵⁶

Finda a 2ª Guerra Mundial, na Europa surgiu uma necessidade de respostas às atrocidades cometidas pelo nazismo e outras ditaduras. Nesse momento histórico ganharam importância os direitos humanos que, segundo Estefânia Maria de Queiroz Barboza⁵⁷, eram elevados de patamar no sistema jurídico, pois transferiam para o judiciário conteúdo moral e político, expandindo o *judicial review*. Esse movimento constitucionalista acabou influenciando o Brasil na Constituição de 1946.

Com novo Presidente e novos ares foi promulgada a Constituição de 1946⁵⁸ que, “no plano histórico-constitucional, restabeleceu a Federação, em amplo e democrático debate, originando um dos mais primorosos textos constitucionais do Brasil”.⁵⁹

⁵³Art. 23. É da competência exclusiva dos Estados, salvo a limitação constante do art. 35, letra d: I – a decretação de impostos sobre: [...]

⁵⁴TEMER, 2003, p. 72.

⁵⁵SILVA, 2013, p. 85.

⁵⁶“Os Estados regiam-se pelo Decreto-lei 1.202, de 8 de abril de 1939, verdadeira ‘lei orgânica’ dos entes federados. Eram nomeados por interventores nomeados pelo Presidente da República. As eleições para o Parlamento Nacional jamais foram convocadas. Para as Assembleias Legislativas, igualmente, não se convocaram eleições”. (TEMER, op. cit., p. 72).

⁵⁷BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Stare decisis, integridade e segurança jurídica**: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common Law e civil Law. Tese (Doutorado), PUCPR, Curitiba, 2011.

⁵⁸Como principais características, essa Constituição foi legalmente promulgada, ao contrário da Constituição de 1937, de inspiração fascista, que havia sido imposta. Trouxe mandato presidencial de 5 anos e ampla autonomia político-administrativa aos Estados e Municípios. Assegurou direito de greve e liberdade de opinião e de expressão.

⁵⁹TEMER, op. cit., p. 72.

O Brasil viveu grande instabilidade⁶⁰ política com sucessivos golpes⁶¹ e em 1967 promulgou-se uma nova Constituição, a qual “reduziu sensivelmente a autonomia estadual e, concomitantemente, diminuiu a independência do Poder Legislativo. Pode-se dizer que a fisionomia federal do Estado brasileiro se alterou (comparando-se o regime de 1946 com o de 1967)”.⁶²

O federalismo brasileiro deformou-se profundamente⁶³ com grande concentração de poderes no Presidente da República⁶⁴, fruto de uma ditadura militar que vigeu até 1985,⁶⁵ quando o novo Presidente encaminhou ao Congresso proposta de Emenda Constitucional para convocar Assembleia Nacional Constituinte, e por meio da Emenda Constitucional 26 convocaram-se membros da Câmara e do Senado para reunirem-se e elaborar a nova Constituição⁶⁶.

Com a queda do regime militar surgiu uma nova Constituição, em 1988⁶⁷, fortemente marcada pelo extenso catálogo de direitos fundamentais, deixando o ordenamento expressamente aberto para novos direitos⁶⁸.

⁶⁰Em 1961, com a renúncia do Presidente Jânio Quadros, os militares se articulam para impedir a posse do Vice-Presidente João Goulart, votando a Emenda Constitucional 4 de 2/09/1961, para implantar o parlamentarismo. João Goulart consegue, através de plebiscito, a volta do presidencialismo e o Congresso aprova a Emenda Constitucional 6 que revoga o Ato Adicional sobre o parlamentarismo. (SILVA, 2013, p. 88).

⁶¹Novo golpe no Brasil, desta feita João Goulart é deposto e assume uma Junta Militar até que o General Castelo Branco assumisse a presidência. São emitidos diversos Atos Institucionais até a Constituição de 1967, que acaba por incorporá-los.

⁶²TEMER, 2013, p. 72.

⁶³O auge da centralização vem em 1968 com o Ato Institucional nº 5. O AI 5, e os demais que o seguem, rompe com a ordem constitucional até que a Emenda Constitucional nº 1 à Constituição de 1967 “promulgou texto integralmente reformulado, a começar pela denominação que se lhe deu: *Constituição da República Federativa do Brasil*. (SILVA, op. cit., p. 89).

⁶⁴A Constituição de 1969 concentrou poderes no Presidente da República a ponto de Michel Temer dizer “não há como negar a evidência: a Federação norte-americana foi a inspiradora dos federalistas brasileiros, mas o Brasil muito se afastou, depois, daquela fonte iluminadora”. (TEMER, op. cit., p. 73).

⁶⁵Em 1982, nas eleições para governadores, a oposição ao regime militar desencadeia no movimento das “diretas já”. A eleição que se realiza é indireta, por meio de um colégio eleitoral, e Tancredo Neves é escolhido presidente. Seu vice é José Sarney. Tancredo não chega a tomar posse, já que antes disso acabando morrendo. Assume seu vice que era José Sarney. O Presidente encaminha ao Congresso proposta de Emenda Constitucional para convocar Assembleia Nacional Constituinte. É então aprovada a Emenda Constitucional 26, que convoca membros da Câmara e do Senado para reunirem-se e elaborar a nova Constituição. (LESSKIU, Carlos Antonio. O pacto federativo na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; MARRAFON, Marco Aurélio; LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. Competências constitucionais da união e o supremo tribunal federal: fiadores da centralização no federalismo brasileiro. In: FISCHER, 2014a, p. 55-56).

⁶⁶Para José Afonso não houve convocação de Assembleia Nacional Constituinte mas de Congresso Constituinte, que elaborou texto avançado e documento de grande importância para o constitucionalismo. (SILVA, op. cit., p. 91).

⁶⁷A Constituição de 1988, atualmente em vigor, promulgada de forma legítima, modifica a forma federativa se comparada à de 1967/1969. Mantém o nome do país como República Federativa do Brasil e traz inovações democráticas como o voto para analfabetos e brasileiros entre 16 e 18 anos. A propriedade privada é direito fundamental, mas deve cumprir função social. Avança o texto

Trouxe a Constituição Federal o Município elevado ao patamar de ente federativo juntamente com a União, Estados e Distrito Federal.⁶⁹

No próximo tópico será tratada da autonomia municipal e do Município como membro da federação.

Quando se analisa a autonomia municipal se percebe a relação entre ela e o pacto federativo. A violação na autonomia instabiliza o pacto federativo, o que fomenta a guerra fiscal, na busca de recursos para cumprimento de obrigações constitucionais.

Dentro deste tópico, sobre federalismo no Brasil, destaca-se ainda que a Constituição Federal de 1988 traz no artigo 23 a ideia de cooperação entre a União, Estados Federados e Municípios⁷⁰. A ideia não é outra senão um federalismo cooperativo⁷¹.

Isso fica muito prejudicado pela ausência de normas complementares para efetivar a cooperação entre os entes. Já quase no final, nas disposições constitucionais gerais, estabelece que por lei os entes federados celebrarão consórcios e convênios de cooperação para realização de serviços públicos.⁷²

Em que pese a ausência de normas complementares, o Estado brasileiro ganha um viés de cooperativo.

Para Marcos Maliska “o chamado Estado cooperativo pode assumir diversos significados. Em um primeiro momento, ele pode ser identificado com o Federalismo cooperativo, conceito que caracteriza o modelo federal que deu respostas aos desafios do estado social”.⁷³

constitucional no combate ao racismo, traz direitos sociais aos trabalhadores, como redução da jornada semanal, seguro desemprego, férias remuneradas acrescidas de 1/3 do salário, os direitos trabalhistas aplicam-se aos trabalhadores urbanos e rurais e se estendem aos trabalhadores domésticos.

⁶⁸Artigo 5º, § 2º “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

⁶⁹No que diz respeito à distribuição de competências legislativas e administrativas, a Constituição de 1988 coloca os municípios também ao lado da União e dos Estados. Essa “trilogia federativa” da existência de três entes políticos internos autônomos constitui uma peculiaridade do Brasil em comparação com todos outros países de organização federativa. (KRELL, s. d., s. p.).

⁷⁰Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...]

⁷¹Para o Professor Ingo Sarlet o federalismo cooperativo trazido pela Carta de 1988 é de efetividade controversa. (FISCHER, 2014a, p. 4-5).

⁷²Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.

⁷³MALISKA, Marcos Augusto. **Fundamentos da constituição**: abertura, cooperação, integração Curitiba: Juruá, 2013. p. 69.

Nesse modelo de federalismo cooperativo brasileiro⁷⁴ as atribuições dos entes federados se exercem de modo comum ou concorrente, ocorrendo a aproximação dos entes federados para atuação conjunta, como nos artigos 23 e 241 da Constituição Federal. Nesse sentido leciona Marcos Maliska:

O federalismo cooperativo apresentou-se, de certa forma, como a resposta do federalismo aos desafios do Estado social. Enquanto que o federalismo dual era identificado com o Estado liberal, o federalismo cooperativo em sintonia com o constitucionalismo social do século XX buscou desencadear mecanismos de cooperação regional visando à superação das desigualdades espaciais.⁷⁵

Os entes federados não perdem a autonomia⁷⁶, mas cooperam entre si para efeito de alcançar os melhores resultados no exercício das respectivas competências”.⁷⁷

Tem-se, então, a partir da Carta Magna de 1988, “um federalismo cooperativo, em que os diversos entes federados, preservando sua autonomia, cooperam entre si para efeito de alcançar os melhores resultados no exercício das respectivas competências”.⁷⁸

Segundo Maliska o federalismo cooperativo é um dos significados do chamado Estado cooperativo, nos moldes do modelo alemão estando ali presente desde o II Reich.⁷⁹

O sistema brasileiro é complexo, já que a União (artigo 22) e os Municípios (artigo 30) são dotados constitucionalmente de competência privativa. Entre os três

⁷⁴Nos Estados Unidos, de início o modelo federalista era o dual, no qual a separação de atribuições entre os entes federativos é rigorosamente rígida, não se cogitando cooperação entre os entes federados. A partir da crise de 1929 há uma remodelação do federalismo americano com ações intervencionistas. Os poderes dos estados são mitigados, surgindo o federalismo de cooperação coma união. (BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. O federalismo dualista e competitivo: a concepção norte-americana e suas possíveis influências no modelo brasileiro. p. 165-166. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/098159174.pdf>>. Acesso em 25 fev. 2015).

⁷⁵MALISKA, 2013, p. 90.

⁷⁶DELGADO, José Augusto. ISS – questões controvertidas na jurisprudência do STJ – o local da prestação do serviço como determinante da competência do município para exigir a cobrança do mencionado tributo – recursos especiais julgados sob a modalidade e com efeitos de recursos repetitivos – consagração da jurisprudência predominante no STJ por mais de 20 anos. (GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 204-205).

⁷⁷MIRAGEM, Bruno. **A nova administração pública e o direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 125.

⁷⁸Ibid., p. 126-127.

⁷⁹MALISKA, op. cit., p. 69.

entes há competência comum (art. 23). Também há competência concorrente entre a União e Estados e distrito Federal (artigo 24). Por derradeiro, aos Estados cabe a competência residual (artigo 25).

Gilberto Bercovici diz que não se confundem cooperação e coordenação. A coordenação seria exercício conjunto de competências com determinado grau de participação dos integrantes da federação. O procedimento busca resultado comum no interesse de todos.⁸⁰

Já Enoch Alberti Rovira define a cooperação propriamente dita como:

La cooperación, en sentido estricto, se diferencia cualitativamente de estas anteriores relaciones, al consistir propriamente en una toma conjunta de decisiones, en un coejercicio de las competencias, y, consiguientemente, en una corresponsabilización de las actuaciones realizadas bajo tal régimen. Una determinada función o competencia no se realiza ya de forma autónoma y separada por cada instancia, con todos los límites externos de aplicación al caso, sino de forma conjunta, de modo que tal función o competencia, para que se traduzca en concretas actuaciones, sólo puede ser ejercida conjuntamente por varias partes, que deben actuar mancomunadamente.⁸¹

Os entes federativos não atuam isoladamente. Confira-se a lição de Bercovici:

Na cooperação, nem a União nem qualquer ente federado pode atuar isoladamente, mas todos devem exercer sua competência conjuntamente com os demais. Na repartição de competências, a cooperação se revela nas chamadas competências comuns, consagradas no art. 23 da Constituição de 1988. Nas competências comuns, todos os entes da Federação devem colaborar para a execução das tarefas determinadas pela Constituição. E mais: não existindo supremacia de nenhuma das esferas na execução dessas tarefas, as responsabilidades também são comuns, não podendo nenhum dos entes da Federação se eximir de implementá-las, pois o custo político recai sobre todas as esferas de governo. A cooperação parte do pressuposto da estreita interdependência que existe em inúmeras matérias e programas de interesse comum, o que dificulta (quando não impede) a sua atribuição exclusiva ou preponderante a um determinado ente,

⁸⁰BERCOVICI, Gilberto. A descentralização de políticas sociais e o federalismo cooperativo brasileiro. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 3, n. 1, 2002. p. 14-15. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rdisan/article/view/81291/84931>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

⁸¹ROVIRA, Enoch Alberti. *Federalismo y Cooperacion em la Republica Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986, p. 369 apud BERCOVICI, 2002, p. 16.

diferenciando, em termos de repartição de competências, as competências comuns das competências concorrentes e exclusivas.⁸²

Esse federalismo cooperativo não vem cumprindo o seu papel, tanto que a discussão no Senado da República, há muito tempo, tem como pauta um novo pacto federativo devido ao grande descontentamento dos governadores com a política fiscal e o endividamento dos Estados.

Comungam com esse pensamento Marco Aurélio Marrafon e Leonam Baesso da Silva Liziero. Ambos fundamentam a discordância em razão nos resultados de pesquisas de decisões nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI). Os governadores utilizam a ADI para derrubar leis aprovadas em seus parlamentos e também em outros Estados. Transfere-se o debate político para o Judiciário, fomentando a guerra fiscal. Com isso concluem:

Por esse motivo, é possível concordar que o federalismo brasileiro não é cooperativo na prática, como intencionalmente é o *new deal*. O poder da União esmaga os Estados-Membros e os leva a procurar conseguir o máximo de autonomia possível os colocando em conflito com outros. A configuração da ordem brasileira, ao invés de levar a uma cooperação entre os entes federativos, gerou uma relação de antifederalismo.⁸³

Em 1987 a União dispunha de 64% do total da receita pública, os Estados 23% e os Municípios 13%. Em 2008 a União contava com 52%, os Estados 27% e os Municípios 22% da receita. Segundo estudos da Consultoria legislativa da Câmara dos Deputados os encargos não foram descentralizados na mesma proporção, o que levou a União ao aumento das alíquotas das contribuições, tributos não partilhados. Além disso a União criou, em 1989, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF, depois instituído como Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF.⁸⁴

⁸²BERCOVICI, 2002, p. 17.

⁸³MARRAFON, Marco Aurélio; LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. Competências constitucionais da união e supremo tribunal federal: fiadores da centralização no federalismo brasileiro. In: FISCHER, 2014a. p. 37-42.

⁸⁴PALOS, Aurélio Guimarães Cruvinel. Consultor Legislativo da Área IV Finanças Públicas. Câmara dos Deputados Praça 3 Poderes Consultoria Legislativa. Disponível em:

A descentralização de receitas, como dito anteriormente, fez com que a União instituisse novas contribuições, não compartilhadas com os Estados e Municípios, recuperando assim algo que havia perdido⁸⁵. Essa exclusividade da União na cobrança das contribuições se deu a partir dos anos 90.⁸⁶

Essa descentralização das políticas sociais eleva os compromissos municipais. Isso porque nos impostos partilhados, como o IPI, a União vem, recentemente, concedendo isenções, o que compromete a arrecadação dos Municípios e Estados por meio de Fundos de participação⁸⁷. Tal redução compromete sensivelmente a já comalida receita dos Municípios e Estados.⁸⁸

Tamanha é a preocupação com a perda de receita que o Senado Federal propôs Emenda à Constituição obrigando a União a compensar Estados e Municípios quando ela estabelecer isenções no imposto de renda e no imposto sobre produtos industrializados, ambos de sua competência⁸⁹.

Tais impostos são partilhados com os demais entes da federação, por disposição constitucional, art. 159. Segundo parecer que acompanha a PEC, toda

<www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/.../tema10/2011_480.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2014.

⁸⁵A constituição de 1988 tornou o Município “ente federativo” dotado de autonomia política, legislativa, administrativa e financeira. Ademais, tornou o Município o ente responsável pela política urbana, num contexto marcado pela ampliação dos direitos sociais e pela execução descentralizada das políticas sociais, ampliando as atribuições dos governos municipais. O novo desenho institucional, no entanto, suscitou reações que colocaram em xeque aquela autonomia, em particular a financeira. Num primeiro momento (1989-1995), a autonomia municipal foi experimentada por meio da elevação das receitas, especialmente as oriundas das transferências intergovernamentais, o que contribuiu para fortalecer a autonomia política frente aos estados e à União. Uma vez estabilizadas as receitas de transferências intergovernamentais, uma nova etapa se seguiu, ao longo dos dois mandatos do presidente Fernando Henrique Cardoso (1995-2002). Nesse período, a União passou a recuperar sua participação na partilha federativa da arrecadação das receitas públicas por meio da elevação de tributos não partilháveis com os demais entes da Federação. O aumento das receitas municipais passou a depender da arrecadação própria, mas em um contexto de crise econômica, o que limitava suas possibilidades de elevação de receitas. (SANTOS, Angela Moulin Simões Penalva. Descentralização e autonomia municipal: uma análise das transformações institucionais do federalismo brasileiro. p. 2-3. Disponível em:

<<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/geouerj/article/view/4830>>. Acesso em: 28 fev. 2015).

⁸⁶ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. p. 78. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100006>. Acesso em: 1º mar. 2015.

⁸⁷Disponível em:

<<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=74765&tit=Uniao-e-responsavel-pela-crise-de-estados-e-municipios-diz-Silvestri>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

⁸⁸Disponível em:

<<http://tribunadonorte.com.br/noticia/autonomia-municipal-ficticia/104956>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

⁸⁹BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 12, de 2009, Senador FLEXA RIBEIRO. Disponível em:

<www.senado.gov.br/atividade/materia/getDocumento.asp?t=66057>. Acesso em: 18 fev. 2015.

vez que a União concede algum tipo de benefício fiscal relativo a IR ou IPI, há impacto financeiro nos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A intenção do Senado é que a União tenha de compensar os demais entes da Federação toda vez que conceder subsídio, isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou redução temporária de alíquota, que impacte os recursos devidos aos Estados, Distrito Federal e Municípios previstos nos incisos I e II do art. 159 da CF.⁹⁰ Posteriormente essa PEC foi substituída pela PEC 31, ainda tramitando no Senado⁹¹.

A preocupação com a desoneração promovida pela União, prejudicando os repasses por meio de fundos de participação, já chegou ao Supremo Tribunal Federal, conforme se vê de trecho do voto do Ministro Roberto Barroso:

[...] o federalismo fiscal brasileiro vive um momento delicado, marcado por insuficiências e desequilíbrios. Para tal situação contribuem, entre outros fatores, o centralismo tributário da União, a desoneração tributária que produz impactos sobre o Fundo de Participação dos Estados, uma guerra fiscal de todos contra todos e as obrigações de amortização da dívida dos Estados com a União. A interpretação de normas e contratos entre os entes federativos não pode desconsiderar essa realidade fática, cujo equacionamento mereceu, inclusive, a instituição de uma Comissão Especial Externa do Senado Federal, que estudou amplamente a matéria e apresentou inúmeras sugestões relevantes.⁹²

Para Gilberto Bercovici o problema foi a descentralização de receitas e competências desacompanhadas de um plano ou programa de atuação. O Governo Federal, ao perder recursos, reduziu transferências não obrigatórias, o que implicou na redução de políticas sociais que a partir de 1988 também passam a ser de responsabilidade dos Municípios e Estados. De “modo lento, inconstante e descoordenado, os Estados e municípios vêm substituindo a União em várias áreas

⁹⁰BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 12, de 2009, Senador FLEXA RIBEIRO. Disponível em:

<www.senado.gov.br/atividade/materia/getDocumento.asp?t=66057>. Acesso em: 18 fev. 2015.

⁹¹Disponível em:

<www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp%3Fp_cod_mate%3D90783+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 18 fev. 2015.

⁹²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tutela Antecipada na Ação Cível Originária n. 2178 TA/DF. Relator Ministro Roberto Barroso. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AC%24%2ESCLA%2E+E+2178%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/aksuj4c>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

de atuação (especialmente nas áreas de saúde, educação, habitação e saneamento)”⁹³.

Saímos de uma concentração de poder junto ao governo federal para uma transferência de responsabilidades, mais acentuadas aos demais entes federativos, na década de 90.⁹⁴

Ao que tudo indica há ainda grande demanda por políticas sociais advindas da Carta de 1988⁹⁵.

Segundo Marco Aurélio Marrafon a federação brasileira é tão centralizada que beira o federalismo nominal em função da distribuição de competências e a atuação do STF na decisão sobre as ADI, muito utilizadas pelos governadores. Isso aumenta a dependência da União. A forma adotada pela Constituição de 1988, de Estado de Bem-Estar, em que prevalecem prestações positivas, fortalece o poder executivo da União.⁹⁶

Prossegue Marrafon dizendo que a partir dos anos 90 a centralização na União se acentuou de forma a enfraquecer a autonomia dos Estados e Municípios. Destacam como causas, entre outros fatores, a Emenda 03/93, que dá poderes à União para reter créditos de impostos estaduais e municipais para garantia de pagamento dívidas, art. 167 § 4º. Criação do PROES. Fundo de Estabilização Fiscal. Lei Kandir, que desonera as exportações do ICMS.⁹⁷

O Senado tem discutido propostas de um novo pacto federativo. Foi nomeada uma comissão de especialistas para elaborar propostas. Segundo ex-

⁹³BERCOVICI, 2002, p. 21.

⁹⁴O federalismo brasileiro caracterizou-se no passado por uma concentração excessiva no poder central, tornando o nosso regime mais próximo do federalismo econômico em virtude do poder exercido pelo Presidente da República. Desde o início da década de 1980 o Brasil entrou numa época de mudanças institucionais, que se acelerou na década de 1990, e que certamente ainda continuará nos próximos anos. O regime federalista brasileiro está, portanto, em processo de mutação, com a transferência de responsabilidades da união para os estados e municípios. Nessas circunstâncias é bastante difícil projetar o nível de despesas de cada nível de governo e calcular a carga tributária necessária para equilibrar as finanças de cada uma das esferas de governo: da união, dos estados e dos municípios. Uma proposta de reforma tributária que se preocupe com a questão do federalismo tem que ser bastante flexível para acomodar as possíveis transformações nas atribuições de responsabilidades que possam vir a ocorrer nos próximos anos. (BARBOSA, Fernando de Holanda. (Coord.). **Federalismo fiscal, eficiência e equidade**: uma proposta de reforma tributária. Disponível em:

<<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2015).

⁹⁵MARRAFON; LIZIERO, 2014, p. 26.

⁹⁶Ibid., p. 43.

⁹⁷Ibid., p. 4.

presidente do STF Nelson Jobim o federalismo atual é predatório e deve ser transformado por um novo pacto solidário.⁹⁸

Dentre as propostas da comissão estão a troca de indexador da dívida dos Estados, e os juros que hoje variam de 6% a 9% e cairiam para 4%; vedação de normas nacionais que repercutam sobre remuneração de servidores estaduais e municipais bem como novas regras para distribuição de recursos do FPE; previsão de crime relacionado a práticas de guerra fiscal tanto no ICMS como no ISS. Anteprojeto de lei geral sobre federalismo, evitando guerra fiscal.⁹⁹

Essas dívidas dos Estados e Municípios começam a sair do controle quando a União, na década de 70, em pleno regime militar, centralizou a gestão de tributos. Os Estados, não tendo como obter receita, socorriam-se empréstimos externos, não havendo o rigor hoje existente da Lei de Responsabilidade Fiscal. Já na década de 80 os Estados foram financiados pela Caixa Econômica, além de emitir títulos estaduais, o que elevou a dívida estatal. A implantação do Plano Real levou os Estados a dificuldades de financiamento devido às taxas de juros mais elevadas.¹⁰⁰

Por mais paradoxal que possa parecer a estabilização da moeda no Plano Real rompeu com a ciranda financeira devido à inflação alta, mostrando a realidade das dívidas dos entes federados.

A taxa de juros aplicada pela União é superior à taxa aplicada pelo BNDS ao setor privado, o que já indica a necessidade de repactuação. Por essa razão o Senado insiste na repactuação dos juros nas dívidas dos Estados e dos Municípios com a União.

Recentemente foi sancionada a Lei Complementar 148 de 25 de novembro de 2014. Essa lei altera o indexador das dívidas dos estados e municípios com a União, abrandando a situação fiscal desses entes federativos. Os juros são limitados a 4% ao ano mais a correção pelo IPCA. Opcionalmente pode ser usada a taxa SELIC, prevalecendo o menos oneroso ao devedor.¹⁰¹

⁹⁸BRASIL. Agência Senado. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2012/10/30/senado-recebe-sugestoes-de-especialistas-para-revisao-do-pacto-federativo>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

⁹⁹BRASIL. Agência Senado. loc. cit.

¹⁰⁰Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/contas-publicas/contexto/nascida-na-ditadura-a-divida-dos-estados-e-municipios-foi-agravada-pelo-real.aspx>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

¹⁰¹Disponível em: <<http://cd.jusbrasil.com.br/noticias/153421012/dilma-sanciona-reducao-dos-encargos-das-dividas-de-estados-e-municipios>>. Acesso em: 13 maio 2015.

Não se trata de um novo pacto federativo, mas da previsão legal de renegociação de juros da dívida e partilha tributária, o que é um passo a esse novo pacto.

A ausência de novas regras leva os Estados a promover guerra fiscal¹⁰², que vem a ser a disputa entre eles na concessão de incentivos fiscais visando a atrair empresas ou investimentos.

Os Estados dão incentivos ao ICMS, imposto de sua competência, com renúncia tributária, à margem de autorização do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) criado pela Lei Complementar 24/75, que congrega todos os secretários de fazenda dos Estados para deliberarem sobre incentivos fiscais. As deliberações devem ser unânimes, o que torna a tarefa extremamente difícil.

Por essa razão os Estados concedem benefícios de forma unilateral, o que leva os casos ao Supremo Tribunal Federal, que via de regra julga inconstitucionais tais benefícios.

Já em relação aos Municípios a guerra fiscal se dá não só pela concessão de benefícios, reduzindo alíquota do ISS ou a base de cálculo, como quando mais de um dos entes federados tributa o sujeito passivo quando da prestação de serviços.

A Lei Complementar 116/2003 estabelece no artigo 3º, no qual se considera prestado o serviço, que é no estabelecimento prestador em que também é devido o imposto. Já no artigo 4º define esse estabelecimento prestador.¹⁰³

Ocorre que na prática isso nem sempre é fácil definir, a ponto de as questões chegarem ao Superior Tribunal de Justiça quanto à definição do Município competente para tributar. Mais adiante se trata dessa questão em tópico específico.

¹⁰²Para Fernando Facury Scaff, “Certamente a origem da guerra fiscal entre os Estados da Federação brasileira têm várias causas, mas estou seguro de que sua intensificação aos níveis hoje encontrados de retaliação fiscal decorre da implantação da sistemática do Fundo de Compensação de Exportações criado pela Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996)”. (SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011. p. 44).

¹⁰³“Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:”.

“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”.

Um novo pacto federativo é bem-vindo, em razão da atual conjuntura brasileira. Recentemente, na Câmara dos Deputados, foi instalada comissão especial para rever o pacto federativo. A justificativa do Presidente foi o descompasso entre as obrigações dos Municípios e o financiamento de projetos.¹⁰⁴

1.3 AUTONOMIA MUNICIPAL

Antes de discorrer sobre a autonomia do Município, são necessárias algumas considerações sobre a elevação do Município a ente federativo.

Muito se discute se o Município integraria ou não a federação, já que não possui representação no senado federal.

Dentre as razões para a não aceitação do Município como ente federativo, leciona Roque Carrazza que os Municípios não influenciam nem decidem no Estado Federal por não terem representantes na Câmara dos Deputados, nem no Senado.¹⁰⁵

Para José Afonso da Silva os Municípios, embora tenham autonomia político-constitucional, não integram o conceito de entidade federativa, já que não existe federação de municípios, mas de Estados. Para ele, se houvesse federação de municípios eles assumiriam natureza de Estados-membros de segunda classe dentro dos Estados federados¹⁰⁶.

A grande inovação da Constituição de 1988, segundo Ingo Sarlet, foi trazer o Município como ente federativo, juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal. Os municípios que tinham governo e competências próprias agora passam a poder se auto-organizar, por leis orgânicas, art. 29, o que antes era feito pelos Estados.¹⁰⁷

¹⁰⁴Disponível em:

<<http://oglobo.globo.com/brasil/cunha-instala-comissao-especial-para-rever-pacto-federativo-15619251>>. Acesso em: 18 mar. 2015.

¹⁰⁵CARRAZZA, 2005, p. 160.

¹⁰⁶SILVA, 2013, p. 476-477.

¹⁰⁷Ingo Sarlet, no prefácio ao livro *Federalismo Fiscal e Democracia*, fruto de pesquisas do NUPECONST (Núcleo de Pesquisas Constitucionais do Programa de Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia das Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil). (FISCHER, 2014a, p. 4).

Segundo Octavio Fischer a doutrina tem grande dificuldade em reconhecer o Município como ente federativo. Com toda razão quando afirma que isso está positivado “com todas as letras” na Constituição de 1988.¹⁰⁸

A Constituição de 1988 trouxe o Município como integrante da federação já no primeiro artigo¹⁰⁹. Nas Constituições anteriores não havia tal previsão e tampouco há algo semelhante na Constituição americana, cuja inspiração serviu de modelo ao Brasil.¹¹⁰

O artigo 1º da Constituição diz que “a República Federativa do Brasil é formada pela união dos Estados, Município e Distrito Federal de forma indissolúvel.” Está expressa no texto constitucional a condição do Município de ente federativo. Ademais, a Constituição assegura que o Município não pode ser excluído da federação como ente federado, no art. 60¹¹¹.

Oportuna aqui a colocação de Andreas Krell:

Depois do fim do governo militar em 1985, ganhou força a reclamação por um município mais potente e eficiente em função da consolidação do renascido regime democrático. A pretensa intenção dessas novas forças políticas foi estabelecer, em todo o país, um procedimento político “de baixo para cima”.

Como consequência, o art. 18 da Constituição Federal de 1988, pela 1ª vez na história constitucional brasileira, levantou os municípios oficialmente para serem *entes* da União, rezando que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.¹¹² (destaques do original)

Ao contrário de outras federações, diz Acquaviva que “em vez de duas, há três ordens de competência: a da União, a dos Estados federados e a dos municípios. Nenhuma dessas entidades federadas poderá invadir a competência das

¹⁰⁸FISCHER, 2014a, p. 17.

¹⁰⁹Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

¹¹⁰“Mas, não há como se fugir da realidade imposta pelos arts. 1º e 18. [...] Ora, se tal não existisse em qualquer outra federação no mundo, mesmo assim o Brasil não estaria impedido de fazê-lo. Trata-se de uma decisão soberana e que melhor retrata uma determinada opção política. Pode não significar a melhor, mas não se pode dizer que, para ser Federação, não podemos admitir os Municípios como entes que dela participam, porque isto contraria um conceito ideal de Estado Federal”. (FISCHER, Octávio Campos. Federalismo e democracia no Brasil: apontamentos iniciais. In: _____, 2014b, p. 18).

¹¹¹“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;”

¹¹²KRELL, s. d., p. 114.

demais, sob pena de inconstitucionalidade, com ressalva, como já foi visto, da competência comum a todos (CF, art. 23)".¹¹³

Da forma como a Constituição de 1988 dotou o Município de autonomia é difícil não imaginar o Município como integrante da federação. Além disso, o artigo 1º da Constituição diz que "a República Federativa do Brasil é formada pela união dos Estados, Municípios e Distrito Federal de forma indissolúvel". O Constituinte originário colocou no art. 60 o Município na condição de não poder ser excluído da federação como ente federado¹¹⁴.

O Município foi colocado na Constituição como ente federativo. A forma federativa de Estado tal como desenhada na Carta Magna não pode ser emendada, pois se trata de cláusula pétrea. Assim, os Municípios jamais poderão ter competências legislativas e administrativas diminuídas ou suprimidas. Isso seria ofensivo à cláusula pétrea, que busca impedir a modificação do sistema federativo em três níveis, i.e. União, Estados e Municípios.

O Município como ente federativo, portanto, integrante da federação brasileira, dela não pode ser excluído, sob pena de violação à cláusula pétrea.

Assume-se assim, neste trabalho, a posição doutrinária que reconhece o Município como ente federativo. A Constituição é clara ao estabelecer o Município nessa condição, pouco importando se em outros países que adotam o federalismo isso não ocorre.

Não basta que o Município seja formalmente integrante da federação, é preciso ser dotado de autonomia, mormente financeira, para que não se anule o pacto federativo estabelecido pela Constituição.

Sobre a autonomia municipal, oportuna a lição de Michel Temer quando diz que a autonomia dos municípios antecede a autonomia dos Estados, já que a partir do ajuntamento de pessoas no entorno de uma igreja surgem núcleos populacionais. Quando a ordem jurídica vem reconhecer autonomia política aos municípios, reconhece uma realidade. Temer cita as lições de Pedro Calmon que afirma que "o Município é uma instituição mais social do que política, mais histórica do que

¹¹³ACQUAVIVA, 2000, p. 106.

¹¹⁴"Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;"

constitucional, mais cultural do que jurídica”. E arremata para “ênfatisar a autonomia nascida espontaneamente”.¹¹⁵

A Carta de 1988, corrigindo falha das anteriores¹¹⁶, restabelece o princípio federativo com maior autonomia aos Estados e Municípios, descentralizando as receitas públicas. Os Estados têm o seu principal imposto ampliado. O ICM passa a ser ICMS incidindo sobre combustíveis, lubrificantes, minerais, energia elétrica, serviços de transporte intermunicipal e interestadual e ainda serviços de comunicação.

A autonomia municipal é protegida pela Constituição que a reconhece como princípio a ser garantido, se necessário, sob a intervenção da União nos Estados.¹¹⁷

A Constituição estabelece a competência tanto da União como dos Estados e Distrito Federal e ainda dos Municípios, a ponto de se entender que no âmbito de suas atribuições o Município está acima da União e dos Estados, só encontrando óbice no poder judiciário quando extrapolar sua competência.¹¹⁸

Ainda que discorde do Município como ente componente da federação, Roque Carrazza defende a autonomia dos municípios, que antes não fazia, confira-se:

Nas edições anteriores deste Curso (v.g., na p. 154 da 20ª ed.) defendemos – em reforço da nossa posição de que o Município não integra a Federação – a tese de que a autonomia municipal não é *cláusula pétrea* e que, portanto, “o Congresso Nacional, no exercício de seu *poder constituinte derivado*, pode, querendo, aprovar emenda constitucional que venha a diminuir ou, mesmo, a eliminar a autonomia dos Municípios”. Agora, porém, melhor meditando sobre o assunto, mudamos de opinião. Hoje estamos convencidos de que qualquer amesquinamento na autonomia municipal é vedado pelo texto Magno. De fato, não faria sentido que a Lei Maior do País, tendo atribuído aos Municípios *poder constituinte decorrente* (eles votam suas *leis orgânicas*, obedecidos apenas os *princípios jurídicos sensíveis* da Constituição da República), abrisse espaço a que o *poder constituinte derivado* abolisse, ainda que em parte, a aptidão

¹¹⁵TEMER, 2003, p.104-105.

¹¹⁶De início a Constituição da República de 1988, corrigindo falha das anteriores, integrou o Município na Federação como *entidade de terceiro grau* (arts. 1º e 18) – o que já reivindicávamos desde a 1ª edição desta obra, por não se justificar sua exclusão, já que sempre fora peça essencial da organização político-administrativa brasileira. (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 44).

¹¹⁷BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para: [...] VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais: [...] c) autonomia municipal;

¹¹⁸MEIRELLES, op. cit., p. 93.

que a Constituição Federal lhes deu para se autogovernarem.¹¹⁹ (destaque do original)

Mais adiante Roque Carrazza insiste que os Municípios não integram a Federação, no entanto são dotados de grande autonomia, retirando da Constituição o fundamento de validade de suas leis.¹²⁰

Além da autonomia, no sentir de Regina Ferrari Nery “há a necessidade da observância do princípio da participação, através do qual as coletividades públicas federadas devem concorrer para a formação da vontade da ordem nacional [...]”.¹²¹

Neste sentido Paulo Bonavides diz que “mediante a lei de participação, tomam os Estados-membros parte no processo de elaboração da vontade política válida para toda a organização federal, intervêm com voz ativa nas deliberações de conjunto”¹²², o que já diferencia esses Estados das províncias ou coletividades do Estado unitário.¹²³

Com relação à lei da autonomia é por ela que se “manifesta com toda a clareza o caráter estatal das unidades federadas. Podem livremente estatuir uma ordem constitucional própria, estabelecer a competência dos três poderes que habitualmente integram o Estado”.¹²⁴

Para Lenio Streck, a razão da federação é descentralizar o poder, no intuito de impedir concentração, de forma autoritária. “Há uma transferência de atividades do centro para a periferia. Dessa forma, federação e democracia têm uma tendência simétrica, embora tal não seja uma contingência inexorável, como se observa na experiência internacional e, particularmente, na tradição latino-americana”.¹²⁵

Para Kelsen “apenas o grau de descentralização diferencia um Estado unitário dividido em províncias autônomas de um Estado federal”.¹²⁶ Mas não só isso. Também para Kelsen “não apenas a competência legislativa é dividida entre a

¹¹⁹CARRAZZA, 2005, p.160-161.

¹²⁰Ibid., p.161.

¹²¹FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Elementos de direito municipal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 30.

¹²²BONAVIDES, 2012, p. 195.

¹²³BONAVIDES, loc. cit.

¹²⁴BONAVIDES, loc. cit.

¹²⁵STRECK; MORAIS, 2010, p. 171.

¹²⁶KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de: Luís Carlos Borges. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 451.

federação e os Estados componentes, mas também a competência judiciária e administrativa”.¹²⁷

Não é outra a lição de Regina Nery Ferrari quando diz que “ao criar o Estado Federal ou Federação, a Constituição trata de impedir que o poder se concentre em uma única pessoa jurídica de direito público, mas, ao contrário, se reparta entre os entes coletivos que a compõem”.¹²⁸

Para que o Município exerça seu papel de ente federativo ele deve realizar as competências a ele atribuídas pela Constituição nos artigos 29 e 30¹²⁹. Não só autonomia política e administrativa, mas autonomia financeira.

Para Michel Temer a autonomia política do Município caracteriza-se pela capacidade de legislar sobre seus negócios e por meio de autoridades próprias. Isso estaria contido nos artigos 29 e 30 da Constituição.¹³⁰

Assim, nos artigos 29 e 30 da Constituição Federal está contido o princípio da autonomia municipal, bem como seu reconhecimento explícito como princípio no artigo 34, VII, “c”. Essa autonomia seria política, administrativa e financeira. Política, tendo o Município direito a eleger Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores. Administrativa seria a possibilidade de legislar sobre assuntos de interesse local. Financeira decorre da competência de instituir e arrecadar tributos.¹³¹

A repartição de competências reflete a substância do princípio federal¹³², que representa o fundamento do Estado federal, determinando a maneira de

¹²⁷KELSEN, 2000, p. 456.

¹²⁸FERRARI, 1993, p. 26.

¹²⁹Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:

Art. 30. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; III - 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; IV - criar, organizar e suprimir distritos, observada a legislação estadual; V - 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; VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006) VII - prestar, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, serviços de atendimento à saúde da população; VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano; IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

¹³⁰TEMER, 2003, p. 105.

¹³¹BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009a. p. 9.

¹³²Nos artigos 21 e 22 estão enumeradas as competências da União e no artigo 30, as competências dos Municípios, ficando os Estados com a competência residual, disposta no artigo 25. Além disso, o

coexistência das três ordens jurídicas existentes. Aqui se revela o princípio federativo.¹³³

Dentre essas competências, leciona Luis Roberto Barroso, está a “competência tributária e discriminação de rendas, pois aí repousa materialmente o princípio federativo, de vez que é a medida da autonomia real dos Estados-membros”¹³⁴.

No que respeita às competências tributárias, a Constituição delimitou bem o que coube a cada ente federativo. Os impostos da União¹³⁵ estão descritos no artigo 153. Além desses, a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador¹³⁶ ou base de cálculo próprios dos discriminados nessa Constituição e na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação, conforme dispõe o artigo 154, na chamada competência tributária residual.

Cabe ainda à União a competência para instituir empréstimos compulsórios, artigo 147, e contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Ainda compete à União, para financiamento da seguridade social, nos termos do artigo 195, instituir contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, a receita ou o faturamento e o lucro.

artigo 23 dispõe sobre as matérias de competência comum da União, Estados e Municípios e o artigo 24 define as competências concorrentes, não definindo competência aos Municípios. O artigo 23, parágrafo único, dispõe que “Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”.

¹³³Para Ingo Sarlet, federalismo “é precisamente a ideologia (teoria) que estabelece as diretrizes gerais do modelo federativo de Estado, bem como o princípio federalista ou federativo, que na condição de princípio geral e estruturante, de caráter jurídico-objetivo, transporta a doutrina de base do federalismo para o plano constitucional [...]”. (FISCHER, 2014a, p. 4).

¹³⁴BARROSO, Luis Roberto. **Direito constitucional brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 4.

¹³⁵Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

¹³⁶Paulo de Barros Carvalho utiliza a expressão fato jurídico tributário.

Também incidem as contribuições sociais sobre o trabalhador e demais segurados da previdência social, exceto sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social. Essas contribuições incidem ainda sobre a receita de concursos de prognósticos e do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Já os Estados e Distrito Federal poderão instituir os impostos previstos no artigo 155¹³⁷, sendo o ICMS o principal tributo estadual. Os Municípios detêm competência para instituir os impostos previstos no artigo 156¹³⁸ e contribuição para iluminação pública¹³⁹, conforme Emenda Constitucional 39 de 19 de dezembro de 2002.¹⁴⁰ Além dessa contribuição de competência municipal, os Estados e Municípios podem instituir apenas contribuição para custeio de previdência e assistência de seus servidores.

A União, os Estados, Distrito Federal e Municípios detêm competência comum para instituir taxas e contribuição de melhoria.

Percebe-se que a maioria dos tributos está a cargo da União que ainda detém competência residual para criar impostos não previstos, empréstimos compulsórios e impostos extraordinários.

A par disso a Constituição reservou seção própria para a repartição das receitas tributárias nos artigos 157 a 162.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta observa que o modelo trazido pela Constituição de 1988 é “altamente centralizador e provoca uma profunda dependência dos Estados e dos Municípios de recursos oriundos das transferências da União para sobreviverem.”¹⁴¹

¹³⁷Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior III - propriedade de veículos automotores.

¹³⁸Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - 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; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

¹³⁹A taxa de iluminação pública que os Municípios cobravam para custeio deste serviço foi declarada inconstitucional, razão pela qual, através de emenda à Constituição, a cobrança volta sob nova roupagem.

¹⁴⁰Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

¹⁴¹PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011. p. 328.

A partir da segunda metade do século XX, Bruno Miragem afirma que aumentaram significativamente as demandas, levando o Estado, num primeiro desafio, a buscar o financiamento para tanto, já que o ingresso de receitas não acompanhava o custo desses serviços. Outro desafio foi a construção de relacionamentos na administração pública capaz de suportar a demanda a ser enfrentada pela administração.¹⁴² Esse era o panorama quando veio a atual Constituição.

O Município não apenas foi integrado como ente federativo como recebeu diversas atribuições descritas no artigo 30 da Constituição Federal. Além disso, as sucessivas Emendas à Constituição foram onerando ainda mais os Municípios¹⁴³, a ponto de muitos estarem hoje em situação de inadimplência¹⁴⁴ com o governo federal, não podendo receber transferências voluntárias.¹⁴⁵

Por outro lado as demandas de serviços dos Municípios aumentaram em proporção maior por conta das disposições constitucionais que outorgaram grande competência aos Municípios, sem a correspondente fonte de recursos. Além disso, existem demandas trazidas pelo Estado de Bem-Estar Social que surgiu após a

¹⁴²MIRAGEM, 2013, p. 125.

¹⁴³Angela Moulin Simões Penalva Santos, discorrendo sobre as Emendas que criam políticas sociais com participação dos Municípios, leciona nesse sentido quando: “ii) Emendas que diminuem as transferências aos municípios. No segundo grupo incluem-se apenas casos de impactos negativos sobre a autonomia financeira municipal, com a criação (e recriação) do Fundo Social de Emergência, rebatizado de Fundo de Estabilização Fiscal e depois transformado em Desvinculações das Receitas da União (DRU). Essa evolução ocorreu sucessivamente pela aprovação das EC 10, EC 17, EC 27 e EC 56. O objetivo dessas mudanças constitucionais foi a União deixar de transferir todos os recursos considerados transferências obrigatórias aos estados e municípios, ficando com 20% desse valor para ser alocado por critério estabelecido pelo governo central. A União se defende afirmando que os montantes transferidos efetivamente aos governos estaduais e municipais não teriam sofrido diminuição. No entanto, ainda que isso possa ser verdadeiro, fica patente a perda de autonomia desses entes federativos na alocação de receitas de transferências garantidas pela Constituição da República. (SANTOS, s. d., p. 9-10).

¹⁴⁴Disponível em:

<<http://oglobo.globo.com/brasil/inadimplentes-964-dos-municipios-nao-podem-firmar-convenios-com-governo-federal-8047865>>. Acesso em: 28 fev. 2015.

¹⁴⁵Transferências voluntárias são os recursos financeiros repassados pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios em decorrência da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares cuja finalidade é a realização de obras e/ou serviços de interesse comum e coincidentes às três esferas do Governo. Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal, entende-se por transferência voluntária “a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde”. As informações sobre Transferências Voluntárias obtidas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) são o resultado da subtração das transferências constitucionais e legais (FPE, FPM, FUNDEF, ITR, IOF-ouro, FPEX, Lei Complementar 87/96, Cota-parte do Salário-Educação, Compensações Financeiras e Despesas com Pessoal) do valor global das transferências. Disponível em:

<http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/transferencias_voluntarias.asp>. Acesso em: 28 fev. 2015.

Constituição de 1988, com grande número de políticas sociais sem que houvesse aos Municípios a necessária fonte de custeio.¹⁴⁶

Essas questões têm levado os Municípios a buscar recursos pela tributação, muitas vezes indevida, já que tanto o legislativo como o judiciário não têm sido coerentes. O agente público se vê obrigado a lançar tributo já que deve estar adstrito ao princípio da legalidade e também se vê receoso de renunciar receita, violando a respectiva lei de responsabilidade.¹⁴⁷

Note-se que a perda da autonomia municipal é indutora não só de guerra fiscal, mas de instabilidade no pacto federativo, pois a União cria políticas públicas a serem executadas pelos Municípios invadindo sua competência para dispor de sua arrecadação tributária.

Sem autonomia financeira tem-se colocado em cheque se realmente os Municípios gozam de autonomia. Sabidamente a grande maioria vive de repasses constitucionais.¹⁴⁸

Ainda, indefinições legislativas e falta de coerência nas decisões judiciais levam o agente público à insegurança, o que acaba trazendo a violação ao direito

¹⁴⁶Nesse sentido Angela Moulin Simões Penalva Santos, discorrendo sobre as Emendas que criam políticas sociais com participação dos municípios no seu financiamento, assevera: “[...] O terceiro grupo é constituído pelas EC 14, 26, 29, 31, 53, 59, 64 e 67, com a criação de políticas sociais de educação, moradia, saúde e alimentação, além do fundo de pobreza. Em todas elas houve previsão de maior comprometimento dos governos municipais, isto é, aumento de transferência de responsabilidades de políticas públicas desde a União até o município em políticas para as quais se prevê a cooperação entre as três esferas de governo. A EC 14, de 12 de setembro de 1996, estabeleceu novas e maiores obrigações do Município para com o ensino e autorizou a União a criar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), de natureza contábil. [...] Na prática, a principal fonte de financiamento do fundo é constituída dos 15% do ICMS, imposto de competência dos estados, que são obrigados a partilhar 25% de sua arrecadação com os municípios. A complementação financeira prevista pela União só ocorre quando o total do fundo for insuficiente para gerar o valor mínimo por aluno determinado para o ano em exercício (valor definido pelo MEC), o que somente ocorreu em quatro estados nordestinos. Trata-se, assim, de uma política definida na esfera federal e financiada com recursos estaduais e municipais. Cabe destacar, por fim, que os municípios seguem sendo obrigados a destinar 25% de sua receita para a função Educação, conforme obrigação constitucional. A política para o Ensino Fundamental veio juntar-se à já exitosa universalização do acesso à saúde básica, instituída na Constituição de 1988 e regulamentada por lei federal em 1990. Ambas as políticas foram descentralizadas na sua execução, tendo se tornado progressivamente mais dependentes do aporte financeiro dos governos municipais. Foi o que aconteceu com a entrada em vigor da EC 29. Essa emenda criou uma vinculação das receitas dos governos municipais com a assistência à saúde, na proporção de 15% de suas receitas correntes. Tal vinculação certamente fere a autonomia municipal em relação à destinação dada a parte da sua arrecadação tributária própria e das receitas de transferências constitucionais, ambas receitas que a Constituição Federal assegura serem do Município, ao qual cabe administrar segundo o interesse local. (SANTOS, s. d., p. 10-11).

¹⁴⁷Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

¹⁴⁸Disponível em:

<<http://veja.abril.com.br/blog/ricardo-setti/politica-cia/sem-viabilidade-fiscal-a-maioria-dos-municipios-do-brasil-e-peso-morto-e-produto-de-currals-eleitorais-e-do-clientelismo-e-preciso-um-debate-serio-sobre-a-extincao-de-municipios-inviaveis/>>. Acesso em: 28 fev. 2015.

fundamental à segurança jurídica do cidadão, que acaba suportando o ônus tributário quando não deveria, bem como dos prestadores de serviços, contribuintes legais do imposto em questão.

Muitos Municípios acabam entrando numa disputa de arrecadação de tributos gerando guerra fiscal¹⁴⁹, que traz como consequência a violação ao direito fundamental à segurança jurídica.

Na autonomia financeira, mormente na competência tributária, a lei complementar tributária exerce papel fundamental, já que pode limitar a autonomia municipal, de maneira flagrantemente inconstitucional, a ponto de ofender o princípio federativo.

No direito tributário a lei complementar tem as funções delineadas pela Constituição Federal nos art. 146 e 146-A¹⁵⁰.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no artigo 156 a competência dos Municípios para instituírem serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Muito se discutiu no passado se a lei complementar poderia ou não limitar a competência dos municípios. O artigo 146 da Constituição Federal ao estabelecer as funções da lei complementar não a autorizou

¹⁴⁹Desde a crise de 2008 o setor de serviços é o que mais cresce, inclusive acima do PIB. Pensamos que isso crie a expectativa de maior arrecadação de ISS. Disponível em:

<<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,so-os-servicos-crescem-mais-que-o-pib,145791>>.

Acesso em: 17 fev. 2015.

¹⁵⁰Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

limitar a competência tributária. A questão já foi superada nos tribunais, embora essa limitação ofenda a competência municipal.

Em Recife, no ano de 1974, no 1º Encontro de Procuradores Municipais do Brasil, o saudoso Geraldo Ataliba já falava da impossibilidade da Lei Complementar dispor sobre quais serviços pode o Município tributar, pois isso ofenderia o princípio da autonomia Municipal. Sua função (lei complementar) é dispor sobre conflitos de competência.¹⁵¹

Não é razoável a Constituição Federal outorgar autonomia aos Municípios como entes federados, artigos 29 e 30, e a lei complementar reduzir essa autonomia limitando os serviços a serem tributados. O artigo 156, III diz que o Município pode instituir serviços de qualquer natureza. Qualquer serviço, exceto os de competência do Estado, é definido em lei complementar. A definição de lei complementar não é dos serviços de qualquer natureza, mas apenas daqueles que puderem ter conflitos de competência com o Estado, ou seja, quando houver conflito diante de prestação de serviços ou circulação de mercadoria.¹⁵²

Para Roque Carrazza a interpretação gramatical tem conduzido muitos a interpretar a parte final do inciso III do artigo 153 com uma clareza que não resiste diante de uma interpretação sistemática, que leve em conta o todo do ordenamento jurídico.¹⁵³

Diz Roque Carrazza que a lei complementar não pode anular não autonomia municipal, pois para ele:

O Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF) já vemos que o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Senão, estaremos implicitamente aceitando que é o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem os serviços de qualquer natureza.¹⁵⁴

¹⁵¹ATALIBA, Geraldo. **Imposto de serviço no sistema constitucional tributário brasileiro**. Anais do Encontro Nacional de Procuradores Municipais (ENPM, I). Recife, jan. 1974. p. 49-64.

¹⁵²FISCHER, Octávio Campos. **Federalismo e democracia no Brasil: apontamentos iniciais**. In: FISCHER, 2014b, p. 18.

¹⁵³CARRAZZA, 2005, p. 907.

¹⁵⁴Ibid., p. 908.

Prossegue o autor entendendo que a competência dos Municípios para tributação de serviços não necessita de lei complementar para que haja definição de serviços. Mais adiante ele resume o pensamento de Geraldo Ataliba sobre o assunto da seguinte maneira:

[...] se aceitarmos que a “lista” pode elencar mais de 500 serviços tributáveis, distribuídos por 100 itens, devemos, por amor à coerência, admitir que ela enumere 200, 150, 80, 50, 30, 10, 5, 2, 1 ou, mesmo, nenhum serviço. De fato, a lei complementar que enumera os serviços tributáveis pelos Municípios pode ser pura e simplesmente revogada. Que aconteceria, neste caso (improvável, na prática, mas juridicamente possível)? Uma norma infraconstitucional teria paralisado a eficácia de uma norma constitucional (e de uma norma constitucional que realiza um princípio: o princípio da autonomia municipal). Teria subvertido todo o sistema jurídico, já que, por via reflexa (ou seja, pelo esvaziamento de uma competência impositiva), teria desconsiderado o importante princípio da autonomia municipal.¹⁵⁵

O ISS, segundo Aires Barreto, nasceu sob a inspiração do Imposto sobre Valor Agregado, IVA, criado nos países que compõem a União Europeia. Na Europa entendeu-se a criação de lista de bens tributáveis. Lá se visou à integração do mercado sendo os tributos os instrumentos para harmonização fiscal entre estados soberanos e independentes, em que a preocupação era a tributação da circulação econômica de bens dentro de seus territórios e serviços nos quais tomador e prestador estivessem em diferentes Estados¹⁵⁶.

Produziu-se na Europa grande produção literária de cunho econômico e financeiro pelas universidades italianas, francesas e alemãs, que acabou sendo traduzida no Brasil e influenciando juristas como Gilberto Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Souza e Aliomar Baleeiro, à época deputado federal. Tal entusiasmo contaminou o governo, então se resolveu imitar o sistema europeu e criar o ICM (atualmente ICMS) e ISS.¹⁵⁷

Com isso, Aires Barreto leciona que:

¹⁵⁵CARRAZZA, 2005, p. 909.

¹⁵⁶BARRETO, 2009a, p.105-106.

¹⁵⁷BARRETO, loc. cit.

Produziu-se aqui uma literatura que serviu de base para a jurisprudência, que tem a seguinte característica: tomam-se as teses, as diretrizes fixadas pela Ciência Financeira europeia, e se as adota para a exegese da legislação brasileira, fazendo uma ponte por cima da Constituição. E se toma a doutrina europeia no campo da Ciência das Finanças, pré-jurídica, portanto, e se usa esse instrumental para interpretação de uma legislação que deveria apoiar-se na Constituição, o que de fato não ocorre. Quase todos se esquecem de olhar para a Constituição. E, quando olham, o fazem superficialmente, a ponto de dizer: onde está dito “definidos”, no nº II do art. 24 (hoje 156, III), quer dizer definidos mesmo. O que é uma proposta exegética que agride, às escâncaras, o princípio da autonomia municipal, vários princípios constitucionais fundamentais, a estrutura global de repartição de tributos e a própria sistemática típica do ISS, especialmente tal como inserida, na competência tributária dos Municípios.¹⁵⁸

A lei complementar não cria tributo, mas trata de normas gerais de direito tributário e dispendo sobre conflitos de competência. A instituição de tributos se dá por lei do próprio ente a quem a Constituição outorgou competência.

Embora muito se tenha discutido se a lista era exemplificativa ou taxativa, ou ainda sobre a necessidade ou não de lista de serviços, o STF decidiu então que é taxativa a lista de serviços¹⁵⁹, porém comporta interpretação ampla e analógica.¹⁶⁰

Na atualidade a lei complementar em matéria tributária, especificamente no caso do ISS, a lei 116/2003 tem restringido a competência dos Municípios de instituir imposto sobre serviços.

O legislador complementar define em lista o que deve ser tributado. Isso, de acordo com os posicionamentos doutrinários antes vistos, afronta o texto constitucional e, por conseguinte, a autonomia dos Municípios de instituir ISS sobre serviços (quaisquer serviços).

A única ressalva à tributação de serviços pelo ISS são os serviços de competência dos Estados, constantes do próprio texto constitucional.

Essa interferência “inconstitucional” do legislador complementar sobre a competência dos Municípios já foi pacificada pelo judiciário, o que levou seus opositores a silenciarem. Isso não significa que se convalidou uma inconstitucionalidade. Cabe aos Municípios, na discussão de um novo pacto

¹⁵⁸BARRETO, 2009a, p. 106.

¹⁵⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 77.183-SP, Pleno, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 19.4.74, RTJ 73/490.

¹⁶⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 75.952-SP, 2ª. T. - Rel. Min. Thompson Flores - j. 29.10.73, RTJ 68/198.

federativo, ter a grande oportunidade de trazer o assunto à discussão para nova reflexão.

Tal interferência, na competência municipal, certamente reduz a autonomia do ente federado, comprometendo sua arrecadação, sendo também um dos fatores de insegurança jurídica além de contribuir para a crise no federalismo que leva os Municípios a promoverem guerra fiscal.

O ponto central deste trabalho, que é a segurança jurídica no contexto da guerra fiscal, envolve a lei complementar que traz regras nacionais sobre o ISS.

Mais adiante se demonstrará que a interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça, sobre a competência da lei complementar em definir o Município competente para tributar o ISS, trouxe grande conflito entre Municípios, comprometendo a segurança jurídica.

2 TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NO BRASIL

2.1 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Norma é regra de conduta que pode ou não ser jurídica. Isso se diz porque pode muito bem ser moral ou religiosa. Será norma jurídica quando imposta pelo ordenamento jurídico.

Canotilho assevera que existe distinção entre enunciado da norma e a norma. Para ele:

A **formulação da norma** é qualquer enunciado que faz parte de um texto normativo (de <uma fonte de direito>). **Norma** é o sentido ou significado adscrito a qualquer disposição (ou fragmento de disposição, combinação de disposições, combinação de fragmentos de disposições). **Disposição** é parte de um texto ainda a interpretar; *norma* é parte de um texto interpretado.¹⁶¹

Compreende-se assim a norma jurídica como “a significação dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”¹⁶².

As normas jurídicas podem ser em sentido amplo ou sentido estrito. Para Paulo de Barros Carvalho, de modo secular, normas jurídicas em sentido amplo são utilizadas “para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete”.¹⁶³

Natália de Nardi Dácomo diz que norma jurídica “é o conteúdo de uma forma de consciência, é o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito, podendo um único texto originar significações diferentes, conforme as

¹⁶¹CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1202.

¹⁶²CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 8.

¹⁶³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 128.

diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador”.¹⁶⁴

Já as normas jurídicas em sentido estrito¹⁶⁵ seriam a “composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deôntico-jurídico completo”.¹⁶⁶

Octávio Fischer leciona que “[...] a norma jurídica é um modelo de ordenação material, de caráter vinculativo, prescrito pela ordem jurídica e formado pelo programa normativo mais o âmbito normativo”.¹⁶⁷

Marcelo Caron diz que “A norma jurídica é o juízo, a significação obtida pela conjugação de todos os enunciados prescritivos constantes do sistema do Direito Positivo”.¹⁶⁸

Sobre texto normativo leciona Canotilho:

Considera-se **texto normativo** qualquer documento elaborado por uma autoridade normativa, sendo, por isso, identificável, *prima facie*, como <fonte de direito> num determinado sistema jurídico. Neste sentido, diz-se que um <texto normativo> (uma <fonte de direito>) é um conjunto de enunciados do discurso prescritivo. *Discurso prescritivo* (normativo, perceptivo, diretivo) é o discurso criado para modificar o comportamento dos homens.¹⁶⁹ [grifo do autor]

Em relação à norma jurídica em sentido estrito Natália de Nardi Dácomo diz que “é um juízo hipotético condicionado formado por noções apresentadas em diferentes textos, pois dificilmente um só texto será suficiente para transmitir a integralidade da significação da norma”.¹⁷⁰

¹⁶⁴DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007. p. 11.

¹⁶⁵A doutrina comumente designa norma jurídica como “dois objetos distintos: (i) o juízo hipotético-condicional formulado pelo intérprete a partir da leitura dos textos legais, a exemplo da “*norma jurídica que programa a incidência do imposto sobre a renda*” [...] (ii) as disposições dos textos legais, enquanto enunciados de teor prescritivo, como em “*a norma do art. 2º, II, da Lei 12.138/01*”, sendo a última acepção bem difundida em meio ao discurso técnico científico”. A primeira norma o autor diz que é “norma jurídica em sentido estrito – como juízo hipotético-condicional dotado de um todo deôntico de significação e norma jurídica em sentido amplo – como equivalente aos enunciados prescritivos, as disposições legais, instrumentos para a transmissão de um quanto de significação, que são parte integrante daquele juízo, sem necessariamente sê-lo inteiro [...]” (BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 36-38).

¹⁶⁶CARVALHO, 2000, p. 128.

¹⁶⁷FISCHER, Octávio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 31.

¹⁶⁸BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 111.

¹⁶⁹CANOTILHO, 2003, p. 1202.

¹⁷⁰DÁCOMO, op. cit., p. 12.

A norma tributária em sentido estrito é “aquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de normas tributárias em sentido amplo todas as demais”.¹⁷¹

Paulo de Barros diz que: “Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição”.¹⁷²

Utilizando-se ainda das lições de Paulo de Barros:

a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado).

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento jurídico irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescritor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.¹⁷³

Dessa forma a norma jurídica tributária é norma jurídica em sentido estrito e como visto, ela é a norma instituidora do tributo:

Essa regra tem características próprias e comuns a todos os tributos; desse modo, podemos fazer uma abstração e reunir os critérios comuns a todos os tributos, formando uma matriz, uma forma em que cada tributo se enquadrará. Essa forma foi nominada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho de “regra matriz de incidência tributária”.¹⁷⁴

A norma jurídica não se decompõe em partes isoladas que podem ser ajuntadas para a formação da norma. Essa decomposição é didática e se utiliza como caminho para o conhecimento da norma¹⁷⁵.

Prossegue Marcelo Caron afirmando que:

¹⁷¹CARVALHO, 2000, p. 236.

¹⁷²CARVALHO, loc. cit.

¹⁷³Ibid., p. 236-237.

¹⁷⁴DÁCOMO, 2007, p. 18-19.

¹⁷⁵BAPTISTA, 2005, p. 111-112.

A norma jurídica é dotada de uma estrutura lógica elementar, pela qual se liga a um antecedente ou hipótese de incidência um conseqüente, em face da ocorrência de um fato previamente definido; é, portanto, um juízo hipotético e condicional. Tal ligação se expressa por uma relação de *dever-ser*, ou seja, acontecido determinado fato, *deve ser* determinada conseqüência – princípio da imputação ou da causalidade normativa.¹⁷⁶

A hipótese traz a previsão de um fato. Já a conseqüência descreve a relação jurídica, que é a obrigação tributária a ser instaurada quando ocorrer o fato previsto na hipótese. Dito de outro modo, a hipótese diz respeito a um fato, enquanto a conseqüência descreve a situação jurídica que advirá quando ocorrer o fato.¹⁷⁷

Paulo de Barros afirma que muitos cientistas do direito tributário têm insistido em colocar critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos tanto no descritor como no prescritor. Entretanto, diz que:

na hipótese (*descritor*) haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico estrutural da norma-padrão de incidência tributária.¹⁷⁸

Octávio Fischer diz que autores de renome deram mais atenção para a hipótese, jogando o mandamento para segundo plano, vez que não seguiram as lições de Kelsen e Cossio. Entre eles Dino Jarach e Geraldo Ataliba¹⁷⁹.

A partir da teoria de Paulo de Barros Carvalho, fiel a Kelsen¹⁸⁰, são retirados da hipótese critérios que diziam respeito à relação jurídica. Na hipótese

¹⁷⁶BAPTISTA, 2005, p. 112.

¹⁷⁷CARVALHO, 2000, p. 236.

¹⁷⁸Ibid., p. 237

¹⁷⁹FISCHER, 1999, p. 31-32.

¹⁸⁰Segundo Lucas Britto, Paulo de Barros ao desenvolver sua teoria da regra-matriz de incidência tributária procurou se manter fiel a proposta de Kelsen, “em que a norma é composta pela articulação, por meio de um dever ser não modalizado, entre os termos antecedente e conseqüente.” Foi além. Quando esclarece a estrutura da fórmula respondendo a perguntas como quais as variáveis necessárias para se dizer do acontecimento do fato e quais os critérios envolvidos numa relação jurídica. Ao tratar da “escola de glorificação do fato gerador”, Lucas Britto diz que as contribuições de Geraldo Ataliba e Amílcar Araujo Falcão não atingiram o epicentro do subsistema jurídico tributário. Não seguiram a linha de Kelsen “de que toda norma tem estrutura de juízo hipotético condicional. Se somente contém os traços descritivos do fato, a hipótese de incidência *não é norma em sentido estrito*, pois lhe falta a prescrição relacional para que se conheça todo o sentido completo da

permaneceram apenas os critérios que servem de identificação do fato jurídico. Foi fundamental para essa teoria a diferenciação entre normas tributárias em sentido amplo e normas tributárias em sentido estrito¹⁸¹.

Oportuna a colocação de Octávio Fischer quando diz “que esse “seccionamento” de ambos os segmentos da regra-matriz de incidência é feito no plano lógico, uma vez que cada um constitui unidade inseparável do outro, isto é, são conceitualmente unitário, tal como qualquer outra categoria jurídica¹⁸².”

Finalmente, Paulo de Barros conclui que a norma padrão de incidência tem o mesmo alcance que norma tributária em sentido estrito, ficando as demais como normas tributárias em acepção ampla¹⁸³.

2.2 ISS

A origem do imposto sobre serviços remonta-se à época em que o Príncipe Dom João VI instituiu o Alvará de 20 de outubro de 1812, que “Estabelece um imposto sobre seges, lojas e embarcações para fundo capital do Banco do Brazil”¹⁸⁴.

Seria esse o marco para tributação de serviços no Brasil, o Alvará de 20 de outubro de 1812¹⁸⁵.

A Lei Orçamentária 70 de 22 de outubro de 1836 dispôs no parágrafo 4º do artigo 9º sobre o imposto sobre lojas.¹⁸⁶

manifestação deôntica. Um sujeito auferiu renda... e agora? É apenas parte de um comando, resta, ainda, algo a esclarecer para que seja uma ordem inteira”. (BRITTO, 2014, p. 47-52).

¹⁸¹FISCHER, 1999, p. 33.

¹⁸²Ibid., p. 34

¹⁸³CARVALHO, 2000, p. 238.

¹⁸⁴“II. Igualmente se pagará por anno 12\$800 por cada loja, armazem ou sobrado em que se venda por grosso e atacado ou a retalho e varejado, qualquer qualidade de fazenda e generos seccos ou molhados, ferragens, louças, vidros, massames; por cada loja de ourives, lapidarios, correeiros, fumileiros, latoeiros, caldeireiros, cerieiros, estanqueiros de tabaco, boticarios, livreiros, botequins e tavernas, sem isenção de pessoa alguma residente no Brazil que taes lojas ou armazens tiver. Dessa contribuição somente ficarão isentas as lojas, botequins e tavernas que actualmente já pagam para a Real Fazenda um igual ou maior imposto, e bem assim todas as lojas de qualquer qualidade, botequins e tavernas estabelecidas nas estradas, nos Arraiaes e Capellas, e nas pequenas Povoações em que não haja Magistrado de Vara Branca”.

¹⁸⁵CARNEIRO, Daniel Dix. **ISS Imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009. (Coleção tributária). p. 1.

¹⁸⁶“4.º O imposto estabelecido pelo § 2.º do Alvará de 20 de Outubro de 1812 será substituído nesta Côte e nas Capitaes da Bahia, Pernambuco e Maranhão pelo novo imposto de 10 por cento do aluguel das lojas constantes do citado paragrapho, e extensivo a qualquer casa ou loja, que contiver generos expostos á venda, seja por grosso ou a retalho; e bem assim ás casas de consignação de

Já em 1860 a Lei 1114 de 27 de setembro autorizou o governo a substituir o imposto sobre lojas por imposto sobre indústrias e profissões, conforme artigo 11, parágrafo 10.¹⁸⁷

Até aqui se trata da Constituição Imperial de 1824. Com o advento da República, proclamada em 15 de novembro de 1889, veio a Constituição de 1891, que trouxe a repartição de competências da União e Estados e a atribuição de poderes para tributação de ambos. O imposto sobre indústrias e profissões passou a ser tributado pelos Estados.

Já o artigo 23, “f” da Constituição de 1937 dispunha sobre a competência dos Estados em decretar imposto sobre indústrias e profissões, mas o § 2º desse mesmo artigo estabeleceu que “o imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.”

A Constituição de 1946 dispôs no art. 29 que “além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15 e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Município os impostos: [...] V - de indústrias e profissões”. Também ficou mantido o imposto sobre diversões públicas, no inciso VI, trazido pela Constituição de 1937.

Em 1965 realizou-se grande reforma tributária, emendando-se a Constituição Federal de 1946, então vigente. Promulgada em 1º de dezembro de 1965, a Emenda Constitucional 18 modificou o sistema tributário brasileiro. Foram suprimidos o Imposto sobre Transações, de competência dos Estados, e o Imposto de Industriais e Profissões e sobre Diversões Públicas, de competência dos Municípios, instituindo-se o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN,

escravos, ás em que se vender carne verde, ás fabricas de charutos, ás cocheiras e cavalhariças que contenhão seges e cavallos de aluguel, e aos escriptorios dos Negociantes, Advogados, Tabelliães, Escrivães, Corretores, e Cambistas. Nas demais Cidades e Villas do Imperio, sujeitas ao antigo imposto, será este cobrado, com d’antes, sendo porêem extensivo aos novos objectos de que trata este paragrapho”.

¹⁸⁷§ 10. Para substituir o imposto estabelecido pelo § 2º do Alvará de 20 de Outubro de 1812, e alterado pelo art. 8º, § 4º da Lei de 22 de Outubro de 1836, e art. 10 da de 21 de Outubro de 1843, por huma taxa, que deverá comprehender todas as industrias e profissões que forem exercidas nas differentes Cidades e Villas do Imperio, com excepção somente das que pela natureza privilegiada das respectivas funcções, e ou pela reconhecida insufficiencia e penuria de seus recursos, não a deverem ou puderem supportar. A referida taxa será em parte fixa, e em parte variavel, assentando a fixa sobre a natureza, classe e condição das industrias e profissões, e importancia commercial das Cidades e Villas em que forem exercidas, e a variavel sobre o valor locativo do predio, ou local, em que funcționarem. Huma e outra serão estabelecidas pelo Governo: não devendo porêem exceder a taxa variavel a 10 por cento, quando se der ao mesmo tempo o pagamento da fixa, e a 20 por cento no caso contrario.

no art. 15¹⁸⁸ e Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM, no art. 12¹⁸⁹, de competência dos Estados.

Antes da reforma de 1965 o Estado detinha competência sobre o imposto de transações, incidente sobre hospedagem, locação de bens móveis, conserto, pintura, construção civil etc. Já os Municípios tributavam as diversões públicas e detinham ainda o imposto de indústrias e profissões, como visto anteriormente.

Da edição da Emenda 18/65 surgiu a necessidade de legislação nacional em matéria tributária. Foi editado o Código Tributário Nacional por meio da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Nos artigos 71 a 73 foi disciplinado o ISS e mais tarde esses artigos seriam revogados pelo Decreto-lei 406/68.

Ao surgir o ISS, com ele veio a necessidade de se delimitar o local da prestação dos serviços já que os conflitos não demoraram a aparecer. A norma que procurou resolver a questão do local da prestação foi o Ato Complementar nº 36 de 13 de março de 1967, que além de definir, no art. 6º¹⁹⁰, qual seria o local da prestação dos serviços quando as empresas prestassem em mais de um Município, também denominou a Lei 5.172/66 de Código Tributário Nacional.¹⁹¹

Embora a lei tenha pretendido evitar conflitos de competência ao estabelecer a quem seria devido o tributo, adiante se verá que o conceito de estabelecimento prestador causa controvérsias até hoje.

¹⁸⁸“Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

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

¹⁸⁹“Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

§ 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar.

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

¹⁹⁰Art. 6º. No caso de emprêsas que realizem prestação do serviço em mais de um Município, considera-se local da operação para efeito de ocorrência do fato gerador do impôsto municipal correspondente:

I - O local onde se efetuar a prestação do serviço.

a) no caso de construção civil;

b) quando o serviço fôr prestado, em caráter permanente por estabelecimentos, sócios ou empregados da emprêsa, sediados ou residentes no Município;

II - O local da sede da emprêsa, nos demais casos.

¹⁹¹ Art. 7º. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores passa a denominar-se "Código Tributário Nacional."

Com o advento da Constituição de 1967, promulgada em 24 de janeiro de 1967, o imposto sobre serviços permanece na competência dos municípios, mas a redação constitucional conduz a interpretação da exigência de lei complementar para definir os serviços a serem tributados.¹⁹²

Em 31 de dezembro de 1968 foi editado o Decreto-lei 406/68, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM) e sobre serviços de qualquer natureza (ISS). O Decreto-lei 406 trouxe extensa lista de serviços que veio ser ampliada posteriormente pela Lei Complementar 56/87 de 15 de dezembro de 1987.¹⁹³

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no artigo 156 a competência dos Municípios para instituírem serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A discussão persistia. A lei complementar definindo os serviços a serem tributados seria ou não limitação da competência dos municípios. Não há dúvida, para nós, de que o artigo 146 da Constituição Federal ao estabelecer as funções da lei complementar não autorizou limitar a competência tributária de qualquer ente federativo.

A questão já foi superada nos tribunais, embora existam tributaristas que entendem que essa limitação ofende a autonomia municipal, conforme visto linhas atrás.

¹⁹²“Art 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, **definidos em lei complementar.**” [grifo nosso]

¹⁹³Sobre a lista de serviços veiculada por lei já se discorreu anteriormente demonstrando que a lei complementar está ofendendo o princípio da autonomia municipal.

2.3 CRITÉRIOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS

2.3.1 Critério material

Já foi visto anteriormente que a norma instituidora do tributo traz a descrição legal de um fato ou hipótese, e quando ocorre esse fato descrito na norma realiza-se concretamente o que se denomina de fato jurídico tributário, nascendo a obrigação de pagar o tributo.

Segundo Paulo de Barros a hipótese é construída da vontade do legislador que recolhe dados da vida social e os qualifica como fatos jurídicos. Esses conceitos que o legislador recolhe e veicula na hipótese não estão sujeitos a valores verdade e falsidade. Essas hipóteses de normas jurídicas valem ou não valem, assim como as respectivas consequências.¹⁹⁴

Do conceito dos fatos que dão origem ao nascimento da relação jurídica tributária Paulo de Barros afirma:

[...] o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito podemos extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.¹⁹⁵

A Constituição Federal outorgou competência aos Municípios para instituírem impostos sobre serviços de qualquer natureza. Nesse sentido leciona Roque Carrazza:

No que se refere aos impostos, a Magna Carta traçou a regra-matriz da incidência (o arquétipo genérico) daqueles que podem ser criados, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

¹⁹⁴CARVALHO, 2000, p. 249-250.

¹⁹⁵Ibid., p. 250-251.

[...] a partilha, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (competências impositivas) foi levada a cabo de acordo com um critério material. O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários federal, estaduais, municipais e distrital, nas hipóteses de incidência dos impostos de suas pessoas políticas.¹⁹⁶

Segundo Natalia Dácomo: “O critério material do ISS é expresso pelo verbo “prestar” (verbo pessoal e de predicação incompleta) e seu complemento “serviço”; mas não é qualquer serviço que será tributado, apenas aqueles descritos pela Lei Complementar 116/2003”.¹⁹⁷

Esclarece ainda a autora que a norma do ISS não incide sobre um evento, acontecimento do mundo, mas sobre a prestação de serviços tida como uma “relação jurídica que nasce de um acordo, de um contrato de prestação de serviços. Pois não basta uma pessoa, física ou jurídica, começar a prestar serviço a outra sem o seu consentimento, pacto ou ajuste”.¹⁹⁸

Já Aires Barreto afirma:

É absurdo e inconcebível cogitar que a relação jurídica em que se assenta a prestação de serviços possa ter por objeto uma obrigação de dar. Partir dessa premissa é erro palmar, comprometedor de todo e qualquer desdobramento nascido dessa ideia.

O ISS não incide sobre relação jurídica, mas sobre prestação de serviços, embora esta se dê no bojo de uma relação jurídica a ela subjacente. Dizer que o ISS incide sobre uma relação jurídica é falsear a estrutura desse tributo, é pô-lo como um imposto sobre negócios jurídicos e não sobre o fato bruto (a expressão é de Geraldo Ataliba) prestar serviços. Aliás, se o ISS incidisse sobre a relação jurídica, bastaria contratar a prestação de serviço para incidir o imposto, independentemente da sua efetiva realização. O ISS passaria a ser um imposto sobre contratos e não sobre fatos, como inequivocamente é.¹⁹⁹

O critério material, segundo Marcelo Caron, é o núcleo da hipótese de incidência tributária, e por meio dele se verificam, dentre os eventos ocorridos,

¹⁹⁶CARRAZZA, 2005, p. 604.

¹⁹⁷DÁCOMO, 2007, p.29.

¹⁹⁸DÁCOMO, loc. cit.

¹⁹⁹BARRETO, 2009a, p. 300.

aqueles que o legislador elegeu para a incidência da norma. Após a compreensão desse critério poderá ser interpretada a norma de incidência.²⁰⁰

Utilizando-se de nomenclatura diversa, José Eduardo Soares de Melo opta por aspecto material que, para ele:

[...] consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representam fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo Poder Público em benefício do mesmo.

A materialidade de qualquer tributo é rotulada, na legislação, como *fato gerador* da obrigação tributária, embora se compreenda na referida expressão tanto a situação fática (acontecimento real).²⁰¹

Para Betina Treiger Grupenmacher o “ISS incide, assim, sobre a prestação de serviços; é esse o núcleo da hipótese de incidência do tributo; é esse, portanto, seu aspecto material”.²⁰²

Assim, tem-se o critério material do ISS com a conjugação do verbo prestar e o complemento serviços. Pela jurisprudência pacífica dos Tribunais os serviços são aqueles previstos na Lei Complementar 116/2003. Já há manifestação anterior de maneira contrária, quando se tratou da lei complementar e a autonomia municipal.

O critério material está disposto na Lei Complementar 116/2003 no artigo 1º que diz: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

²⁰⁰BAPTISTA, 2005, p. 122.

²⁰¹MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: Aspectos teóricos e práticos**. 3. ed. São Paulo: Dialética. 2003. p. 33.

²⁰²GRUPENMACHER, Betina Treiger. A base de cálculo do ISS. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri, SP: Manoele, 2004a. p. 193.

2.3.2 Critério temporal

O critério temporal indica na norma o momento em que se considera ocorrido o fato imponível, surgindo a obrigação ao sujeito passivo²⁰³.

Paulo de Barros diz, sobre a compreensão do critério temporal:

[...] o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra o devedor e o credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

[...]

O marco do tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo.²⁰⁴

Marcelo Caron aponta dois aspectos para a questão temporal. Um para apontar o momento em que determinada materialidade foi concretizada. Outro é a possibilidade do legislador atribuir efeitos jurídicos “apenas a fatos ocorridos em determinados períodos de tempo. O critério temporal, nessa seara, assume um papel limitador do tempo para o fato.²⁰⁵

Assim o critério temporal é o atributo normativo que permite apontar o instante em que ocorre o fato acionando o conseqüente da norma, nascendo a relação jurídica tributária. Noutro aspecto o legislador infraconstitucional pode limitar o tempo para o fato, isto é, determinar a incidência da norma em período de tempo determinado.²⁰⁶

²⁰³O Código Tributário Nacional prescreve: Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

²⁰⁴CARVALHO, 2000, p. 259.

²⁰⁵BAPTISTA, 2005, p. 126.

²⁰⁶Ibid., p. 126-128.

Os serviços tributados pelo ISS podem ser fracionáveis ou não. Se fracionáveis, o critério temporal se perfaz quando se realiza cada fração. Se não fracionáveis o imposto incidirá quando for integral a conclusão do serviço.²⁰⁷

2.3.3 Critério espacial

O legislador pode optar ou não por trazer expresso o local em que será considerado o fato a ser tributado²⁰⁸. O critério espacial é de crucial importância pois, na sistemática da Lei Complementar 116/2003, revela o local onde será devido o tributo. A lei dispõe, como regra geral, que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador. As exceções estão todas enumeradas na lei.²⁰⁹

²⁰⁷BARRETO, 2009a, p. 308.

²⁰⁸CARVALHO, 2000, p. 254.

²⁰⁹Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar; II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa; III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa; IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa; V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa; VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa; VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa; VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa; IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa; X – (VETADO) XI – (VETADO) XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa; XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa; XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa; XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa; XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiadas, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa; XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa; XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa; XX – do estabelecimento do tomador da mão de obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa; XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa; XXII – do porto, aeroporto, ferroponto,

O saudoso Professor Geraldo Ataliba dizia que “Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para configuração do fato imponible.”²¹⁰

No critério espacial do ISS é onde residem grandes discussões sobre esse imposto. Esse critério refere-se ao local onde se considerará prestado o serviço e devido o imposto. Daí depreende-se que essa definição importará na competência para tributá-lo e arrecadá-lo. Na Lei Complementar, para a generalidade dos serviços é o local onde se situa o estabelecimento prestador ou na falta de estabelecimento, o local do domicílio do prestador.

Para determinados serviços expressamente previstos na Lei Complementar 116/03 (art. 3º, incisos I a XXII) é o local onde o serviço é prestado.

Muito se discutiu e ainda se discute na doutrina sobre a inconstitucionalidade tanto do artigo 12 do Decreto-lei 406/68 como do artigo 3º da Lei 116/2003 quando determina que se considera prestado o serviço e devido o ISS no estabelecimento prestador e não no local da prestação.

O jurista paranaense Marcelo Caron Baptista assevera que a Constituição atribuiu competência aos Municípios para tributar serviços, assegurando-lhes autonomia, sendo essa implicitamente restrita ao seu respectivo território. Ir além disso, tributando fatos aquém de seu território, é alterar os contornos constitucionais da repartição de competência tributária.²¹¹

Marçal Justen Filho já lecionava que a alínea “a” do art. 12 do Decreto-lei 406/68 seria inconstitucional porque alteraria a materialidade do ISS.²¹² Já Geraldo Ataliba e Aires Barreto, comungando do mesmo entendimento, asseveravam que o

terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa. § 1º. No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não. § 2º. No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada. § 3º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

²¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 104.

²¹¹ BAPTISTA, 2005, p. 525-526.

²¹² JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 50.

Decreto-lei instaurou o caos. A regra teria sido instituída devido à pressão de Municípios mais fortes economicamente.²¹³

Segundo Marcelo Caron a lei complementar ao determinar como devido o imposto sobre serviços onde está localizado o domicílio do prestador ou o estabelecimento prestador distancia-se do objetivo previsto no artigo 3º inciso III da Constituição, já que favorece os Municípios mais fortes. Isso ensejaria uma guerra fiscal entre os entes municipais.²¹⁴

Ainda sobre a eleição pelo legislador do estabelecimento prestador Betina Grupenmacher, corroborando a lição de Marçal Justen, leciona:

[...] ao estabelecer o domicílio do prestador como local em que é devido o ISS, nada mais fez o legislador complementar do que estabelecer uma ficção jurídica, e a adoção de ficções é, segundo entendemos, vedada no âmbito do Direito Tributário. As ficções são criações do intérprete e, por esta razão, não podem ser admitidas no recinto do Direito Tributário, posto que representam violação inquestionável da legalidade tributária.²¹⁵

Defendem assim esses autores que a lei municipal só poderia atingir fatos ocorridos nos limites de seu território, pois do contrário seria dotada de extraterritorialidade, o que teria sido vedado no ordenamento constitucional, ainda que de forma implícita.

Entende-se por territorialidade a possibilidade de cada ente da federação tributar fatos ocorridos em seus respectivos territórios. Assim, cada ente federativo exerce competência em seu território.

No direito penal a territorialidade está prevista no artigo 5º²¹⁶ e dispõe que a lei brasileira aplica-se aos crimes cometidos no território nacional. Nos parágrafos a

²¹³ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS-construção civil-pseudo-serviço e prestação de serviço-estabelecimento prestador-local da prestação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 40. p. 93.

²¹⁴BAPTISTA, 2005, p. 529-530.

²¹⁵GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imposto sobre serviços – critério espacial – a questão do domicílio do prestador e o papel do poder judiciário enquanto guardião das instituições democráticas. In: _____. (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 167.

²¹⁶Art. 5º. Aplica-se a lei brasileira, sem prejuízo de convenções, tratados e regras de direito internacional, ao crime cometido no território nacional. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 1984)
§ 1º. Para os efeitos penais, consideram-se como extensão do território nacional as embarcações e aeronaves brasileiras, de natureza pública ou a serviço do governo brasileiro onde quer que se encontrem, bem como as aeronaves e as embarcações brasileiras, mercantes ou de propriedade privada, que se achem, respectivamente, no espaço aéreo correspondente ou em alto-mar. § 2º. É também aplicável a lei brasileira aos crimes praticados a bordo de aeronaves ou embarcações

lei cria uma ficção ao considerar como extensão do território nacional algumas situações.

A Lei penal também contempla o princípio da extraterritorialidade quando dispõe no artigo 7º sobre a aplicabilidade da lei brasileira a fatos tidos como crimes e ocorridos fora do território brasileiro.

Assim, falar do princípio da territorialidade das leis importa em falar sobre sua vigência no espaço. Sobre territorialidade leciona Hugo de Brito ao dizer:

Segundo o princípio da territorialidade das leis, estas vigoram apenas no território da entidade estatal que as edita. Não há, portanto, necessidade de norma no Direito positivo que o afirme. É um princípio universal que tem prevalecido plenamente, tanto no Direito internacional, como no Direito interno de cada país.²¹⁷

O Código Tributário Nacional traz a extraterritorialidade como exceção, no artigo 102, quando prescreve que: “A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

Bernardo Ribeiro de Moraes já lecionava:

O princípio da territorialidade da lei admite exceções, permitindo a projeção extraterritorial da lei. Todavia, existe possibilidade da norma jurídica possuir validade extraterritorial, além do território do poder tributante. Neste caso, temos o princípio da extraterritorialidade da lei, fruto da disparidade dos sistemas jurídicos existentes (internacionais, nacionais, regionais e locais). Um determinado sistema jurídico admite que determinados atos ou certas situações jurídicas sejam regulados pela regra jurídica vigente em outro sistema. Assim não é arbitrária a aplicação extraterritorial.²¹⁸

A extraterritorialidade, como exceção à regra da territorialidade, será a incidência de lei tributária de determinado Município em determinado fato ocorrido

estrangeiras de propriedade privada, achando-se aquelas em pouso no território nacional ou em voo no espaço aéreo correspondente, e estas em porto ou mar territorial do Brasil.

²¹⁷MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao código tributário nacional – artigos 96 a 138**. v. II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 115.

²¹⁸MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 443.

em outro Município, ou ainda fora do próprio território nacional, no caso da prestação de serviços ter se iniciado no exterior e concluída no Brasil, conforme prescreve a Lei Complementar 116.²¹⁹

O artigo 3º dispõe que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador e o § 1º do artigo 1º, por outro lado, estabelece a incidência de ISS sobre serviço com origem ou proveniente do exterior.

A Constituição Federal, no artigo 146²²⁰, dispõe sobre a lei complementar e sua finalidade. Uma delas é dispor sobre conflitos de competência, entre os entes federados, em matéria tributária. O Código Tributário Nacional, embora formalmente veiculado por lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar.

Além disso, em se tratando de ISS a lei complementar foi editada para dispor sobre a base de cálculo, fato gerador²²¹, e o contribuinte, além de solucionar conflitos de competência entre os municípios.

A legislação tributária dispôs sobre a territorialidade e também extraterritorialidade do ISS. Há respaldo constitucional para tanto, já que a Constituição dispôs que à lei complementar é incumbida a tarefa de estabelecer regras para a prevenção dos conflitos de competência entre os entes federados, preservando-se o pacto federativo.²²²

Não há assim ofensa ao princípio federativo já que o constituinte originário, prevendo disputas entre os entes, dispôs sobre as matérias a serem tratadas pela lei complementar, que possuem como requisito de aprovação a maioria absoluta.

²¹⁹Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

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

Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

²²⁰Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]

²²¹Paulo de Barros Carvalho utiliza a expressão fato jurídico tributário.

²²²COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regramatriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 88. p. 130. jan. 2003.

Tanto o Decreto-lei 406/68 como a Lei Complementar 116/2003 contemplam a extraterritorialidade. Nenhum desses instrumentos normativos teve sua inconstitucionalidade declarada. O Decreto-lei 406/68, na parte que tratava da competência dos municípios para tributar o ISS, já foi revogado pela Lei Complementar 116/2003.

Sobre o tema, confira-se a lição de Mizabel Derzi:

Para dirimir os casos de conflitos entre os entes tributantes, cumprindo sua função constitucional, o Decreto-lei n. 406/68 elegeu como aspecto espacial da hipótese, elementos de conexão existentes em território municipal. Tais elementos de conexão escolhidos (o local do estabelecimento-prestador, ou sede, ou local da execução, nas atividades nas atividades de construção civil) atuarão como presunção (*iuris et de iure*). Já exemplificamos com numerosas hipóteses semelhantes existentes no campo internacional, interestadual ou mesmo com as soluções adotadas pela Comunidade Europeia, para as prestações de serviços.

Na verdade, o artigo 9º da 6ª Diretiva também elege, tal como fez o Decreto-lei n. 406/68, o local do estabelecimento prestador, ou da sede da empresa, como critério de delimitação do *lugar onde se considera ocorrida a prestação*.

Nessa mesma linha procedeu o Decreto-lei 406/68. Preferiu aquele diploma legal criar uma presunção *iuris et de iure*, escolhendo entre várias opções possíveis (o local da assinatura do contrato; a sede ou domicílio do beneficiário do serviço ou de sua utilização; a sede da empresa prestadora; o local da execução), aquela ou aquelas capazes de resolver o maior número de conflitos presumindo que o serviço é prestado, em um grande número de casos no local onde o prestador está estabelecido.²²³

As regras elementares para determinação do Município competente para tributar o ISS e também do devedor tributário no que se refere ao local do estabelecimento podem se dar conforme os elementos de domicílio e de conexão na forma da Lei Complementar 116/2003, conforme leciona Jose Eduardo Soares de Melo:

- a) o município do estabelecimento prestador (art. 3º, *caput*);
- b) o município do local onde se situar o domicílio do prestador, no caso de inexistência do estabelecimento prestador (art. 3º, *caput*);
- c) o município do local da prestação (serviços previstos nos incisos II a XXII, do art. 3º);

²²³DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri, SP: Manoele, 2004. p. 58.

d) o município do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço; ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso de serviço proveniente do exterior do país, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (art. 3º, I).²²⁴

Esses elementos de conexão justificam a validade e a eficácia da norma tributária além das fronteiras do município que a editou. Podem ser subjetivos ou objetivos. Serão subjetivos quando disserem respeito à pessoa e ao vínculo dela com a norma tributária. O Brasil tributa a renda ainda que auferida fora do país, tomando como critério a residência do sujeito passivo. Já para os elementos de conexão objetivos não importa a localização desse sujeito passivo.

Dessa maneira, é perfeitamente possível ao legislador complementar dar à legislação tributária caráter extraterritorial, considerando os elementos de conexão com o estabelecimento prestador. Não há qualquer impedimento de ordem constitucional para tanto.

A escolha pelo legislador do estabelecimento prestador para tributação do ISS é semelhante ao que ocorre na Europa com o IVA, conforme Misabel Derzi:

Portanto, no IVA europeu, a regra geral é similar àquela que fora adotada pelo artigo 12 do Decreto-lei 406/68, vale dizer, por lugar da prestação dos serviços entende-se o local onde o prestador tenha a sede da sua atividade econômica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados. Mas dependendo da natureza da prestação de serviços, numerosas são as exceções em favor de outros elementos de conexão territorial, a saber, o lugar da execução ou prestação dos serviços; o lugar da situação do bem a que se vincula o serviço; o lugar onde se situa o estabelecimento destinatário ou seu domicílio, ainda que o estabelecimento prestador se localize em outro país. E, na prática, surgem, na Europa, problemas semelhantes aos nossos. O que significa exatamente estabelecimento prestador do serviço?²²⁵

Perceba-se que a Constituição determina, no art. 156 § 3º, II que cabe à lei complementar excluir a incidência de ISS de serviços para o exterior, obviamente o prestador é domiciliado no Brasil. Trata-se de norma de isenção. Posto de outra

²²⁴MELO, José Eduardo Soares de. Tributação sobre os serviços da guerra fiscal. Congresso Nacional de Estudos Tributários (5, 2008, São Paulo, SP). In: BARRETO, F. Aires. et. al. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. 983p. p. 460.

²²⁵DERZI, 2004, p. 64.

forma, se é possível isentar tais serviços para o exterior é porque há competência para tributar.

A constituição dá competência aos municípios “para tributar fatos ocorridos além do território nacional e, por conseguinte, fora de seus limites geográficos, única razão pela qual haverá possibilidade de edição de norma de isenção”.²²⁶

A opção legislativa foi prestigiar o estabelecimento prestador como regra e o local da execução nas exceções. Se os tribunais entenderem “que o Município somente tem competência para tributar o serviço executado em seu território será negar vigência às normas da Constituição, em especial ao citado artigo 156, § 3º, II.”^{227, 228}

O alegado princípio da territorialidade que estaria implícito²²⁹ na Constituição Federal decorre de interpretação de alguns autores²³⁰ e acabou sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 41.867-4/RS.

O STJ sem declaração de inconstitucionalidade do artigo 12 “a” do DL 406/68 inova no mundo jurídico e acabando legislando no sentido de invalidar o disposto na lei complementar.

Para Soares de Melo o Tribunal

incorre em manifesta antinomia constitucional, porque, se de um lado prestigia o princípio da territorialidade da tributação, harmonizado o princípio da autonomia municipal (competência para exigibilidade de seus próprios impostos); de outro, implica ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que se choca com a clareza do preceito do Dec.-lei nº 406/68, face o que competirá ao STF solucionar o impasse afeto à constitucionalidade do preceito.²³¹

Já Gustavo Masina diz que a dificuldade maior em aceitar esse entendimento jurisprudencial está em localizar o “*princípio constitucional implícito*”, o

²²⁶MOURA, Fabio Clasen de. **O ISS e o princípio da territorialidade**. Imposto sobre serviços – De acordo com a lei complementar 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 157-158.

²²⁷DERZI, 2004, p. 75.

²²⁸Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...] § 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - **excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.** [grifo nosso].

²²⁹BARRETO, 2009a, p. 321.

²³⁰CARRAZZA, 2005, p. 911.

²³¹MELO, 2003, p. 154.

qual determinaria ser competente o município onde prestado o serviço, impedindo a legislação complementar de estabelecer competência municipal sob fundamento diverso”.²³²

O STJ não levou em conta a diferença entre âmbito de validade territorial da norma e o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. Tal embaraço já havia sido anunciado por Paulo de Barros Carvalho:

Em face da grande difusão desses últimos, tornou-se frequente 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 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 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 compõe 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.²³³

Das lições de Paulo de Barros extrai-se que o critério espacial não se confunde com o campo de validade da lei. O critério espacial pode ser mais alargado, no caso do IR, vai muito além do campo de validade da lei federal, que é o território nacional. Ou no caso do IPTU, em que o campo de validade da lei municipal é o território municipal, mas o critério espacial não se dá em todo o território, já que a zona rural estaria fora da atuação do critério espacial.

No mesmo sentido Misabel Derzi afirma “É importante estabelecer-se diferenciação entre âmbito de validade territorial das normas municipais (que

²³²MASINA, Gustavo. ISSQN: Regra de competência e conflitos tributários. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/32501/000782984.pdf?...1>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

²³³CARVALHO, 2000, p. 256-257.

coincide com o território das pessoas tributantes) e o aspecto espacial da hipótese – que pode coincidir ou não com o âmbito de validade territorial”.²³⁴

Na possibilidade de se atribuir extraterritorialidade ou não à lei tributária residem as grandes questões que tem provocado a guerra fiscal dos Municípios.

A guerra fiscal provocada pela renúncia fiscal, quer seja reduzindo alíquotas ou base de cálculo, visando a atrair empresas prestadoras de serviços para seus territórios, não só penaliza o sujeito passivo financeiramente como ofende o princípio da segurança jurídica. Além disso, resta evidente a ofensa ao princípio federativo²³⁵, desestabilizando a harmonia da federação brasileira, comprometendo ainda a base legal para a tributação do imposto sobre serviços e a arrecadação dos municípios competentes para essa arrecadação. Tais práticas se constituem em violação ao preceito do artigo 60, § 4º, I da Constituição Federal, o qual é cláusula pétrea.

2.3.4 Critério pessoal

A Constituição Federal estabelece a competência tributária a cada um dos entes federados. Dentro da competência dada pela Carta Magna eles criam, de forma abstrata os respectivos tributos.

Aos municípios, a constituição dá a competência para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, transmissão *inter vivos*, de bens imóveis e serviços de qualquer natureza, salvo aqueles de competência dos Estados, conforme descrição na própria constituição.

No critério pessoal estão os sujeitos que irão compor a relação jurídica tributária. São eles o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional diz no artigo 119 que “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o

²³⁴DERZI, 2004, p. 71.

²³⁵“O princípio federativo compõe, junto com outros princípios constitucionais, como o da separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais, as bases que sustentam o ordenamento jurídico pátrio, vez que não é possível ser alterado, sequer por emenda constitucional, encontrando-se dentre as chamadas cláusulas pétreas. (GRUPENMACHER, 2011, p. 12).

seu cumprimento.” No polo ativo tem-se então o Estado, também chamado de Fisco, Tesouro, Erário, Fazenda Pública (Federal, Estadual, Municipal).²³⁶

O Código Tributário Nacional no artigo 121 diz que “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” A lei estabelece que há então uma obrigação principal e desta há um sujeito passivo chamado contribuinte (contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato jurídico tributário) e outro denominado responsável (quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei).

Diferentemente do sujeito ativo, conhecido desde logo, o sujeito passivo é identificado após a ocorrência do fato jurídico tributário. Sujeito passivo é aquele que a lei incumbe da entrega de algo ao Estado.²³⁷

Sujeito Ativo, no caso do ISS os Municípios ou Distrito Federal, e Sujeito Passivo, o Contribuinte (aquele que realiza o fato, tem relação pessoal e direta com o fato) ou o responsável.

Para Marcelo Caron, no plano ideal o sujeito passivo da relação tributária é o destinatário constitucional tributário, detentor do patrimônio que será alvo da tributação. Ocorre que há situação em que o legislador prevê a possibilidade de outrem ser o titular do dever tributário. Isso se dá por substituição e responsabilidade tributária.²³⁸

Prossegue o jurista paranaense explicando “que a substituição tributária é o fenômeno jurídico pelo qual o legislador infraconstitucional, ao instituir o tributo, coloca na condição de sujeito passivo da relação pessoa diversa do “destinatário constitucional tributário”.²³⁹

O substituto tributário é aquele eleito pela lei como o contribuinte. Ele assume a obrigação tributária em nome próprio. A obrigação tributária nasce em seu nome, e não em nome de outrem para que ele venha a assumi-la.

Já o responsável tributário não faz parte do polo passivo da relação tributária. O sujeito passivo, via de regra, o destinatário constitucional tributário,

²³⁶AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 292.

²³⁷BAPTISTA, 2005, p. 143.

²³⁸Ibid., p. 145.

²³⁹Ibid., p. 147.

podendo ser o substituto, não é o responsável. Ocorre aqui que a lei impõe a terceira pessoa o dever de pagar o tributo de outrem.²⁴⁰

A Lei Complementar 116/2003 estabelece o contribuinte e o responsável, além de autorizar os Municípios e o Distrito Federal a definir o substituto tributário.²⁴¹

A colocação de terceiro no polo passivo se dá por conveniência, simplifica a arrecadação ou garante-lhe eficácia ou necessidade. Quando elege terceiro como responsável é a única via para tornar eficaz o tributo.²⁴²

Aires Barreto alerta que os Municípios não vêm adotando cautelas e têm previsto substituições que não poderiam ocorrer, visando a fraudar a hipótese de incidência. Com o advento da Lei Complementar 116, que autoriza a criação de responsabilidade tributária por substituição, o autor discorre:

E agora, a questão agravar-se-á em virtude da faculdade prevista no art. 6º e seus parágrafos da Lei Complementar 116/2003, que autoriza aos Municípios e ao Distrito Federal a criarem a responsabilidade tributária por substituição, seja em caráter total ou parcial, independentemente de ter sido efetuada a retenção do imposto. Deveras, esse dispositivo possibilita a criação de onerosas e vexatórias exigências, insuportáveis mesmo para o mais paciente e conformado contribuinte. Deturpa o mecanismo excepcional da substituição. O Município em que estiver situado o estabelecimento prestador até mesmo nos casos em que, em face da LC 116/2003, o ISS se considera devido no local da prestação (cf. incisos do art. 3º), seguramente, pretenderá imposto, invocando aquele fato; o Município no qual o serviço for prestado elegerá o tomador como substituto. Com efeito, para receber o preço (fruto da prestação de serviços) o prestador terá que se sujeitar à retenção, caso prevista na lei municipal. Concomitante, ver-se-á obrigado a pagar ISS no Município em que estiver seu estabelecimento prestador. Pagará cá e lá.²⁴³

²⁴⁰BAPTISTA, 2005, p. 152.

²⁴¹“Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço. Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. § 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte. § 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis: I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa”.

²⁴²AMARO, 2006, p. 304.

²⁴³BARRETO, 2009a, p. 360-361.

2.3.5 Critério quantitativo

Paulo de Barros Carvalho define o critério quantitativo como:

O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa esperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame.²⁴⁴

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo²⁴⁵, que é a medida do fato que determina seu valor e que confirma o critério material porque com ele deve ter relação (preço do serviço) e a Alíquota, que é a quota, fração ou parte (porcentagem ou valor certo) que calculado sobre a base de cálculo confere o valor ao tributo a ser pago, exemplo 2%.

O critério quantitativo é aquele que mensura a materialidade do tributo de forma concreta. Para tanto se vale da base de cálculo e alíquota. A base de cálculo quantifica a prestação desde o nascimento do tributo e confirma a natureza jurídica desse tributo. É preciso harmonização entre a base de cálculo e hipótese de incidência tributária. Pela análise conjunta da hipótese de incidência e base de cálculo pode-se mensurar alguma inconstitucionalidade, já que a base de cálculo deve mensurar o fato tributável. Se a base de cálculo não mensurar o fato tributável estará distorcendo o tributo, criando tributo diferente daquele que a Constituição permitiu criar.²⁴⁶

Ainda, pela conjugação da base de cálculo e hipótese de incidência, pode-se afirmar se está diante de imposto, taxa ou contribuição de melhoria.²⁴⁷ Nesse mesmo sentido lecionava o ilustre jurista gaúcho Alfredo Augusto Becker.²⁴⁸

²⁴⁴CARVALHO, 2000, p. 321.

²⁴⁵Nas palavras de Aires Barreto, “base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”. (BARRETO, 2009a, p. 362).

²⁴⁶CARRAZZA, 2005, p. 250-252.

²⁴⁷Ibid., p. 252-253.

²⁴⁸O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da *base de cálculo* para se chegar ao conceito de tributo.

A base de cálculo do imposto sobre serviços é, também por definição legal (Lei Complementar 116/2003)²⁴⁹, o preço do serviço. O critério material da hipótese de incidência é prestar serviços. A base de cálculo deve estar intimamente ligada a essa hipótese e representa a quantificação dessa grandeza hipotética prevista na lei.

Para Plácido e Silva²⁵⁰ preço, do latim *pretium*, é o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro.

Preço, para Bernardo Ribeiro de Moraes, é a soma em dinheiro que o comprador paga ao vendedor em troca de bens ou serviços adquiridos. Quanto ao ISS ele diz que o IMS (Imposto Municipal de Serviços) continua onerando os contribuintes com base no preço do serviço, como tal entendido o total das unidades monetárias exigidos pelo prestador do serviço, sem dedução alguma.²⁵¹

Controvérsias surgem quanto ao preço do serviço. Para Aires Barreto, qualquer receita que não venha da prestação de serviços não pode integrar a base de cálculo do ISS. Para ele, nem toda receita do prestador de serviços advém da prestação de serviços. Entre essas receitas eles citam os valores pertencentes a terceiros que apenas transitam no caixa do prestador de serviços, não ingressando em seu patrimônio os chamados reembolsos.²⁵²

Ainda em relação à base de cálculo para determinação do *quantum* devido de imposto faz-se necessária a alíquota. Paulo de Barros diz que ela integra a regra modelo de incidência e:

Este só poderá ter uma *única* base de cálculo. A sua conversão em, cifra é que poderá variar de método: ou peso e ou medida e ou valor. Quando método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, *outra* base de cálculo e com isto, *ipso facto*, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. *Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem.* (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 373). [grifo do autor]

²⁴⁹Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município. § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza: I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;”

²⁵⁰SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. v. III. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 418.

²⁵¹MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema tributário da constituição de 1969**. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 437.

²⁵²BARRETO, 2009a, p. 367-370.

[...] congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico. E por manter-lo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, § 2º, e 154, I.²⁵³

Para o ISS as alíquotas são definidas pelo Município para os diversos serviços. A Lei Complementar 116/2003 estabelece apenas a alíquota máxima de 5%.²⁵⁴ Antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional 37 não havia limite para alíquota mínima do ISS. Esse limite veio a ser de 2%, conforme artigo 88²⁵⁵ das disposições constitucionais transitórias.

Importante aqui abrir parênteses para dizer que no ISS FIXO, tanto para profissionais autônomos como para sociedades de profissionais, a base de cálculo utilizada não é o preço do serviço, não havendo a mensuração de uma prestação de serviço. Nesse caso elege-se um valor fixo para determinar o valor a ser cobrado. Não há alíquota. Essa forma de calcular o ISS é de constitucionalidade duvidosa, pois não há aplicação do princípio da capacidade contributiva. Usa-se um valor fixo indistintamente.

²⁵³CARVALHO, 2000, p. 334-335.

²⁵⁴Art. 8º. As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:
I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

²⁵⁵Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; [...].

3 A GUERRA FISCAL NO ISS E O DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA

O propósito deste capítulo é demonstrar que a guerra fiscal abala a segurança jurídica. A segurança jurídica como direito fundamental deve ser preservada, pois como sobreprincípio intrínseco ao Estado Constitucional de Direito é garantidora de toda a ordem jurídica.

Define-se a guerra fiscal e como ela se dá em relação ao ISS. Discorre-se sobre os direitos fundamentais e sua relação com o constitucionalismo atual, em que se abranda a ideia positivista de subsunção para dar lugar a uma interpretação principiológica, buscando a realização da justiça.

A justiça se dá também pela tributação, razão pela qual há atualmente vinculação entre direitos fundamentais e direito tributário.²⁵⁶

Em relação à segurança jurídica busca-se a sua afirmação como direito fundamental, conforme a melhor doutrina nacional. Ainda, a interpretação dos tribunais num modelo proposto por Ronald Dworkin pode garantir a segurança jurídica tão necessária.

3.1 GUERRA FISCAL NO ISS: ORIGENS E MODALIDADES

Guerra fiscal é a denominação que se dá para a disputa entre entes federativos na busca de determinado tributo. Os Estados têm disputado o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) em desrespeito à Lei Complementar 24/75, que exige aprovação de concessão de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido ou outros benefícios, com aprovação por unanimidade dos Estados, por meio do Confaz.²⁵⁷

²⁵⁶GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octávio Campos. (Org.). **Tributos e direitos fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004b. p. 9.

²⁵⁷Art. 1º. As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV -

José Eduardo Soares de Melo cita pesquisa em que a cada cinco municípios com mais de 100 mil habitantes quatro praticam guerra fiscal. No total dos 5564 municípios brasileiros pelo menos um em cada dois usa esse mecanismo.²⁵⁸

A chamada guerra fiscal entre os municípios ocorre quando esses entes federativos oferecem benefícios a empresas, atraindo-as para que se estabeleçam em seus territórios. Reduzem a alíquota ao patamar mínimo de 2% e não raro abaixo disso.²⁵⁹

Antes da entrada em vigor da Emenda Constitucional 37 não havia limite para alíquota mínima do ISS. Esse limite veio a ser de 2%, conforme artigo 88 das disposições constitucionais transitórias.²⁶⁰

Não havendo alíquota mínima para o ISS os Municípios das regiões metropolitanas atraíam a sede dos prestadores de serviços das capitais para seu território, oferecendo alíquotas menores. Tratava-se de prática conhecida como “estabelecimento fantasma”²⁶¹, já que a estrutura do prestador de serviços continuava nos grandes centros, mudando-se ficticiamente a sede das empresas.

Havia casos de determinado Município sediar dezenas de empresas no mesmo endereço. A correspondência era encaminhada para o seu escaninho, não havendo sequer uma sala comercial. Em outros ainda, numa sala comercial uma mesma secretaria servia a diversas empresas²⁶².

a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data. Art. 2º. Os convênios a que alude o art. 1º serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. § 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação. § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

²⁵⁸MELO, 2008, p. 452.

²⁵⁹Nesse sentido a ADPF 189, em trâmite no STF. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3749871>>. Acesso em: 15 fev. 2015.

²⁶⁰Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

²⁶¹Sobre a denominação estabelecimento fantasma, entre outros, Kyoshi Harada. Disponível em:

<<http://www.haradaadvogados.com.br/palestras-miolo.php?id=3>>. Acesso em: 1º fev. 2015.

²⁶²Disponível em:

Sob o manto de uma suposta política de desenvolvimento da economia, muitos Municípios se utilizam de renúncia fiscal visando a atrair empresas prestadoras de serviços para seus territórios. Isso é mais comum em regiões metropolitanas, nas quais Municípios menores ou com menores recursos reduzem não só as alíquotas como também a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços, visando à instalação dessas empresas.

Na prática ocorre de essas empresas apenas se instalarem de maneira fictícia, o que acaba por não surtir o efeito desejado com a renúncia fiscal, pois não há geração de emprego, apenas recolhimento de imposto, o que certamente será contestado judicialmente pelos Municípios prejudicados²⁶³.

No Município de Curitiba a fiscalização realizou centenas de diligências para atestar a veracidade do estabelecimento, e a exemplo do que ocorre com outras capitais²⁶⁴, encontrou muitas vezes empresas que davam o endereço de imóveis residenciais em que as pessoas nunca tinham ouvido falar daquela empresa ou de seus sócios.

Tem-se ainda guerra fiscal quando dois Municípios disputam o mesmo ISS, um por ser o local em que está situado o tomador e o outro por ser a sede do estabelecimento prestador, o que acarreta a bitributação.²⁶⁵

A disputa se dá em função da interpretação dos Tribunais sobre o local em que é devido o ISS e o sujeito ativo competente. Trava-se assim uma disputa no critério material e pessoal do ISS. Neste trabalho serão analisadas decisões do Superior Tribunal de Justiça referentes a isso.

A lei²⁶⁶ diz que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no domicílio do prestador.

São vinte e duas exceções a essa regra, devendo nessas exceções o imposto ser devido no local da prestação, independente de estabelecimento.

<<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?id=1090632>>. Acesso em 1º fev. 2015.

²⁶³Parecer da Secretaria Municipal de Finanças de Belo Horizonte. A guerra fiscal em matéria de ISS e a exigência de tributo e imposição de obrigações acessórias a contribuintes não estabelecidos no território do município. Disponível em:

<<http://www.sinfisco.com.br/files/artigos/guerrafiscal.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2015.

²⁶⁴Ibid.

²⁶⁵Bitributação ocorre quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato jurídico tributário. Não se confunde com Bis in idem (duas vezes sobre a mesma coisa), que se dá quando a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico.

²⁶⁶Lei Complementar 116/2003.

Conceitua-se legalmente estabelecimento prestador como o local em que o sujeito passivo desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional.

Para caracterização desse conceito, é irrelevante a denominação de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Tratando-se de uma federação com mais de 5.500 municípios, as interpretações à lei não são uniformes, o que gera a guerra fiscal, já que os Municípios nos quais está localizada a sede da empresa exigem o imposto. Também o fazem os municípios em que está o tomador dos serviços ou onde ele foi efetivamente prestado, mas não há estabelecimento considerado prestador ou unidade econômica.

É nesse contexto que está o sujeito passivo do ISS, não raras as vezes tendo que recolher o imposto a mais de um município.

A Lei Complementar 116/2003 pretendeu acabar com a denominada guerra fiscal. Mas as decisões do Superior Tribunal de Justiça não conseguiram conter ou pacificar as discussões a respeito do critério espacial do ISS. A lei 116 introduziu no ordenamento jurídico dispositivos como o artigo 6º relativo à substituição tributária²⁶⁷.

Em que pese a lei complementar não ter disposto nada sobre cadastro de prestadores de serviço, alguns Municípios têm instituído tais cadastros, impondo deveres instrumentais, obrigando os tomadores à retenção de ISS.

Valendo-se disso, alguns Municípios passaram a editar leis instituindo cadastros de contribuintes domiciliados fora de seus territórios.

Visam com isso a combater a fraude dos estabelecimentos fictícios. Na vigência do Decreto-lei 406/68 os agentes fazendários diligenciavam nos

²⁶⁷Art. 6º. Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis: I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

estabelecimentos buscando demonstrar ser fictícios ou não, extrapolando os limites territoriais para realização de diligências.

Com o advento desses cadastros, os prestadores de serviços com sede em município diverso precisam demonstrar que são reais ao se inscreverem no cadastro de prestadores de serviços²⁶⁸.

No Município de Curitiba, por meio do Decreto 1676/2010²⁶⁹, foi criado o Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios – CPOM. Há aqui a

²⁶⁸Na prática os municípios invertem verdadeiramente o ônus da prova. Antes a fiscalização demonstrava que o estabelecimento era fictício por diligências até mesmo fora do seu âmbito territorial. Agora o prestador de serviço não estabelecido.

²⁶⁹“O PREFEITO MUNICIPAL DE CURITIBA, Capital do Estado do Paraná, no uso de suas atribuições legais de conformidade com o inciso IV, do artigo 72, da Lei Orgânica do Município de Curitiba, considerando que o artigo 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, estabelece, como regra geral, que os serviços consideram-se prestados e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador; considerando, a necessidade de resguardar os contribuintes regularmente estabelecidos no Município de Curitiba de empresas com cadastros em outros municípios, que operam neste Município, muitas vezes até de forma contínua e com o benefício de alíquotas inferiores às aqui praticadas; considerando, a necessidade de procurar manter e incentivar a livre concorrência entre as empresas prestadoras de serviços, em que as mesmas operem de forma equânime através da prática de preços compatíveis a todos, DECRETA:”

Art. 2º. A inscrição no cadastro das pessoas jurídicas que emitam nota fiscal autorizada por outro município, para tomadores estabelecidos no Município de Curitiba observará os seguintes procedimentos:

I - Preenchimento do formulário eletrônico denominado "Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios (CPOM)", onde constarão as informações necessárias para a inscrição no cadastro que estará disponível por meio da "Internet", no endereço eletrônico <http://www.curitiba.pr.gov.br>, gerando um número de "Protocolo de Inscrição", que servirá como validação da operação de preenchimento e atualização de dados.

II - O "Protocolo de Inscrição" deverá ser impresso e assinado pelo representante legal ou procurador e remetido via postal, com aviso de recebimento, para o Departamento de Rendas Mobiliárias da Secretaria Municipal de Finanças da Prefeitura Municipal de Curitiba, avenida Cândido de Abreu, 817, CEP 80.530-908, Curitiba/PR, ou entregue no mesmo local, em envelope lacrado com a mensagem "Protocolo de Inscrição nº ... "com a Razão Social do Remetente anotados na parte frontal do envelope, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data constante do referido documento.

III - Deverão ser anexados ao "Protocolo de Inscrição" os seguintes documentos:

- a) cópia autenticada do RG e CPF do sócio responsável pelo pedido de inscrição;
- b) cópia do CNPJ do estabelecimento;
- c) cópia autenticada do instrumento de constituição e, se for o caso, suas alterações posteriores, regularmente registradas no órgão competente;
- d) procuração, com firma reconhecida, acompanhada dos documentos pessoais do procurador (cópia autenticada do RG e CPF), quando o signatário do "Protocolo de Inscrição" for procurador;
- e) cópia do lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU do imóvel onde estiver estabelecida a Pessoa Jurídica solicitante, do exercício mais recente;
- f) cópia do recibo de entrega da Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, relativa ao estabelecimento da Pessoa Jurídica solicitante, dos 2 (dois) exercícios anteriores ao da solicitação da inscrição;
- g) cópia do contrato de locação, se for o caso, com firma reconhecida dos signatários;
- h) cópia das faturas de pelo menos 1(um) telefone dos últimos 6(seis) meses em que conste o endereço da Pessoa Jurídica solicitante;
- i) cópia da última conta de energia elétrica em que conste o endereço da Pessoa Jurídica solicitante;
- j) fotografia datada do estabelecimento, com o registro das seguintes imagens: as instalações internas, a fachada e o detalhe da rua e do número;
- k) comprovante de endereço atualizado do sócio responsável pelo estabelecimento.

demonstração do entendimento de que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, sendo essa a regra geral, e na falta de estabelecimento, no domicílio do prestador. Buscou-se com o Decreto a eliminação de fraudes como “estabelecimentos fantasmas”.

Na identificação do estabelecimento prestador o Decreto traz algumas exigências, como as contidas no artigo 2º, que são cópia do recibo de entrega da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, relativa ao estabelecimento da Pessoa Jurídica solicitante dos 2 (dois) exercícios anteriores ao da solicitação da inscrição, faturas de telefone de pelo menos seis meses, cópia de fatura de energia, fotos do estabelecimento etc.

Caberá ao contribuinte a prova da veracidade de seu estabelecimento prestador, sob pena de ter o imposto retido pelo tomador dos serviços. A prova conduzirá a verdade jurídica.²⁷⁰

A controvérsia reside em saber se pode determinado município restringir a circulação de serviços em razão de sua procedência ou destino.²⁷¹ Sim, pois para os serviços devidos no local do estabelecimento prestador, se o contribuinte não efetuar o cadastro, que é dever instrumental, haverá a retenção do imposto no local do tomador e também a exigência no seu domicílio.

Assim, se o prestador não efetuar o respectivo cadastro, nos moldes da legislação de cada Município, o tomador fica como responsável pela retenção do imposto. Ocorrerá então a situação antes descrita, a falta de cadastro, que é dever instrumental, e o prestador dos serviços eventualmente será obrigado a recolher o tributo na sede do estabelecimento prestador e ainda assim haverá retenção desse mesmo imposto onde situado o tomador.

²⁷⁰Nesse sentido, Fabiana Del Padre Tomé quando discorre sobre a necessidade de construção de normas individuais e concretas para a positivação já que as normas gerais e abstratas não atuam sobre condutas intersubjetivas. “Obviamente, para que essa positivação seja realizada de modo apropriado, é imprescindível o perfeito enquadramento do fato à previsão normativa. Esse fato, por sua vez, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade dos fatos subsumidos. Observa-se a importância capital que apresenta a prova no ordenamento jurídico, inclusive no âmbito da tributação: ao constituir a obrigação tributária e aplicar sanções nessa esfera do direito, não basta a observância às regras formais que disciplinam a emissão de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributárias”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/a-prova-no-direito-tributario-por-fabiana-del-padre-tome/>>. Acesso em: 26 fev. 2015).

²⁷¹Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

O Município de São Paulo instituiu cadastro semelhante²⁷². A legalidade foi questionada e a 2ª Turma do o STJ decidiu a questão no AgRg no REsp 1140354²⁷³, entendendo “que não há violação do princípio da territorialidade quando o município competente para cobrança de ISS exige obrigação acessória de cadastramento das empresas contribuintes quando elas possuem sede em outro município, mas prestam serviços no município arrecadador.

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – ISS – MUNICÍPIO COMPETENTE – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – CADASTRAMENTO DE PRESTADORES – PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE – NÃO-VIOLAÇÃO. 1. Inexistência de violação do artigo 535 do CPC. Não se discute nos autos a ocorrência ou não da prestação do serviço e se sobre este incide o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, mas sim qual município competente para a sua cobrança, matéria esta exaustivamente debatida pelo Tribunal de origem. 2. É pacífica a jurisprudência do STJ quanto ao município competente para realizar a cobrança do ISS, sendo este o do local da prestação dos serviços, onde se deu efetivamente a ocorrência do fato gerador do imposto. 3. Não há violação do princípio da territorialidade quando o município competente para cobrança de ISS exige obrigação acessória de cadastramento das empresas contribuintes quando estas possuem sede em outro município, mas prestam serviços no município arrecadador. Agravo regimental improvido.

No julgamento supra o Tribunal deixa consignado que “É pacífica a jurisprudência do STJ quanto ao município competente para realizar a cobrança do ISS, sendo esse o do local da prestação dos serviços, no qual se deu efetivamente a ocorrência do fato gerador do imposto”.

Há Municípios que, ainda que não tenham instituído o cadastro de prestadores de serviços de outros municípios, têm editado leis colocando a obrigatoriedade dos tomadores domiciliados em seus respectivos territórios de recolherem o imposto como substitutos tributários de prestadores de serviço domiciliado em outro município.²⁷⁴

²⁷²O Município de São Paulo foi quem primeiro instituiu a obrigatoriedade de tal cadastro pela Lei 14.042 de 30.08.2005, regulamentada pelo Decreto 46.598 de 04.11.2005.

²⁷³Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO de &b=ACOR&livre=cadastramento+de+prestadores>. Acesso em: 22 jun. 2014.

²⁷⁴A lei complementar 7/1997 do Município de Florianópolis dispõe:

Com isso, não importa se o ISS é devido no estabelecimento do prestador, que é a regra geral, ou no local da prestação, que são as exceções em número de vinte e duas. O ISS, neste caso, por disposição desta lei, será sempre devido no município do tomador dos serviços. Certamente dois municípios irão disputar o mesmo ISS, travando mais um capítulo de guerra fiscal, ocorrendo a bitributação.²⁷⁵

Parece que os municípios ora aplicam a territorialidade, ora a extraterritorialidade, conforme a conveniência arrecadatória, trazendo insegurança ao sujeito passivo.

3.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS E SEGURANÇA JURÍDICA

3.2.1 Direitos fundamentais

Direitos fundamentais são normas que buscam a realização dos direitos humanos.²⁷⁶

Trata-se de direitos elementares para qualquer pessoa, pouco importando suas condições pessoais, aos quais as Constituições mais modernas garantem especial proteção e realização. Os direitos fundamentais “nasceram como direitos

Art. 269. São responsáveis, por substituição tributária, pelo pagamento do imposto devido e acréscimos legais: I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - as pessoas físicas e jurídicas, tomadoras ou intermediárias: (Redação dada pela Lei Complementar nº 322/2008)

a) de serviço prestado por contribuinte que não esteja regularmente cadastrado como contribuinte do Município ou não tenha emitido nota fiscal de prestação de serviço; Disponível em <http://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/documentos/doc/lei_n_007.doc>. Acesso em: 1º fev. 2015.

²⁷⁵ Isso ocorre, por exemplo, quando o Município onde está localizado o estabelecimento prestador de determinado contribuinte que preste serviço a tomador localizado em município diverso e o serviço não esteja previsto nas 22 exceções do art. 3º da Lei Complementar 116, que transfere a competência para a cobrança no local da prestação, sendo devido, portanto, na sede do prestador. Como o município onde está o tomador dos serviços editou lei obrigando a retenção independente do serviço prestado, teremos dois municípios exigindo o mesmo imposto.

²⁷⁶ Paulo Bonavides leciona que há autores que estabelecem que os direitos humanos e direitos fundamentais seriam diferentes, pois os primeiros independem de estarem positivados e os segundos estão inseridos no texto normativo ou em declarações de direitos. Nesse sentido os direitos humanos seriam equivalentes aos direitos naturais. (BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 349).

naturais e inalienáveis do homem, sob o aspecto de expressão de sua condição humana.”²⁷⁷

No Brasil a Constituição estabelece no § 1º do art. 5º a imediata aplicação desses direitos, tamanha a importância antes dita.

Para se chegar aos direitos fundamentais como vistos hoje foi preciso a Europa passar por diferentes formas dentro de diferentes experiências constitucionais. Essas diferenças seriam devido ao senhorio da terra, à época absolutista, à Revolução Francesa, que causaram grande ruptura dando origem a novas formas de Estado.

Ao longo da história europeia percebe-se a organização dos governos dos diversos territórios, com formação de exércitos para proteção de seu território, exigência de tributos, surgimento de regras costumeiras, o que origina os contratos de dominação.

Esse modelo de Estado vai até

meados do século XVIII, pois a burguesia, com divergências quanto ao exercício do poder absoluto que se fundava na legitimação transcendental, passou à racionalização do mundo, centrando-se no liberalismo e no individualismo. [...] Denota-se, pois, que o constitucionalismo contrapõe-se ao Estado absoluto tendo como característica essencial a limitação jurídica ao governo, opondo-se ao arbítrio, ao despotismo, à vontade do rei.²⁷⁸

Provavelmente os direitos fundamentais se originaram de positavações dos direitos humanos em declarações como a *Magna Charta Libertatum* de 1215 entre o Rei João Sem-Terra e os bispos e barões ingleses. Trata-se de ponto de referência para alguns direitos e liberdades civis como *habeas corpus*, devido processo legal e propriedade. Antes disso podem ser citadas as cartas de franquia e forais dos reis portugueses e espanhóis.²⁷⁹

Foram importantes também movimentos como a reforma protestante, declarações de direitos inglesas do século XVII, a Declaração Francesa de 1789 e a

²⁷⁷SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 61.

²⁷⁸FISCHER, Ricardo Santi. O paradigma constitucional garantista em Luigi Ferrajoli: a evolução do constitucionalismo jurídico. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 14, n. 14, jul./dez. 2013. p. 411.

²⁷⁹SARLET, op. cit., p. 44-45.

Declaração de Direitos do povo da Virgínea, de 1776, “que marca a transição dos direitos de liberdade legais ingleses para os direitos fundamentais constitucionais”.²⁸⁰

O Constitucionalismo nasceu como limitação do poder e também para instituir direitos e garantias, mas no contexto do positivismo, o que implicou numa visão liberal individualista e no absentéismo estatal. Disso decorreu exclusão social e conseqüentemente enriquecimento da burguesia.²⁸¹

Na Europa, após a 1ª Guerra Mundial, o Estado já não dava conta de realizar as funções assumidas nesse pós-guerra. Estado e sociedade estavam distantes e as normas e direitos previstos nas constituições eram inoperantes.

Sobre a Constituição de Weimar, de 1919, leciona Écio Duarte:

A Constituição de Weimar representa o lugar de um novo pacto social, uma síntese de compromisso entre as instâncias divergentes e mediáveis, que confia a uma superior legalidade, a constitucional, o estatuto de uma ordem complexa, sobretudo frente às alternantes finalidades legislativas, frente às contingentes maiorias parlamentárias.²⁸²

Já após a Segunda Guerra, devido aos absurdos nazistas²⁸³ e fascistas, abriu-se espaço para os direitos humanos, que mais adiante passaram a integrar os textos constitucionais como direitos fundamentais.

Após a 2ª Guerra Mundial, no ano de 1948, o reconhecimento dos direitos fundamentais vem “com a aprovação da Declaração Universal dos Direitos do

²⁸⁰SARLET, 2003, p. 47.

²⁸¹FISCHER, 2013, p. 420.

²⁸²DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. **Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico:** as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição. São Paulo: Landy, 2006. p. 16-17.

²⁸³Andreas Krell, referindo-se a uma interpretação valorativa, contrapondo-se ao positivismo que privilegiava a subsunção leciona que “Evidentemente, qualquer tipo de teoria valorativa floresce melhor na base de um pensamento jus-naturalista, como foi o caso na Alemanha pós-guerra como reação aos abusos do regime nazista, que se valeu, no início, de teses jus-positivistas para impedir uma crítica de conteúdo moral e ético contra suas medidas legislativas, as quais, na sua maioria, foram elaboradas de maneira “formalmente legal”, mas em contradição evidente com os direitos fundamentais e os princípios materiais da Constituição de Weimar”. (KRELL, Andreas J. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). p. 251. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/545/r144-17.PDF?sequence=4>>. Acesso em: 7 fev. 2015).

Homem, proclamada pela Assembleia-Geral das Nações Unidas, em sua Resolução nº 217²⁸⁴.

As Constituições que surgiram a partir desse momento trazem um grande número de direitos fundamentais. Dessa forma fica evidente que os direitos fundamentais estão umbilicalmente ligados a um novo modelo de constitucionalismo.²⁸⁵

Estefânia Maria de Queiroz Barboza explica que as constituições já existiam antes da 2ª Guerra Mundial, mas se tratavam de “meras declarações político-filosóficas e não de documentos normativos vinculantes e de caráter obrigatório”.²⁸⁶

Betina Grupenmacher, sobre a limitação aos poderes do Estado, assevera “sendo certo que as Constituições são em si mesma expressão da vontade dos indivíduos, é através delas que são impostas limitações à atuação do Estado e dentre elas a observância dos Direitos Humanos.”²⁸⁷

Nesse contexto histórico se desenvolveu uma doutrina que se intitulou constitucionalismo²⁸⁸, ou neoconstitucionalismo. A pretensão era ir além da lei, que segundo Kelsen não era dotada de conteúdo moral numa preocupação com conteúdo valorativo.

Os direitos fundamentais passaram a ser balizadores das leis produzidas pelos parlamentos. Esse constitucionalismo tinha como característica a supremacia

²⁸⁴GRUPENMACHER, 2004b, p. 10.

²⁸⁵Historicamente, o termo “constitucionalismo” contrapõe-se ao absolutismo e se consubstancia na busca contra o arbítrio do poder do Estado. O movimento é observado na história em alguns marcos: Constitucionalismo antigo: primeira experiência constitucional, vivida entre os hebreus, na Grécia antiga, Roma e Inglaterra. 2. Constitucionalismo clássico ou liberal: cuja característica marcante é o surgimento das constituições escritas; nelas são consagrados os direitos fundamentais de primeira geração. 3. Constitucionalismo moderno: surge no fim da I Guerra Mundial e caracteriza-se pela consagração dos direitos sociais (direitos fundamentais de segunda geração). 4. Constitucionalismo contemporâneo ou *neoconstitucionalismo*: o constitucionalismo contemporâneo, que surge com o fim da II Guerra Mundial, é também chamado por alguns autores de neoconstitucionalismo. Diante das atrocidades praticadas durante esse período histórico, questiona-se o positivismo jurídico. Com o neoconstitucionalismo tem-se a dignidade da pessoa humana como núcleo da constituição. Na nossa Constituição Federal, a dignidade da pessoa humana está assegurada pelo extenso rol de direitos fundamentais previsto, principalmente, no seu artigo 5º. (GOMES, Luiz Flavio. Disponível em: <<http://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121921799/constitucionalismo-e-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 5 fev. 2015).

²⁸⁶BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 84.

²⁸⁷GRUPENMACHER, op. cit., p. 11.

²⁸⁸Constitucionalismo como o limite imposto aos poderes do estado às normas superiores que veiculam direitos fundamentais. Para Schier, o “neoconstitucionalismo, em verdade, de um momento teórico em que os constitucionalistas buscam a superação de modelos jurídicos positivistas e formalistas projetados ao discurso e dogmática constitucionais”. (SCHIER, Paulo Ricardo. *Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo*. p. 5. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 31 out. 2013).

da Constituição, com o judiciário sendo fortalecido como órgão que zelasse por essa Constituição.

As diversas constituições que surgiram no pós-guerra, sobretudo dos países ocidentais, trouxeram cada vez mais direitos fundamentais.

Luigi Ferrajoli entende existirem diferentes formas de Constituição e de constitucionalismo. Tomando-se o constitucionalismo como o limite imposto aos poderes do estado às normas superiores, mormente veiculam direitos fundamentais:

[...]

- o constitucionalismo equivale, como sistema jurídico, a um conjunto de limites e de vínculos impostos a todos os poderes, inclusive àquele legislativo; e, como teoria do direito, a uma concepção de validade das leis que não é mais ancorada apenas na conformidade das suas formas às normas procedurais sobre a sua elaboração, mas também à coerência dos seus conteúdos com os princípios de justiça constitucionalmente estabelecidos. Para além desta característica comum, porém, o constitucionalismo pode ser concebido de duas maneiras opostas. De um lado, ele pode ser entendido como a superação – em sentido tendencialmente jusnaturalista – do positivismo jurídico; ou, de outro, como o seu completamento. A primeira concepção, etiquetada como “neoconstitucionalista”, é certamente a mais difundida. A finalidade desta intervenção é sustentar, ao contrário, uma concepção juspositivista do constitucionalismo, que aqui chamarei “garantista”.²⁸⁹

Para Sanchis, esse constitucionalismo como ideologia política é uma filosofia que considera que o Estado constitucional de Direito representa a melhor e mais justa forma de organização política, pois é uma objeção à supremacia do legislador. Na constituição, maiores garantias judiciais contra as decisões das maiorias parlamentares²⁹⁰. No mesmo diapasão leciona Suzanna Pozzolo.²⁹¹

Sanchis diz que o constitucionalismo ou neoconstitucionalismo é a revisão de algumas teses centrais do positivismo, incorporando valores ou princípios de

²⁸⁹FERRAJOLI, Luigi. Constitucionalismo garantista e neoconstitucionalismo. Disponível em: <<http://www.abdconst.com.br/revista3/luigiferrajoli.pdf>>. Acesso em: 5 fev. 2015.

²⁹⁰SANCHIS, Luis Pietro. **Justicia constitucional y derechos fundamentales**. Trotta: Madrid, 2003. p. 101.

²⁹¹O neoconstitucionalismo é um termo utilizado para indicar uma visão jusfilosófica de estudo de Constituições, com restrições ao poder político. Notadamente antipositivista, tem como objeto a análise de modernas constituições ocidentais. O ponto de partida do neoconstitucionalismo é o *Bill of rights*. Ele cria um modelo teórico que visa a negar a tese juspositivista da separação de direito e moral. Propõe um modelo axiológico-normativo onde se desenvolveria um Direito real. Pretende alcançar um ideal jurídico através de uma proteção evolutiva do conteúdo do direito positivo, no desenvolvimento dos direitos fundamentais. (POZZOLO, Susanna. Um constitucionalismo ambíguo. In: CARBONEL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. Trotta: Madrid, 2003. p. 187-210).

natureza moral, o que não se admitia no positivismo²⁹². Isso se contrapõe a Kelsen, que na sua teoria pura do direito procura abstrair tudo que não pertence ao objeto de seu estudo. Tem como princípio metodológico fundamental libertar a ciência jurídica de elementos que lhe são estranhos²⁹³.

O positivismo jurídico era o sistema que privilegiava a lei com expressões como *dura lex, sed lex*. Não havia muito espaço intérprete, já que a moral não estava presente na lei.

Esse sistema jurídico deu lugar a um sistema baseado na Constituição em que valores fundamentais, mormente decorrentes da Declaração dos Direitos Humanos, são inseridos nos textos constitucionais. A lei passou a não ser tão soberana, uma vez que ela deve se amoldar a direitos fundamentais positivados nas constituições.

Não se perca de vista, no dizer de Canotilho, que “os limites jurídicos impostos ao Estado advêm também, em medida crescente, de *princípios e regras jurídicas* internacionais” (destaque do original).²⁹⁴

Nessa nova forma de pensar, dita neoconstitucionalista, ao contrário do positivismo, as leis estão submissas aos direitos fundamentais e devem realizá-los, sendo necessário negar-se a denominada subsunção para se privilegiar a realização de um direito fundamental. Há um novo paradigma que é a realização dos direitos fundamentais e não mais a velha máxima *dura lex, sed lex*.

Sobre neoconstitucionalismo Paulo Schier afirma:

Não se olvide que aquilo que a doutrina tem designado como “neoconstitucionalismo”, em princípio, não substancia, organicamente, uma nova teoria constitucional ou um movimento doutrinário. Antes disso parece tratar-se, o “neoconstitucionalismo”, em verdade, de um momento teórico em que os constitucionalistas buscam a superação de modelos jurídicos positivistas e formalistas projetados ao discurso e dogmática constitucionais. Um momento em que se busca soluções mais adequadas para as questões constitucionais diante das insuficientes respostas positivistas. Daí, então, justifica-se o entendimento de não haver sempre convergência entre os diversos modelos do pensamento “neoconstitucionalista”.²⁹⁵

²⁹²SANCHIS, 2003, p. 110.

²⁹³KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

²⁹⁴CANOTILHO, 2003, p. 232.

²⁹⁵SCHIER, 2013, p. 5.

Uma marca muito forte do neoconstitucionalismo é a busca pela via jurídica da concretização dos direitos humanos, tendo no papel dos juizes grande preponderância sobre o legislador. Isso porque cabe ao juiz interpretar os princípios constitucionais.

O positivismo reflete a ideia da tripartição de poderes de Montesquieu, em que a lei era a expressão máxima da soberania popular e ao juiz cabia a aplicação da lei na expressão maior da segurança jurídica de um sistema voltado a garantir a ordem liberal que o criara.

Para o positivismo o direito era concebido como um sistema sem lacunas baseado na lógica da subsunção, excluídos elementos do ordenamento social não postos na norma (lei).²⁹⁶

Em Kelsen basta que o direito tenha sido posto por uma autoridade competente, isto é, a positivação, pouco importando o conteúdo.²⁹⁷

No positivismo a norma continha regras e os princípios eram utilizados na interpretação das normas. Usavam-se os métodos de interpretação gramatical, lógico, histórico e teleológico e subsidiariamente a analogia e os princípios gerais de direito.

Paulo Schier afirma que: “nos modelos conservadores da teoria jurídica, os princípios não passavam de conselhos éticos ou morais aos quais não estavam os legisladores vinculados”.²⁹⁸

No neoconstitucionalismo, com a integração de valores na norma, a positivação de direitos fundamentais nas constituições modernas, os princípios ganharam relevância, e está neles a realização dos direitos fundamentais.

Numa definição clássica, direitos fundamentais são formas de proteção do cidadão contra a atuação do Estado. Direitos Fundamentais e Direitos Humanos têm sido tratados como sinônimos. Confira-se a lição de Canotilho:

Direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espaço-temporalmente. Os direitos do homem arrancariam da própria natureza humana e daí o seu caráter inviolável, intemporal e universal; os

²⁹⁶MULLER, Friedrich. Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas. **Revista espanhola de derecho constitucional**, ISSN 0211-5743, Año 9, n. 27, 1989. p. 111-126.

²⁹⁷KELSEN, 1998.

²⁹⁸SCHIER, 2002, p. 98.

direitos fundamentais seriam os direitos objetivamente vigentes numa ordem jurídica concreta.²⁹⁹

Os jusnaturalistas entendem que os direitos fundamentais precedem a fase da positivação já que decorrem da natureza humana, independentemente de serem ou não reconhecidos pelo Estado.

Para os positivistas os direitos fundamentais são os positivados na Constituição, aceitando-se a cláusula aberta do artigo 5º, § 2º da Constituição Federal.

Registre-se também que a doutrina tem dividido esses direitos em dimensões³⁰⁰ ou gerações³⁰¹. Paulo Bonavides descreve um direito de 5ª geração³⁰².

Quanto à titularidade dos direitos fundamentais, ninguém discute que todos os seres humanos são titulares desses direitos.

Em relação à titularidade de direitos fundamentais por pessoa jurídica, leciona Gilmar Mendes:

Não há, em princípio, impedimento insuperável a que pessoas jurídicas venham, também, a ser consideradas titulares de direitos fundamentais, não obstante estes, originalmente, terem por referência a pessoa física. Acha-se superada a doutrina de que os direitos fundamentais se dirigem apenas às pessoas humanas.³⁰³

²⁹⁹CANOTILHO, 2003, p. 393.

³⁰⁰A primeira geração refere-se ao direito do indivíduo contra o Estado, “mais especificamente como direitos de defesa, demarcando uma zona de não intervenção do Estado e uma esfera de autonomia individual em face de seu poder”. Entre eles estão o direito à vida, à liberdade, à propriedade, à liberdade de expressão, à liberdade de religião, etc. Os direitos de segunda geração reclamam ao Estado as prestações sociais. São o direito a saúde, educação, trabalho, previdência, assistência, etc. Os direitos de terceira geração são conhecidos como fraternidade ou solidariedade. (SARLET, 2003, p. 51-52).

³⁰¹Paulo Bonavides defende existir uma quarta geração de direitos, que seriam o direito à democracia, à informação, e o direito ao pluralismo, (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 569) e uma quinta geração que seria o direito à paz.

³⁰²O direito de quinta geração seria o direito à paz. (BONAVIDES, Paulo. A quinta geração de direitos fundamentais. Disponível em:

<http://www.dfj.inf.br/Arquivos/PDF_Livre/3_Doutrina_5.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2015).

³⁰³MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 271.

Neste sentido Canotilho, sobre a Constituição portuguesa, diz: “Nos termos do artigo 12º/2, as **peças coletivas** gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com sua natureza”.³⁰⁴ [grifo do autor]

E prossegue Canotilho afirmando que devido à compatibilidade dos direitos e deveres com a natureza das pessoas coletivas, direitos que indiquem a individualidade da pessoa não poderão ser compreendidos às pessoas jurídicas, como direito à vida, constituir família, celebrar casamento. Por outro lado as pessoas jurídicas gozam de direitos fundamentais que podem, além do indivíduo, ser estendidos a elas, como a liberdade de imprensa, de reunião, profissão.³⁰⁵

Neste sentido Regina Nery Ferrari:

[...] os direitos fundamentais só se dirigem às pessoas jurídicas quando forem, por sua natureza, suscetíveis de serem por ela titulados, tais como, por exemplo, o direito de propriedade, de ampla defesa, do contraditório, de resposta, do sigilo de correspondência, de inviolabilidade do domicílio, de garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, de criação de associações, na forma da lei [...].³⁰⁶

No entanto, “questão mais melindrosa diz com a possibilidade de pessoa jurídica de direito público vir a titularizar direitos fundamentais”³⁰⁷. A controvérsia se justifica, pois os direitos fundamentais nascem justamente contra as arbitrariedades do Estado.

Atento à doutrina discordante, Canotilho traz exemplos que atestam a existência de direitos fundamentais às pessoas jurídicas de direito público, já que em certas situações elas não estão em posição de poder, mas de sujeição. Ademais, ele cita que a Constituição portuguesa não faz distinção entre pessoas jurídicas de direito público ou privado.³⁰⁸

³⁰⁴CANOTILHO, 2003, p. 420.

³⁰⁵Ibid., p. 421.

³⁰⁶FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 536.

³⁰⁷MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 271-272.

³⁰⁸Como exemplos as universidades, que gozam de constitucionalmente de autonomia, as autarquias e a autonomia ante os Estados. (CANOTILHO, op. cit., p. 422-423).

Após esse panorama dos direitos fundamentais, no próximo tópico abordase a segurança jurídica, indubitavelmente um direito fundamental, de primeira geração³⁰⁹, inerente ao próprio estado de direito.

3.2.2 Segurança jurídica

A humanidade passou por diversas etapas até chegar ao estado democrático atual. Do absolutismo ao atual constitucionalismo foram anos de história. O direito sempre buscou estabilidade nas relações. Segurança é tudo que as pessoas buscam. Num sistema jurídico a segurança jurídica representa a estabilidade almejada.

A segurança sempre foi um grande desejo do homem. Por isso ele faz planos e pensa no seu futuro. Nesse sentido a segurança é o mesmo que estabilidade, em que o homem busca se prevenir dos perigos, aspirando por previsibilidade.

A vida em sociedade nem sempre significou vida com segurança, já que a sociedade passou por períodos de absolutismo, tempos de trevas, até chegar às modernas democracias.

Thomas Hobbes entendia que todo homem, para fazer parte de uma República, deveria se obrigar a respeitar as leis. O Estado é o maior dos poderes humanos, composto de forma consensual pelos poderes da maioria dos homens, numa só pessoa natural ou civil. Para o autor inglês o Leviatã seria a única maneira de uma vida feliz e segura. A vontade de todos era transferida para uma única vontade, no caso o Estado, que por coerção conteria as vontades individuais contrárias às leis estabelecidas.³¹⁰

Para Hobbes o controle de poder era para evitar a insegurança já que as paixões naturais precisavam ser contidas pelo medo das sanções. Nas palavras do próprio Hobbes:

³⁰⁹ROCHA, C. O Constitucionalismo contemporâneo e a instrumentalização para a eficácia dos direitos fundamentais. **Revista CEJ**, América do Norte, 112 12 1997.

³¹⁰HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil**. São Paulo: Martins Fontes, 2003 apud TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011a. p. 131-132.

Isso é mais do que consentimento ou concórdia, é uma verdadeira unidade de todos eles, numa só pessoa, realizada por um pacto de cada homem com todos os homens, de um modo que é como se cada homem dissesse a cada homem: *autorizo e transfiro o meu direito de me governar a mim mesmo a este homem, ou a esta assembleia de homens, com a condição de transferires para ele o teu direito, autorizando de uma maneira semelhante todas as suas ações*. Feito isso, à multidão assim unida numa só pessoa chama-se *Republica*, em latim, *Civitas*. Esta é a geração daquele grande *Leviatã*.³¹¹

A preocupação do homem moderno pela segurança não é nova, pois já na Declaração de Direito da Virgínea de 1776, em seu artigo 1º se vê: “Todos os homens nascem igualmente livres e independentes, têm direitos certos, essenciais e naturais dos quais não podem, por nenhum contrato, privar nem despojar sua posteridade: tais são o direito de gozar a vida e a liberdade com os meios de adquirir e possuir propriedades, de procurar obter a felicidade e a segurança”.³¹²

A propósito, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, fruto da Revolução Francesa, já trazia no artigo 2º a garantia da segurança: “O fim de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem. Esses direitos são a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão.”

Assim, modernamente, ao menos na cultura ocidental, o direito organizado como sistema passa a balizar a pretendida segurança. Não é a moral, a religião ou os costumes, mas o direito o veículo idealizador da segurança, daí a segurança jurídica.

Ricardo Lobo Torres, ao discorrer sobre a segurança jurídica como valor fundamental, afirma:

A segurança jurídica torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado, tudo o que faltava ao patrimonialismo. Afirmou-se nas obras de

³¹¹HOBBS, 2003 apud TORRES, 2011a, p. 132-133.

³¹²Tal preocupação já estava presente nos textos do Federalista 48: “Não se nega que o poder é, por natureza, usurpador, e que precisa ser eficazmente contido, a fim de que não ultrapasse os limites que lhe foram fixados. Assim, após a discriminação teórica das diferentes categorias de poder, que pertençam naturalmente ao Legislativo, ao Executivo ou ao Judiciário, a tarefa seguinte e mais difícil está em prover para cada um deles certa segurança prática contra invasões por parte dos outros”. (HAMILTON, Alexander; JAY John; MADISON, James. **O federalista**. 2. ed. Campinas: Russell Editores, 2005. p. 307).

Hobbes, como a segurança contra violência praticada pelos outros, e de Locke, como proteção contra os Estados e garantia de propriedade. Positivou-se nas Constituições das Colônias americanas e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. Foi apelidada por Marx como 'segurança do egoísmo' burguês. Identificou-se com a só legalidade do Estado de Direito formal na obra de Kelsen. Perdeu muito de seu interesse na primeira metade do século XX e no tempo do fastígio do Estado de Bem-Estar Social, mas volta a ocupar lugar de destaque no momento em que a injustiça também recuperou a sua importância.³¹³

José Afonso da Silva define segurança jurídica como “o conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”.³¹⁴

O Estado democrático de direito impõe a existência de segurança jurídica, o que demanda proteção da confiança e a irretroatividade não só de leis, mas de medidas que atentem contra a dignidade da pessoa humana. “O tema da segurança jurídica tem assento constitucional (princípio do Estado de Direito).³¹⁵

A Constituição Federal contém regras e princípios que dão sustentação a esse Estado democrático de direito. Os princípios são normas impregnadas de valor. “[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”.³¹⁶

A conjunção eficaz de alguns princípios equivale a um sobreprincípio, realizando-se o primado da justiça.³¹⁷ Assim, o princípio da certeza do direito trata-se, “também, de um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica.”³¹⁸

Na ótica de Ingo Sarlet, para a doutrina constitucional mais moderna, a segurança jurídica é tida “como expressão inarredável do Estado de Direito, de tal

³¹³TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 168-169.

³¹⁴SILVA, 2013, p. 200.

³¹⁵MENDES; COELHO; BRANCO, 2008, p. 489.

³¹⁶CARVALHO, 2000, p. 145.

³¹⁷CARVALHO, loc. cit.

³¹⁸Ibid., p. 146.

sorte que a segurança jurídica passou a ter o status de sobreprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito”.³¹⁹

Pretendendo uma definição Canotilho diz que

O princípio geral da segurança jurídica em sentido amplo (abrangendo, pois, a ideia de proteção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o indivíduo tem do direito poder confiar que aos seus atos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e válidas por esses atos jurídicos deixados pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico. As refracções mais importantes do princípio da segurança jurídica são as seguintes: (1) relativamente a *atos normativos* – proibição de normas retroativas restritivas de direitos ou interesses juridicamente protegidos; (2) relativamente a *atos jurisdicionais* – inalterabilidade do caso julgado; (3) em relação a *atos da administração* – tendencial estabilidade dos casos decididos através de atos administrativos constitutivos de direitos (cf. Ac. Tc. 786/96 e 141/02).³²⁰

O Professor Almiro do Couto e Silva, prefaciando a obra de Humberto Ávila sobre segurança jurídica, diz que ela foi reconhecida como princípio constitucional no mesmo nível da legalidade pelo Tribunal Federal Constitucional alemão, e que ambos os princípios derivam de um princípio maior ou do sobreprincípio do Estado de Direito. No Brasil esse reconhecimento pelo STF viria apenas na primeira década do século XXI.³²¹

Ainda na obra de Humberto Ávila, o Professor Diretor da Cátedra de Cultura Jurídica da Faculdade de Direito da Universidade de Girona, na Espanha, Dr. Jordi Ferrer Beltrán, prefaciando a edição espanhola, assevera que:

Hoje vemos como a segurança jurídica é reclamada como garantia fundamental do comércio internacional e poderia ser invocada também como um elemento de integração social, na medida em que está firmemente vinculada à igualdade na aplicação da lei. Ou como garantia dos cidadãos diante de certas medidas políticas anticrise, como a diminuição unilateral dos salários dos funcionários públicos. No que diz respeito ao direito vigente, a Constituição Espanhola, como outras declarações de direitos

³¹⁹SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro**. Disponível em:

<http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=54>. Acesso em: 8 out. 2013.

³²⁰CANOTILHO, 2003, p. 257.

³²¹ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 12.

fundamentais, estabelece no seu artigo 9.3 que a segurança jurídica é um dos princípios básicos garantidos pela Carta Magna.³²²

A segurança jurídica também é mais que um princípio, um sobreprincípio, pois dela decorrem vários outros princípios como a legalidade, anterioridade, irretroatividade. Ainda é a segurança jurídica que garante regras constitucionais como a proteção ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, previstos no art. 5º, XXXVI.

Humberto Theodoro Junior leciona que:

a Constituição brasileira consagra o princípio da segurança jurídica em mais de uma oportunidade. Já no preâmbulo se anuncia que o Estado Democrático de Direito, de que se constitui a República Federativa do Brasil, está destinado a garantir, entre outros direitos fundamentais, a segurança. Esta, ao lado de outros direitos da mesma estirpe, insere-se no rol dos valores supremos de uma sociedade fraterna pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social. Também no caput do art. 5º, a declaração dos direitos e garantias fundamentais tem início com a proclamação de que todos são iguais perante a lei, garantindo-se a todos os residentes no País a inviolabilidade do direito à segurança e à propriedade. Esse compromisso do Estado de Direito com o princípio de segurança, aliás, não é uma peculiaridade da República brasileira. Todo o constitucionalismo ocidental de raízes europeias o adota e exalta” (destaque do original).³²³

Eurico Diniz de Santi, ao descrever a segurança jurídica como valor fundamental, assim se expressa:

A segurança jurídica é um valor fundamental que o ordenamento jurídico persegue. O direito-em-si não apresenta essa segurança, se apresentasse esse cânone seria desnecessário. Muito pelo contrário, o direito convive com o risco, com a insegurança: todas as normas jurídicas infraconstitucionais e constitucionais são, com exceção das chamadas cláusulas pétreas e das normas individuais e concretas que recebem o efeito da coisa julgada, susceptíveis de alteração, seja mediante controle jurisdicional, seja mediante o exercício das competências legislativa, judicial e administrativa. Por isso, a determinação do direito só é aferível no

³²²ÁVILA, 2012, p. 15.

³²³THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do Direito Positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, n. 1, ano XXIV, 2006a. Disponível em:

<http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2006/01/-sumario?next=1>. Acesso em: 19 fev. 2015.

horizonte do presente. A segurança jurídica do futuro é garantir a estabilidade jurídica ao presente, que se torna passado.³²⁴

Paulo de Barros Carvalho entende que a segurança jurídica é uma regra a ser seguida no sistema jurídico visando à propagação de um sentimento de previsibilidade o que traz tranquilidade quanto aos efeitos das normas jurídicas, pois “tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza”.³²⁵

Nesse sentido leciona Estefânia Maria de Queiroz Barboza que “em que pese ser inalcançável a segurança jurídica, o que se pretende, na verdade, é reduzir a insegurança jurídica a índices aceitáveis”.³²⁶

Percebe-se, assim, que a segurança jurídica tem por escopo trazer certeza, um mínimo de estabilidade e tornar menos imprevisível o sistema jurídico ao cidadão. Para tanto a segurança jurídica se contrapõe às arbitrariedades do Estado, que violem esse sistema jurídico, no caso as leis como um todo e a Constituição Federal.

A segurança jurídica é intrínseca à própria formação do Estado que se pretenda ser considerado um Estado de Direito.³²⁷

A Constituição Federal de 1988, no preâmbulo consagra a segurança ao lado de outros valores³²⁸.

³²⁴SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 77.

³²⁵CARVALHO, 2000, p.147.

³²⁶BARBOZA, 2014, p. 237.

³²⁷A segurança jurídica, vista como estabilidade e continuidade da ordem jurídica e previsibilidade das consequências jurídicas de determinada conduta, é indispensável para a conformação de um Estado que pretenda ser “Estado de Direito”.Embora as Constituições e Cartas de direitos humanos fundamentais – como, por exemplo, a Declaração dos Direitos Humanos da ONU e a Convenção Americana de São José da Costa Rica – não aludem a um direito à segurança jurídica, o constitucionalismo dos nossos dias é consciente de que um Estado de Direito é dela indissociável. A doutrina considera a segurança jurídica como expressão do Estado de Direito, conferindo àquela a condição de subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito. (MARINONI, Luiz Guilherme. Disponível em: <<http://www.tex.pro.br/home/artigos/261-artigos-mar-2014/6443-os-precedentes-na-dimensao-da-seguranca-juridica>>. Acesso em: 5 jun. 2014).

³²⁸“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias,

No artigo 1º dispõe que o Brasil é um Estado Democrático de Direito e no artigo 5º diz que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

A segurança prevista no preâmbulo da Constituição, para Humberto Ávila, é um valor social já que a instituição do Estado Democrático de direito destina-se a assegurar a segurança como valor. A segurança jurídica é a segurança pelo direito pois este deve ser instrumento que assegure a segurança. Apenas o direito sendo seguro é que pode viabilizar a segurança trazida no preâmbulo.³²⁹ Para o autor:

a previsão da “segurança” no “Preâmbulo” e no *caput* do art. 5º qualifica-se como proteção da segurança *jurídica* como segurança *do* Direito e segurança *pelo* Direito, do *cidadão frente* ao Estado, a ser realizada *pelo* Estado por meio de regras, de atos e de procedimentos capazes de efetivar a segurança como *direito individual* e como *valor social*.³³⁰

Procurando o sentido da palavra segurança Humberto Ávila afirma que o sentido de segurança na Constituição não é segurança física, mas segurança jurídica, pois o art. 1º institui um Estado Democrático de Direito destinado a “assegurar a segurança como valor, a CF/88 refere-se a um objetivo social que ultrapassa a dimensão meramente psicológica ou física”.³³¹

Também seria no sentido jurídico porque o artigo 5º garante a segurança juntamente com outros direitos como a liberdade, igualdade e propriedade, que não são estados psicológicos, mas valores sociais objetivos.

A constituição protegeria a segurança paralelamente a esses valores como jurídicos.³³² E Humberto Ávila arremata dizendo que o artigo 5º em seus incisos traz catalogados direitos fundamentais relativos à segurança física e individual como inviolabilidade do domicílio e *habeas corpus* bem como segurança em relação às

promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

³²⁹ÁVILA, 2012, p. 208.

³³⁰Ibid., p. 210.

³³¹Ibid., p. 255.

³³²ÁVILA, loc. cit.

exteriorizações específicas da liberdade, o que permite a compreensão mais ampla da segurança prevista no *caput* desse artigo 5º.³³³

Segurança jurídica, segundo Heleno Torres assume diversas qualificações na ordem jurídica como exigência, garantia, fim constitucional, o que a leva a ser considerada como princípio superior ou princípio geral do direito. Heleno Torres enfatiza que há um direito fundamental à segurança jurídica que decorre da garantia à preservação de outros princípios constitucionais como legalidade, isonomia e um escudo ante os poderes públicos para concretização de direitos e garantias fundamentais.³³⁴

A Constituição não traz expressamente escrita a palavra segurança jurídica no catálogo dos direitos fundamentais. Trouxe sim, de modo contrário, pela Emenda Constitucional 45, a súmula vinculante e visando a evitar a insegurança jurídica.³³⁵

Ainda que o catálogo de direitos fundamentais da Constituição de 1988 não traga de forma expressa o direito fundamental à segurança jurídica, esse direito fundamental está permeado ao longo da Carta Magna³³⁶, mormente do artigo 5º.

O artigo 5º, XXXVI da Constituição estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Aqui está consagrada a segurança jurídica. Violar qualquer desses preceitos afronta a segurança jurídica, trazendo a instabilidade e a perda da confiança no Estado Democrático de Direito. A

³³³ÁVILA, 2012, p. 255.

³³⁴TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011a. p. 185-188.

³³⁵Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

³³⁶A Constituição brasileira consagra o princípio da segurança jurídica em mais de uma oportunidade. Já no preâmbulo se anuncia que o Estado democrático de direito, de que se constitui a República Federativa do Brasil, está destinado a garantir, entre outros direitos fundamentais, a segurança. Esta, ao lado de outros direitos de mesma estirpe, se insere no rol dos “valores supremos de uma sociedade fraterna pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social”. Também no *caput* do art. 5º, a declaração dos direitos e garantias fundamentais tem início com a proclamação de que todos são iguais perante a lei, garantindo-se a todos os residentes no país a inviolabilidade do direito à segurança e à propriedade. Esse compromisso do Estado de direito com o princípio de segurança, aliás, não é uma peculiaridade da República brasileira. Todo o constitucionalismo ocidental de raízes europeias o adota e exalta. (THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica. Porto Alegre, **Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil**, n. 40, 2006b. p. 25-53).

segurança jurídica é muito cara à democracia, devendo ser buscada de todas as maneiras.

Em países como Portugal e Estados Unidos não há menção expressa ao princípio da segurança jurídica, mas a jurisprudência o consagra quando do princípio da não retroatividade de respeito à cláusula do *due process*.³³⁷

Na Itália a doutrina dá muito valor à segurança jurídica e no silêncio da Constituição a Corte a proclamou como de fundamental importância para a existência do Estado democrático.³³⁸

Na Alemanha o direito constitucional atribui à segurança jurídica o status de imperativo com valor constitucional, que decorre do Estado de direito.³³⁹

Na França

a presença do princípio da segurança jurídica no direito constitucional francês é interpretada como fruto da evolução do Estado de direito de um sistema formal para um sistema que contém exigências materiais. Liga-se ao novo Estado em que se enfraquece o princípio da democracia majoritária e se reforça o sistema dos direitos fundamentais.³⁴⁰

O Estado democrático de direito impõe a existência de segurança jurídica, o que demanda proteção da confiança e a irretroatividade não só de leis mas de medidas que atentem contra a dignidade da pessoa humana.

No entanto, é preciso delimitar o sentido de segurança jurídica, pois ela abrange diversos princípios constitucionais. A professora Judith Martins-Costa cita onze situações com decisões do Supremo Tribunal Federal tratando de segurança jurídica, que passam por vários ramos do direito e abrangem diversos temas.³⁴¹

³³⁷THEODORO JÚNIOR, 2006b, p. 25-53.

³³⁸THEODORO JÚNIOR, loc. cit.

³³⁹THEODORO JÚNIOR, loc. cit.

³⁴⁰THEODORO JÚNIOR, loc. cit.

³⁴¹O Ementário eletrônico do Supremo Tribunal Federal registrava, em agosto de 2003, trinta e sete (37) decisões indexadas pela expressão “segurança jurídica”. Tais decisões estão no âmbito dos Direitos Penal, Civil, Administrativo, Tributário e Trabalhista. Consideradas pelo viés positivo do princípio, denotam os seguintes focos de significação: a) a segurança jurídica está no fundamento do instituto da decadência - STF, Trib. Pleno, QOAR n. 1323/RS, Rel. Min. Moreira Alves, julg. em 03/11/1989, DJU 09/02/1990, p. 572; b) a segurança jurídica fundamenta o instituto da prescrição - STF, Segunda Turma, AgRAI n. 140751/ RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. em 09/06/1992, DJU 25/09/92, p. 16.186; RTJ 143-03, p. 1.009; c) a segurança jurídica fundamenta o instituto da preclusão - STF, Segunda Turma, AgRAI n. 249470/BA, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. em 10/10/2000, DJU 01/02/2000, p. 74; d) a segurança jurídica fundamenta a intangibilidade da coisa julgada - STF, Tribunal Pleno, AR n. 1461/PE, Rel. Min. Marco Aurélio; e) a segurança jurídica é o valor que

Luís Roberto Barroso leciona que:

No seu desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial, a expressão segurança jurídica passou a designar um conjunto abrangente de ideias e conteúdos, que incluem:

1. a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade;
2. a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade;
3. a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova;
4. a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados;
5. a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas.³⁴²

O Professor Heleno Taveira Torres destaca o importante papel da jurisprudência, ao lado da legalidade na orientação ao cidadão como fonte do direito.

Para ele a jurisprudência embora não seja fonte primária, equipara-se:

sustenta a figura dos direitos adquiridos - STF, Primeira Turma, EDclRE n. 367166/ RN, Rel. Min. Ellen Gracie; f) a segurança é o valor que sustenta o princípio do respeito ao ato jurídico perfeito - STF, Segunda Turma, RE n. 194662/BA, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. em 18/09/2001, DJU 19/04/2002, p. 59; g) a segurança jurídica está na base da inalterabilidade, por ato unilateral da Administração, de certas situações jurídicas subjetivas previamente definidas em ato administrativo- STF, Segunda Turma, AgRRE n. 118927/ RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. em 07/02/ 1995, DJU 10/08/1995, p. 23.556; h) a segurança jurídica está na ratio da adstrição às formas processuais- STF, Segunda Turma, HC n. 69.906/MG, Rel. Min. Paulo Brossard, julg. em 15/12/ 1992, DJU 16/04/1993, p. 6.434; RTJ 146- 01, p. 244.; i) a segurança jurídica está na ratio do princípio da irretroatividade da lei, quando gravosa ao status libertatis das pessoas ou afrontosa às situações mais favoráveis, consolidadas pelo tempo ou resguardadas pela lei. Já pelo viés negativo, decidiu o Supremo Tribunal Federal- STF, Trib. Pleno, MCADIn n. 605/DF, Rel. Min. Celso De Mello, julg em 23/10/1991, DJU 05/03/4993. p. 2.897 e STF, Segunda Turma, RE n. 193124/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. em 16/12/1997, DJU 20/03/1998, p. 16; j) a segurança jurídica não é afrontada, senão reforçada, com o rigor probatório, nas matérias concernentes à concessão de benefícios especiais a certas categorias ou pessoas, conforme a situação em que se encontrem- STF, Trib. Pleno, ADIn n. 2.555/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, julg. em 03/04/2003, DJU 02/ 05/2003, p 25.; k) a segurança jurídica não impede que lei nova ou ato administrativo dê conformação a situações jurídicas, desde que resguardado o princípio da legalidade, pois não limita de modo absoluto o poder de conformação do legislador. Se examinarmos com atenção esses onze focos de significações, veremos que uma linha os une, indissolavelmente: para o Supremo Tribunal Federal, o princípio da segurança é como se fosse uma tradução jurídica do fenômeno físico da imobilidade, marcando o que, nas relações jurídicas entre a Administração e os administrados, deve permanecer estático, imóvel como estátua, permanente no tempo- STF, Primeira Turma, RMS n. 23.543/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, julg. em 27/06/2000, DJU 13/10/2000, p. 21. (MARTINS-COSTA, J. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o estado e os cidadãos: a segurança como crédito de segurança. **Revista CEJ**, América do Norte, 8 7 12 2004. Disponível em:

<<https://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/641/821>>. Acesso em: 15 fev. 2015).

³⁴²BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo código civil. p. 35-36. Disponível em:

<http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art_03-10-02.htm>. Acesso em: 6 mar. 2015.

Nesse sentido, a jurisprudência constitui uma garantia contra a instabilidade, na forma de *certeza do direito* e meio de “orientação” das condutas individuais. Como diz Joseph Raz, “o Direito deve ser capaz de guiar o comportamento dos sujeitos”, o que vale igualmente para a jurisprudência, pois as pessoas aspiram à segurança quanto ao direito aplicável, para determinar as consequências dos seus atos (efeito de *orientação* da certeza do direito).³⁴³

Tratando-se de trabalho que aponta a violação ao direito fundamental à segurança jurídica quando se trava a guerra fiscal entre o fisco e os contribuintes (e também entre o fisco e mais de um ente federativo contra o sujeito passivo), tem-se em mente a segurança jurídica que deve advir do parlamento, quando edita leis tributárias, já que “a segurança jurídica não compactua com o excesso normativo e exige, ainda, leis claras e compreensíveis pelo homem médio.”³⁴⁴

Da mesma forma, a segurança jurídica é almejada na prestação jurisdicional. Decisões coerentes de forma a pacificar o entendimento dos tribunais é o que se almeja em termos de segurança jurídica.

Não basta um conjunto de leis (tributárias) claras e objetivas para que haja segurança jurídica. É preciso que a tributação seja justa. No passado houve ordenamentos que justificaram regimes autoritários, como o período da ditadura militar, no Brasil, ou regimes nazistas, fascistas e comunistas.

A segurança jurídica vista de forma dissociada da justiça é algo que ficou para trás na história.

O ordenamento jurídico só trará segurança jurídica se for justo, já que essa é condição indispensável para se obter justiça. Esse ordenamento também deve estar dotado de normas claras e públicas para que se considere justo.³⁴⁵

Na Constituição brasileira, no rol dos direitos fundamentais, não se encontra positivado um direito fundamental à segurança jurídica.

³⁴³TORRES, Heleno Taveira. Limites à modificação da jurisprudência consolidada. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jan-30/consultor-tributario-limites-modificacao-jurisprudencia-consolidada#_ftnref10>. Acesso em: 13 fev. 2015.

³⁴⁴FISCHER, Octávio Campos. **Direitos fundamentais, tributação e democracia**. Curitiba: Instituto Memória, 2014c. p. 14.

³⁴⁵ZAMARIAN, Livia Pitelli; NUNES JR, Vidal Serrano. O fornecimento de segurança jurídica pela constituição através da prestação jurisdicional. Disponível em: <http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-19/RBDC-19-341-Artigo_Livia_Pitelli_Zamarian_e_Vidal_Serrano_Nunes_Jr_%28O_Fornecimento_de_Seguranca_Juridica_pela_Constituicao%29.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2015.

Do ponto de vista formal, poderia considerar-se a segurança jurídica como direito fundamental atribuído, por meio de relação de fundamentação, conforme leciona Robert Alexy.³⁴⁶

Essa atribuição é visível, pois há relação de fundamentação entre a segurança jurídica e a legalidade (direito de a não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei-artigo 5º, inciso II), e ainda com a proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (artigo 5º, inciso XXXVI), ou em matéria de direito penal prevista no artigo 5º, inciso XXXIX (não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena, sem prévia cominação legal).

Haveria ainda outros direitos fundamentais já que o rol é extenso, pois como dito antes a segurança jurídica permeia o rol de direitos fundamentais do artigo 5º.

Por outro lado, Ingo Sarlet leciona

Muito embora em nenhum momento tenha o nosso Constituinte referido expressamente um direito à segurança jurídica, este (em algumas de suas manifestações mais relevantes) acabou sendo contemplado em diversos dispositivos da Constituição, a começar pelo princípio da legalidade e do correspondente direito de a não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (artigo 5º, inciso II), passando pela expressa proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (artigo 5º, inciso XXXVI), bem como pelo princípio da legalidade e anterioridade em matéria penal (de acordo com o artigo 5º, inciso XXXIX, não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal) e da irretroatividade da lei penal desfavorável (artigo 5º, inciso XL), até chegar às demais garantias processuais (penais e civis), como é o caso da individualização e limitação das penas (artigo 5º, incisos XLV a XLVIII), das restrições à extradição (artigo 5º, incisos LI e LII) e das garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV), apenas para referir algumas das mais relevantes, limitando-nos aqui aos exemplos extraídos do artigo 5º, que, num sentido amplo, também guardam conexão com a noção de segurança jurídica.³⁴⁷

³⁴⁶Alexy, tratando dos direitos fundamentais da Constituição alemã, utiliza-se de um critério formal para definir direito fundamental. É fundamental tudo que a constituição disser. Não só os direitos elencados no capítulo intitulado de direitos fundamentais (artigos 1º a 19) bem como as disposições garantidoras de direitos individuais dos artigos 20, § 4º, 33, 38, 101, 103 e 104. Seriam essas as normas de direitos fundamentais da Constituição da Alemanha. Para ele as normas de direitos fundamentais podem, então, ser estabelecidas diretamente pelo texto constitucional ou ainda podem ser normas de direitos fundamentais atribuídas, que são as normas constitucionais que ainda não estejam expressamente estabelecidas no texto constitucional, são atribuídas às normas diretamente estabelecidas através de uma relação de fundamentação. (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 68-75).

³⁴⁷SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. Disponível em:

<http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=54>. Acesso em: 5 fev. 2015.

De qualquer forma, direito fundamental atribuído ou não, a segurança jurídica não pode ser vista de outro modo. O princípio da segurança jurídica é quem garante a concretização de direitos fundamentais como legalidade, inviolabilidade do direito à vida, liberdade, segurança, propriedade, coisa julgada, isonomia, liberdade de expressão, acesso à informação, sufrágio universal, etc.

Para Clèmerson Clève a segurança jurídica é princípio autônomo na Constituição, o que se confirma pelo *caput* do art. 5º “onde emerge como direito fundamental individual, além da referência igualmente expressa no *caput* do art. 6º, onde emerge como direito social demandante de ações positivas para a sua realização.”³⁴⁸

Nesse sentido é a lição de Cármen Lúcia Antunes Rocha:

Segurança jurídica é o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas. Este direito articula-se com a garantia da tranqüilidade jurídica que as pessoas querem ter, com a sua certeza de que as relações jurídicas não podem ser alteradas numa imprevisibilidade que as deixe instáveis e inseguras quanto ao seu futuro, quanto ao seu presente e até mesmo quanto ao passado.

O direito à segurança espraia-se num conjunto de outros direitos e garantias que se acoplam e se moldam no sistema constitucional e infraconstitucional, compondo um ordenamento que deixa todos e cada um certos de seus direitos e da eficácia que eles produzem.

É o direito à segurança que define a sustentação, firmeza e eficácia do ordenamento jurídico. Ele garante que cada pessoa pode saber de si, de seus direitos, tê-los por certos e seguros em sua aplicação, para que cada qual durma e acorde ciente de que os seus direitos são os que estão conhecidos no sistema, e que a sua mudança não se fará senão segundo o quanto nele estabelecido (o que, numa democracia, não será de atropelo nem sem o prévio conhecimento do que vem a ser cada item jurídico mudado ou produzido como novo direito).³⁴⁹

Ingo Sarlet sustenta uma classificação dos direitos fundamentais em escritos, que são os positivados na Constituição e não escritos, que podem ser

³⁴⁸CLÈVE, Clèmerson Merlin. Crédito-prêmio do IPI. Eventual mudança de orientação jurisprudencial e princípio constitucional da segurança jurídica. Disponível em: <<http://www.cletheadogados.com.br/arquivos/parecer-credito-premio-ipi.doc>>. Acesso em: 6 fev. 2015.

³⁴⁹ROCHA, Carmem Lucia Antunes. Princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. p. 3. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/ef/wp-content/uploads/2014/06/O-principio-da-coisa-julgada-e-o-vicio-de-inconstitucionalidade.pdf>>. Acesso em: 6 fev. 2015.

implícitos, que são subentendidos nas normas de direitos e garantias fundamentais e ainda decorrentes do regime de princípios do art. 5º § 2º.³⁵⁰

Corroborando esse entendimento Regina Ferrari

Como princípio implícito do atual sistema constitucional, sua formação é extraída, principalmente, do § 2º do art. 5º da CF e da essência do Estado Democrático e Social de Direito, dos princípios por ele consagrados – por exemplo, o princípio da legalidade (art. 5, II); o princípio do juiz natural (art. 5º, XXXV); o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, b); o princípio da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI); o controle de inconstitucionalidade dos atos normativos.³⁵¹

Implícita ou não no texto da constituição, é a segurança jurídica que nos ampara contra surpresas e arbitrariedades do Estado³⁵². Ela está para garantir que não haja violação a nenhum outro direito fundamental.

Oportuna aqui a lição de Betina Grupenmacher quando diz

Uma Constituição verdadeiramente democrática deve prever a representatividade popular na eleição de seus dirigentes, além de estabelecer regras que confirmam segurança aos direitos assegurados aos cidadãos, tais como a interdição de arbitrariedade, a igualdade, a legalidade, a previsibilidade da ação estatal, dentre outras que realizam a segurança jurídica.³⁵³

No direito tributário, na ótica de Octávio Campos Fischer, há um tripé da segurança jurídica:

No direito tributário, há uma especial atenção da doutrina para com o princípio da segurança jurídica. Sua concretização aparece de forma mais clara nas normas da anterioridade (art. 150, III, “b” e “c” e art. 195, § 4º), da

³⁵⁰SARLET, 2003, p. 95.

³⁵¹FERRARI, 2011, p. 667.

³⁵²Poderá o Estado se beneficiar da segurança jurídica? “Se segurança jurídica é empregada no sentido de princípio objetivo, obviamente a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico em geral também são imprescindíveis para o funcionamento do próprio ente estatal.”

³⁵³GRUPENMACHER, 2004b, p. 14.

irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da legalidade (art. 150, I); o chamado “tripé da segurança jurídica”.³⁵⁴

A importância de um direito fundamental à segurança jurídica, garantidor do funcionamento dos direitos e garantias fundamentais a coloca como valor supremo a ser alcançado por um Estado que se pretenda ser democrático de direito.³⁵⁵

3.2.3 Segurança jurídica, ISS e o estabelecimento prestador

Adentrando no direito tributário, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156 estabelece a competência dos Municípios para instituir o Imposto Sobre Serviços-ISS. Ela mesma dispôs sobre a necessidade de Lei Complementar para prevenir conflitos entre os entes federados das diferentes esferas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – ou entre si, por exemplo, conflito entre dois Estados, no inciso I, do art. 146.

Relativamente ao ISS, objeto deste trabalho, a Lei Complementar que o define é a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003. O Decreto-lei 406/68³⁵⁶ que a antecedeu, e por ela foi revogado parcialmente, ainda é citado nas decisões do Superior Tribunal de Justiça, como se verá.

³⁵⁴FISCHER, 2014b, p. 13-14.

³⁵⁵Nesse sentido Heleno Torres leciona que “A segurança jurídica é essencial ao Estado Democrático de Direito. Seus “núcleos funcionais [...] operam mediante as funções da certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas”. No direito tributário a certeza ocorre “pela legalidade e suas variantes formais e materiais, como na definição das espécies de tributos e discriminação material de competências, proibição de analogia, reserva de lei complementar, exigência de legalidade formal para instituir ou aumentar tributos e determinação dos critérios para efetividade material dos direitos e garantias fundamentais em matéria tributária. A *estabilidade* intrassistêmica confere previsibilidade a partir da hierarquia e relações de coordenação e subordinação entre competências, princípios e regras jurídicas, previsibilidade e estabilidade das relações e, principalmente pela abertura axiológica do sistema jurídico, com sua diferenciação em relação aos demais sistemas e dever de preservação dos valores institucionalizados. E, conforme a comunicação entre certeza e coerência, a *confiabilidade* funcional determina, operacionalmente, a confiança dos sujeitos na *normalidade* do sistema, na estabilidade controlada das relações e expectativas de direitos e obrigações e na garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais, na aplicação das leis tributárias. (TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica judicial em matéria tributária e consequencialismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011b. p. 101).

³⁵⁶O Decreto-lei 406/68 foi recepcionado pela constituição de 1988 como lei complementar, já que promulgado ao tempo do recesso forçado do Congresso Nacional.

O Decreto-lei 406/68 trazia como hipótese de incidência, no artigo 8º.³⁵⁷, a prestação de serviços. Tomou como base de cálculo o preço do serviço, artigo 9º.³⁵⁸ e elegeu como contribuinte o prestador de serviços, art. 10³⁵⁹.

Por ter como função a prevenção de conflitos de competência, o Decreto-lei 406/68 trazia regra que determinava qual era o local da prestação dos serviços.³⁶⁰

A regra visava não apenas aos casos denominados de “zona cinzenta”³⁶¹ do direito tributário, como aqueles em que a prestação do serviço envolve mais de um município, realizando-se em várias etapas distintas, uma em cada local. Nesses casos era preciso definir a competência do Município a tributar a prestação de serviços.

Além disso, a norma em questão buscava prevenir eventual sonegação porquanto, na hipótese, como no caso de uma empresa prestadora de serviços vir a atuar num Município sem estabelecimento fixo, de modo esporádico. Difícilmente haveria como se apurar a obrigação tributária para poder se exigir o imposto.

Empresas nômades prestariam os serviços e nunca pagariam ISS, o que as colocaria em situação privilegiada em relação a outras empresas, ferindo-se o princípio da isonomia. Aliomar Baleeiro³⁶², em sua clássica obra *Direito Tributário Brasileiro*, já assinalava para o acerto na modificação na legislação do ISS, com a definição do local da prestação do serviço expressamente no art. 12 do Decreto-lei 406/68, para se evitar dúvidas acerca da competência quanto ao imposto, já ao tempo da Constituição Federal anterior.

³⁵⁷Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias. Revogado pela Lei Complementar 116 de 2003.

³⁵⁸“Art. 9º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

³⁵⁹“Art. 10. Contribuinte é o prestador do serviço”. Revogado pela Lei Complementar 116 de 2003.

³⁶⁰“Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;”

³⁶¹Disponível em:

<<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cdeic/noticias/confaz-e-frente-de-prefeitos-divergem-sobre-projeto-que-altera-regras-do-iss>>. Acesso em: 7 fev. 2015.

³⁶²“O Decreto-lei 406-68 simplificou o problema. Cobra o imposto do art.24, II, da CF, o Município da sede do estabelecimento, se este presta os serviços; se o prestador não tem estabelecimento, cobra o tributo o Município de seu domicílio”. (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro:Forense, 1971. p. 269).

Segundo a doutrina clássica, aqueles que prestassem serviços em outras localidades que não a da sua sede, não possuindo estabelecimento prestador no local em que foram prestados serviços, estão sujeitos às regras que regem o tributo no Município do local do estabelecimento prestador. Nesse sentido leciona Ives Gandra da Silva Martins, afirmando que esse foi o real intuito dos idealizadores da lei.³⁶³

Estabelecimento é o local em que a atividade empresarial é exercida, onde os bens da empresa estão organizados para o exercício da sua atividade econômica, conforme lição de Bernardo Ribeiro de Moraes.³⁶⁴

Não havendo o estabelecimento prestador no local dos serviços, prevalece a dicção do artigo 12, alínea “a”, do DL 406/68, ou seja, o local para o adimplemento da obrigação tributária é o Município da sede da empresa executora.

Diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça confirmam o já explicitado na lei, confira-se, por brevidade, uma delas da 2ª Turma:

TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DO RECOLHIMENTO. SERVIÇO DE PAISAGISMO. OBRA JÁ CONCLUÍDA. A regra geral sobre a competência para instituir o tributo (ISS) é a do local onde se situa o estabelecimento prestador, excepcionando-se os casos de construção civil, em que a competência tributária se desloca para o local da prestação (2ª Turma do STJ - Resp 16.033-0-SP - Rel. Min. Hélio Mosimann)³⁶⁵

³⁶³Para o ISS, a clara intenção dos pais do Código Tributário Nacional, com quem convivi e alguns deles escrevi livros, era de centrar no estabelecimento sede o recolhimento do tributo, como também para o ICM. Tão relevante para o ICM era e é para o ICMS, que até hoje se discute nos Tribunais a que Município competiria a partilha do ICMS, quando muitos Municípios participam da bacia das usinas hidroelétricas, prevalecendo, no Judiciário, de que pertine ao Município ONDE SE ENCONTRA A SEDE ADMINISTRATIVA DA EMPRESA. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disponível em:

<<http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/.../f57323c074211p.doc>>. Acesso em: 1º fev. 2015).

³⁶⁴Convém notar que o estabelecimento (maison de commerce) não pode ser confundido com o fundo de comércio (fond de commerce). Neste, caracterizado pelo complexo de elementos corpóreos e incorpóreos, se inclui aquele. Nem pode ser confundido com uma simples instalação ou outra manifestação material. O essencial, para caracterização do estabelecimento, é essa manifestação material em que a pessoa se situa no espaço em que exista um centro de ocupação habitual. Sem essa manifestação do exercício de atividades, ou esse núcleo de ocupações habituais, inexistente estabelecimento. (MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 488-489).

³⁶⁵BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 16.033-0-SP, da 2ª Turma, Relator Ministro Helio Mosimann, 13 de fevereiro de 1995. Disponível em:

<<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

A decisão do Superior Tribunal nada mais fez do que aplicar a lei vigente, qual seja, o Decreto-lei 406/68 que dispõe de forma clara que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador. A exceção era o serviço de construção civil, que deslocava a competência para o Município do local da prestação dos serviços, não havendo que se falar em estabelecimento.

Doutrinadores como Roque Carraza³⁶⁶ já vinham criticando a posição adotada pelo legislador entendendo que a lei não pode ser dotada de extraterritorialidade, sendo competente o Município onde o serviço era efetivamente prestado.

Aires Fernandino Barreto se refere à norma veiculada pelo art. 12 do Decreto-lei 406 como *“esdrúxula, de duvidoso apoio constitucional.”*³⁶⁷ Para ele a territorialidade é um princípio implícito no sistema tributário que decorre da federação.³⁶⁸

Embora haja vozes contrárias à extraterritorialidade da lei tributária, conforme visto em tópico específico, o Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, prevê a possibilidade dessa extraterritorialidade no artigo 102.³⁶⁹

Além disso, a Constituição Federal estabelece no artigo 146 que cabe à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.³⁷⁰

³⁶⁶CARRAZZA, 2005, p. 911.

³⁶⁷BARRETO, 2009a, p. 321.

³⁶⁸“Defendemos, no passado, ao tempo da vigência do art. 12, que em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, o ISS só poderia ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, chegamos a concluir pela inconstitucionalidade do art. 12, a, do Decreto-lei n.406/68, por invasão da área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Argumentamos que a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário, repudia, que serviços prestados no Município A possam ser tributados pelo Município B, apenas por estar este último o “estabelecimento prestador”. (BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009b. p. 607).

³⁶⁹Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhes reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

³⁷⁰É o que se pode afirmar em relação à regra do domicílio estabelecida no artigo 3º da Lei Complementar 116/03. Das duas uma: ou o legislador complementar pretendeu definir o fato gerador e o critério espacial do ISS e, ao assim proceder, desvirtuou-o; ou, ao estabelecer a regra em questão, pretendeu dirimir conflitos de competência e, nesta seara, também não andou bem, pois embora aparentemente tenha criado regra a evitar conflitos de competência, fê-lo em afronta ao princípio constitucional da territorialidade e alterou no arquetipo constitucional do imposto. Trata-se, portanto, de “disposição revestida de inconstitucionalidade, que não só logrou êxito no propósito de dirimir conflitos existentes, como lhes agregou outros”. (GRUPENMACHER, 2014, p. 176).

Na linha aqui defendida não há regra constitucional em sentido contrário senão respeitáveis entendimentos em sentido contrário, com base no princípio da territorialidade implícito.³⁷¹

Assim, o que a lei complementar dispõe é justamente sobre conflito de competências³⁷² entre Municípios. Dois princípios constitucionais estariam em colisão³⁷³. O princípio da territorialidade (embora implícito), se visto de modo absoluto, não permitiria que a lei de determinado município alce fatos produzidos em outro município. Já a extraterritorialidade, decorrente do comando da Lei Complementar à Constituição, ou seja, do princípio da legalidade, no exercício de seu legítimo papel constitucional³⁷⁴. Caberia ao Tribunal competente estabelecer qual deles deveria prevalecer.

Em 1994 a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, com Acórdão do Ministro Demócrito Reinaldo, inovou ao dizer que embora a lei diga que o ISS é devido no local do estabelecimento prestador, a lei pretendeu que o ISS fosse devido no Município onde se realizou o fato gerador³⁷⁵. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI Nº 406/68.

³⁷¹Betina Treiger Grupenmacher, Roque Carrazza, Aires Brito, Marcelo Caron e outros.

³⁷²Sobre lei complementar em matéria tributária, leciona Betina Grupenmacher que “[...] há muito, as leis complementares que estabelecem normas gerais em matéria de ISS e disciplinam-lhe os conflitos de competência extrapolam a sua função, subvertendo regras constitucionais previamente estabelecidas, especialmente no que diz respeito aos critérios da regra-matriz de incidência, notadamente o espacial e o temporal. Foi assim com o Decreto-lei 406/68 e permanece sendo após a edição da Lei Complementar 116/03.” (GRUPENMACHER, 2014, p. 160).

³⁷³Na colisão entre princípios, um deles terá que ceder, o que não significa que seja considerado inválido e nem que nele deva ser introduzida uma cláusula de exceção. O que ocorre é que um dos princípios tem precedência sobre o outro em determinadas condições, mas apenas para um caso concreto. Conflito entre regras ocorrem na dimensão da validade enquanto colisão entre princípios ocorre na dimensão do peso, já que somente princípios válidos podem colidir. Há uma relação de tensão que não pode ser solucionada com base em uma precedência absoluta de um desses deveres, ou seja, nenhum desses deveres goza por si só de prioridade. O conflito deve, ao contrário, ser resolvido por meio de um sopesamento entre os interesses conflitantes, sendo objetivo deste sopesamento definir qual dos interesses – que abstratamente estão no mesmo nível – tem maior peso no caso concreto. Nesse caso, um princípio restringe as possibilidades jurídicas de realização do outro e essa situação não é resolvida com a declaração de invalidade de um dos princípios e com sua conseqüente eliminação do ordenamento jurídico. (ALEXY, 2011, p. 92-93)

³⁷⁴A Constituição dispôs que à lei complementar é incumbida a tarefa de estabelecer regras para a prevenção dos conflitos de competência entre os entes federados, preservando-se o pacto federativo, conforme discorremos anteriormente.

³⁷⁵A nomenclatura fato gerador foi utilizada no Acórdão, mas se adota neste trabalho, conforme Paulo de Barros Carvalho, a expressão fato jurídico tributário.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do D.L. 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.³⁷⁶

A decisão da corte entendeu que o sentido do artigo 12 do DL 406/68 não poderia ser considerado absoluto, mas com temperamentos, pois se estaria deferindo competência para um município tributar serviço prestado em outro. A conclusão do relator acaba acolhendo integralmente o posicionamento de Roque Carraza, cujo pensamento compôs a ementa. Prevaleceu o princípio da territorialidade.

Disso decorreu grande insegurança jurídica já que tantos os Municípios nos quais estavam localizados os estabelecimentos sedes dos prestadores como onde efetivamente ocorrera a prestação dos serviços exigiram o imposto. O sujeito passivo acabou sendo duplamente tributado. A posição do Fisco não foi mais confortável, já que não lhe restaria outra alternativa senão tributar o ISS, cabendo ao sujeito passivo buscar decisão favorável na justiça.

A interpretação dada pelo Superior Tribunal é um tanto inusitada, já que diz que embora a lei considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido imposto pertença ao Município, em cujo território se realizou o fato gerador (ou fato jurídico tributário). Afirmar que o que está consignado na lei é uma coisa e o que foi a pretensão do legislador é outra foi motivo para enorme insegurança jurídica³⁷⁷.

Tal interpretação não se sustenta. Se fosse verdade o que o Relator consignou na decisão, de que embora a lei considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador e tenha o legislador pretendido de modo

³⁷⁶BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão proferido no Recurso Especial nº 41.867-4/RS. Relator: REINALDO, Demócrito. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300351184&dt_publicacao=25-04-1994>. Acesso em: 5 fev. 2015.

³⁷⁷Scaff afirma que “existe uma regra de ouro no que tange à análise da Segurança Jurídica e ao Princípio da Legalidade: as leis são válidas e eficazes até que sejam retiradas do ordenamento jurídico, seja por outra norma jurídica de igual status, seja através da declaração de sua inconstitucionalidade. (SCAFF, 2011, p. 53).

diverso, que o imposto seja devido ao Município cujo território se realizou o fato gerador (fato jurídico tributário), não haveria razão para as exceções trazidas nas alíneas “b” e “c” do mesmo art. 12³⁷⁸. A exceção é justamente a de que independente de estabelecimento o ISS é devido no local em que foi o serviço prestado. E ela confirma a regra.

Sobre a decisão em questão manifestou-se o tributarista cearense Hugo de Brito Machado

É evidente que uma norma, perfeitamente aplicável ao caso cuja apreciação é feita por um Tribunal, não pode “deixar de ser aplicada”, a não ser que se declare a sua inconstitucionalidade. Vigente a norma jurídica e ocorrida sua hipótese de incidência, se dá o fenômeno da incidência e da irradiação de efeitos jurídicos os quais não pode o julgador ignorar. No caso, não há qualquer inconstitucionalidade no artigo 12 do Decreto-lei n 406/68. E mesmo que houvesse, sua incompatibilidade com a Carta Magna, à evidência, não poderia ser decretada pelo Superior Tribunal de Justiça, mormente se desacompanhada de qualquer declaração formal, o que vilipendia o artigo 97 da Constituição Federal. Ao invés de simplesmente ignorar tal dispositivo, deveria a jurisprudência aplicá-lo corretamente, de sorte a evitar o surgimento de conflitos, mas sem permitir a ocorrência de fraudes.³⁷⁹

A segurança jurídica foi espancada com a decisão acima relacionada. Como consequência os Municípios passam a travar uma verdadeira guerra fiscal pelo recolhimento do ISS.

Não obstante a ofensa à segurança jurídica outras decisões do STJ confirmam esse entendimento³⁸⁰. A segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça firma então a jurisprudência neste sentido:³⁸¹

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. ENTENDIMENTO PACIFICADO NESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

³⁷⁸“Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação; c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada”. (Alínea acrescida pelo art. 2º da Lei Complementar nº 100/99)

³⁷⁹MACHADO, Hugo de Brito. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 58, São Paulo: Dialética, 2000. p. 51.

³⁸⁰REsp n. 252114/Pr;AGREsp n. 334.188/RJ.

³⁸¹No sentido de que o ISS é devido no local onde o serviço é prestado.

A egrégia Primeira Seção desta colenda Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços, onde se deu a ocorrência do fato gerador do imposto.

"De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do Município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu"(Roque Antonio Carrazza, in "Curso de Direito Constitucional Tributário").³⁸² [grifo do autor]

No Acórdão da lavra do Ministro Franciulli Neto não houve declaração de inconstitucionalidade da lei, até porque essa atribuição não seria do STJ mas do STF, cuja competência constitucional é guardar a constituição. O fundamento estaria no princípio da territorialidade em que o Município poderia tributar fatos ocorridos em seu território, o que se harmonizaria com o artigo 156, III da Constituição Federal.³⁸³

Mais adiante será retomado esse fundamento quando o STJ vai modificar sua jurisprudência, abandonando tal princípio, invocado para fundamentar essa decisão.

O Decreto-lei estabelecia a competência para o Município onde estivesse localizado o estabelecimento prestador e, o Superior Tribunal de Justiça, afirmando que, embora a lei dissesse dessa forma, a competência era do Município onde o serviço fosse prestado.

A administração pública está vinculada ao princípio da legalidade. Nessa toada a maioria dos Municípios continuaram tributando os serviços quando o estabelecimento estava localizado em seu território, independentemente do local onde esses serviços fossem prestados.

Nesse contexto veio a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003, revogando em parte o Decreto-lei 406/68. A Lei Complementar não modificou o local de incidência do imposto sobre serviços senão para alguns itens específicos³⁸⁴. No

³⁸²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão proferido no Recurso Especial nº 525067-ES. Relator: FRANCIULLI NETTO, 19 de agosto de 2003. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

³⁸³Do acórdão se extrai novamente a lição de Roque Carrazza, constante da ementa, que se posiciona contra a extraterritorialidade pois em seu entender é contrária à Constituição Federal. O princípio da territorialidade da lei tributária, que embora não explícito, é decorrente da forma federativa e decorre da repartição das competências impositivas.

³⁸⁴Misabel Derzi afirma que a Lei Complementar 116/2003 repetiu o mesmo critério geral eleito pelo Decreto-lei 406/68, que o STJ negou vigência. Diz ela "Na verdade, nem o artigo 12 do Decreto-lei 406/68 feria a Constituição e nem tampouco o faz a Lei Complementar 116/2003. O Município tem

artigo 3º manteve-se a tributação no local do estabelecimento prestador³⁸⁵, ampliando-se as hipóteses de exceção, nas quais o imposto passou a ser devido no local dos serviços. O Decreto-lei 406/68 trazia duas exceções à novel lei complementar; no artigo 3º. traz vinte e duas.³⁸⁶

A nova norma complementar, no artigo 4º³⁸⁷, buscou conceituar o estabelecimento prestador³⁸⁸, dizendo que ele poderá ser uma unidade econômica, ainda que não esteja formalmente constituído como sede, filial, sucursal, etc.

Para Aires Barreto o Decreto-lei não conseguiu eliminar conflitos, mas ampliou-os e a Lei Complementar 116 “ampliou o caos já imperante”³⁸⁹.

Na mesma linha Betina Grupenmacher, embora entenda que houve evolução em relação ao artigo 12 do DL, afirma que

Embora a disciplina introduzida pela Lei Complementar 116/03, no que concerne ao critério espacial do ISS, tenha representado uma evolução em relação ao que dispunha o artigo 12 do Decreto-Lei 406/68, não foi o bastante para afastar a inconstitucionalidade criada por este. Contrariamente, manteve-a intocável, já que a regra veiculada pelo artigo 3º, *caput*, da Lei Complementar 116/03, é, na sua essência, a mesma, ou seja, o tributo permanece sendo devido no local do estabelecimento prestador e, na falta deste, no domicílio do prestador.³⁹⁰

competência para tributar todos os serviços prestados em seu território, quer sejam nele executados, quer sejam executados em outros ou ainda fora do território nacional, no exterior. Basta, para isso, que o estabelecimento prestador esteja nele situado ou ocorra outro elemento de conexão com seu território. (DERZI, 2004, p. 70)

³⁸⁵COSTA, Simone. O ISS e a territorialidade. Congresso Nacional de Estudos Tributários. In: PAULA JR, Aldo de. et. al. **Direito tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 1.202.

³⁸⁶“Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local.”.

³⁸⁷“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”.

³⁸⁸“Estabelecimento é o complexo de bens reunidos pelo comerciante para o desenvolvimento de sua atividade comercial. Integram-no bens corpóreos e também os incorpóreos como as marcas, as patentes, os direitos, o ponto comercial etc.”. (DERZI, 2004, p. 81).

³⁸⁹BARRETO, 2009a, p. 321.

³⁹⁰GRUPENMACHER, 2014, p. 164.

E quanto ao conceito de estabelecimento trazido pela lei Aires Barreto aduz que “Esse artigo pouco acrescenta ao objetivo de encontrar um conceito preciso de estabelecimento prestador”³⁹¹.

Já Betina Grupenmacher também entende que “[...] a definição de estabelecimento prestador, introduzida pela Lei Complementar 116/03, é insuficiente para alcançar o propósito para o qual foi criada, qual seja o de solucionar e prevenir conflitos de competência”.³⁹²

As opiniões doutrinárias apresentadas e as decisões dos Tribunais não deixam dúvida quanto à problemática em relação ao ISS. O ambiente é propício à insegurança para a tributação.

Em que pese opiniões contrárias, se o legislador pretendesse que o ISS fosse devido no local em que o serviço é prestado, independente de estabelecimento prestador, teria modificado esse critério na Lei. Oportunidade houve com a lei complementar 116, quando já estava instaurada a discussão aqui trazida, sobre a competência para tributar ISS.

Importa agora concentrar a questão do estabelecimento prestador e local onde o ISS é devido. Importante ter em mente que tanto a legislação anterior, Decreto-lei 406/68, quanto à novel legislação, Lei Complementar 116/2003, definem como regra a competência para tributar o ISS do local do estabelecimento prestador e como exceção o local da prestação.

A interpretação dada pelo judiciário, diga-se Superior Tribunal de Justiça, modifica a jurisprudência já consolidada.

A nova lei complementar nacional aumentou o número de exceções para a tributação dos serviços no local da prestação e não no estabelecimento prestador. Antes eram duas exceções e agora vinte e duas. A diferença é que a nova lei procura definir o que seja estabelecimento prestador, o que não muda a sistemática da lei anterior, já que define como regra geral a competência do estabelecimento prestador e traz vinte e duas exceções para dizer que nelas, independente de estabelecimento, vai incidir o ISS.

As discussões em torno da competência dos Municípios para exigir o ISS, em função de melhor definição sobre a prevalência do estabelecimento prestador ou o local da prestação continuam mesmo após a nova lei. Embora as decisões antes

³⁹¹BARRETO, 2009a, p. 321.

³⁹²GRUPENMACHER, 2014, p. 165-166.

citadas fossem no sentido de que a competência era do Município onde ocorrera o fato gerador³⁹³ a lei não havia sido revogada ou declarada inconstitucional, o que manteve a disputa entre os fiscos municipais.

Sob a égide da nova lei, 116/2003, o Superior Tribunal de Justiça assim se manifestou:

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).

2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003).

3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.

4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência.

5. Recurso Especial conhecido e provido.

6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº8/2008.^{394,395}

³⁹³Ou fato imponiblel.

³⁹⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.117.121 - SP (2009/0090826-0). Relatora Ministra Eliana Calmon, 14 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

³⁹⁵Artigo 543-C. Refere-se ao recurso repetitivo. Quando há grande número de recursos com fundamento em idêntica discussão, é selecionado recurso que represente de maneira satisfatória essa controvérsia. Outros recursos sobre mesmo tema devem ser suspensos no Tribunal de origem até que haja decisão definitiva no Superior Tribunal de Justiça (artigo 543-C, § 1º do CPC). James Marins assevera que [...] apenas os recursos que contenham exatamente o mesmo fundamento poderão receber o tratamento da repetitividade. Se, porventura, a peça recursal maneja o mesmo argumento jurídico, mas agrega outros, não estará presente a condição suficiente para caracterizar-se como recurso repetitivo, exceto se puder considerar o argumento idêntico como "fundamento suficiente".[...] Além disso, a escolha dos "recursos representativos" deverá obedecer a elevados critérios de qualidade argumentativa, pois, caso se comprove, posteriormente, que os recursos paradigma não representavam adequadamente a melhor argumentação sobre o tema repetitivo, esta ausência de qualidade da representatividade poderá gerar a anulação dos julgamentos por repetição. (MARINS, James. Força persuasiva dos precedentes e legitimidade democrática do STJ e STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011. p. 194-195).

³⁹⁵MIRAGEM, 2013, p. 125.

No acórdão supra, da lavra da Ministra Eliana Calmon, o Tribunal afirma que sob a égide do DL 406/68 a competência para cobrança do ISS, era do local da prestação do serviço. Prossegue dizendo que isso foi alterado pela Lei Complementar, que deslocou a competência para o local da sede do prestador do serviço.

Não nos parece haver coerência nisso, já que o artigo 12 do Decreto-lei 406/68, que nunca foi declarado inconstitucional, determinava como competente o local do estabelecimento prestador. Da mesma forma o faz o artigo 3º da Lei Complementar 116, de acordo com este quadro comparativo:

<p>Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador; b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.</p>	<p>Art. 3º. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:</p>
<p>c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada</p>	<p>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.</p>

No mesmo sentido leciona Ives Gandra entendendo que a estrutura do artigo 12 do DL 406/68 foi mantida no artigo 3º da Lei Complementar 116/2003, com esclarecimento no artigo 4º que estabelecimento prestador é onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços de modo permanente e temporário desde que esse estabelecimento seja uma unidade econômica ou profissional.³⁹⁶

³⁹⁶O esclarecimento posterior é meramente reiterativo do que já estava no artigo 4º do CTN. Com efeito, dizer que são “irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, ponto de atendimento, sucursal, entorno de representação ou contacto”, ou ainda “quaisquer outras denominações que venham a ser utilizadas” é reafirmar o disposto no referido artigo 4º do CTN. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/.../f57323c074211p.doc>>. Acesso em: 1º fev. 2015).

Não se está tomando determinado serviço e suas particularidades para fazer disso uma regra. Extrai-se do Acórdão que a partir da Lei Complementar 116 existem três regras: a regra geral do local do estabelecimento prestador, em que o contribuinte desenvolve atividade de prestar serviços; na falta de estabelecimento prestador, no domicílio do prestador, e nas hipóteses dos incisos I a XXII no local indicado na regra de exceção.

A conclusão é idêntica à sistemática da lei anterior, como asseverado por Ives Gandra.

Já no aresto seguinte, da relatoria do Ministro Castro Meira, a Corte de Justiça também entende que o Município competente é aquele em que está localizado o estabelecimento prestador, definindo-o como 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:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.190.989 - MG (2010/0055657-0) TRIBUTÁRIO. ISSQN. LC 116/03. COMPETÊNCIA. LOCAL ESTABELECIMENTO PRESTADOR. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

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.

3. No caso, o estabelecimento prestador dos serviços - limpeza de imóveis e imunização e controle de pragas urbanas - está localizado no município de Belo Horizonte, razão pela qual a competência para cobrar o ISS pertence a esse ente tributante. Saliente-se que não houve, na origem, qualquer menção a respeito de haver unidade econômica do contribuinte instalada em outros municípios, não sendo possível a cobrança do ISS em local diverso da municipalidade recorrente.

4. Recurso especial provido".³⁹⁷ [grifo nosso]

³⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1190089-MG. Relator Ministro Castro Meira, 23 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

Tanto nesse acórdão como naquele em que foi relatora a Ministra Eliana Calmon (Recurso especial 1.117.121 – SP, decidido sob o rito do art. 543-C do CPC), o posicionamento do Superior Tribunal em relação ao princípio da territorialidade é que chama atenção. Havia uma preocupação do Tribunal e que a lei complementar não poderia violá-lo³⁹⁸. Mas nesses dois casos o Tribunal, nega a coerência com suas decisões anteriores. Neste último (1.190.989 – MG) chega a afirmar que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado. Extrai-se ainda do acórdão a afirmação de que o âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá a localidade em que estiver configurada uma organização necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.

A falta de coerência está justamente em ignorar a cada julgamento os princípios que nortearam as respectivas decisões.

Retornando-se linhas atrás, os primeiros arestos aqui trazidos confirmavam a aplicação do Decreto-lei 406/68. O ISS era devido no local do estabelecimento, exceto no caso de construção civil e no caso do serviço a que se refere o item 101 da antiga lista, que dispunha sobre exploração de rodovias, em que a competência era do Município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Posteriormente o Superior Tribunal de Justiça³⁹⁹ estabeleceu que embora a lei considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido imposto pertença ao Município, em cujo território se realizou o fato gerador (fato jurídico tributário). Em outras palavras o Judiciário diz que o que está consignado na lei é uma coisa e o que foi a pretensão do legislador é outra.

No mesmo sentido, de determinar que o local da efetiva prestação é o competente para tributar o ISS, o Recurso Especial 525067 do Espírito Santo, onde foi Relator o Ministro Franciulli Netto, ali se estabelece numa interpretação constitucional, que deve prevalecer o princípio da territorialidade.

O STJ privilegia assim o princípio da territorialidade dizendo que a Constituição, quando da distribuição das competências impositivas, deixa claro que a única lei tributária aplicável é a do Município onde ocorreu o fato impositivo.

³⁹⁸No Acórdão proferido no Recurso Especial nº 525067-ES. Relator: FRANCIULLI NETTO, 19 de agosto de 2003, já mencionado neste trabalho, foi consignado que o Município poderia tributar fatos ocorridos em seu território, o que se harmonizaria com o artigo 156, III da Constituição Federal.

³⁹⁹NoEDclREsp 115338 / ES, da 1ª Turma.

Ocorre que esse mesmo fundamento deveria ter sido observado nos julgamentos seguintes, mesmo após a entrada em vigor da Lei Complementar 116/2003, até porque ela não mudou os critérios da legislação anterior, senão ampliou as exceções para a tributação no local da prestação. Ademais, o princípio da territorialidade estaria na Constituição e não na lei complementar.

A Lei Complementar 116/2003 não veda a extraterritorialidade ou a territorialidade. No artigo 3º dispõe que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador. Até aí o legislador definiu a regra geral. No artigo 4º ele procurou definir o que seria o estabelecimento prestador. Ainda no artigo 3º, na segunda parte ele diz que nas hipóteses dos incisos I a XXII o imposto é devido no local, independente de estabelecimento.

Da análise da lei 116, em seus artigos 3º e 4º, há duas situações para o recolhimento do imposto sobre serviços.⁴⁰⁰ Uma delas independe de estabelecimento, sendo devido no local da prestação. A outra leva em conta o estabelecimento prestador, independente de denominação de unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

No Resp 1.190.989, MG, onde foi Relator o Ministro Castro Meira, julgado em 23/11/2010, a Corte dispõe:

[...] 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

⁴⁰⁰“Há, pois, uma nítida diferença entre o artigo 3º, segundo o qual, para as hipóteses de seus incisos, o local da prestação não é o do estabelecimento, mas onde se realiza o serviço, e aquele do artigo 4º, em que o estabelecimento prestador é aquele que “desenvolva a atividade de prestar serviços”. Nas hipóteses excepcionadas do artigo 3º, o local de prestação de serviços independe da direção da empresa, do planejamento, da administração do estabelecimento, atividades cujo desenvolvimento pode ser realizado em outro Município. No artigo 4º, ao contrário, é o local onde se dá o desenvolvimento da atividade da empresa, sua atuação, administração, seu planejamento que determina o local de pagamento do tributo. Vale dizer, a administração de todas as atividades da empresa é mais relevante que a mera conclusão de uma operação ou entrega deste ou daquele documento ao usuário do serviço, mormente quando este é prestado em centenas de municípios, como é o caso da consulente. Nitidamente, o legislador complementar considerou duas hipóteses, ou seja: o local de prestação do serviço, independente do desenvolvimento de atividade prestadora e o local de desenvolvimento da atividade prestadora, independente do local onde se conclua ou se formalize qualquer operação. Tais situações é que determinam a competência do Município para impor o ISS. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Consulta. Disponível em: <www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/.../f57323c074211p.doc>. Acesso em: 1º fev. 2015).

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.⁴⁰¹

Percebe-se que no julgamento anteriormente citado a Corte afastou a extraterritorialidade da lei, embora ela decorresse de determinação constitucional, para consagrar a territorialidade, segundo o próprio Tribunal, implícita na Constituição, sob o entendimento de que ela decorre do princípio federativo.⁴⁰² O Superior Tribunal de Justiça estava diante de dois princípios constitucionais. A territorialidade, tida como implícita na Constituição, conforme já dito anteriormente e a legalidade⁴⁰³.

Não existem princípios absolutos.⁴⁰⁴ Nesse sentido, para Robert Alexy⁴⁰⁵, no caso de princípios se contradizerem, não há a declaração de invalidade de um deles e sua eliminação. Um deles cede ao outro naquele caso. Para ele “A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto”⁴⁰⁶.

Dito de outro modo, são fixadas condições nas quais um princípio terá precedência⁴⁰⁷ sobre outro. Isso Robert Alexy chama de precedência condicionada⁴⁰⁸.

⁴⁰¹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1190089-MG. Relator Ministro Castro Meira, 23 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

⁴⁰²Nesse sentido, BARRETO, 2009a, p. 345.

⁴⁰³A legalidade, já que a lei complementar, que tem como função dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, veicula norma dotada de extraterritorialidade.

⁴⁰⁴“Não existe nenhum direito humano consagrado pelas Constituições que se possa considerar absoluto, no sentido de sempre valer como máxima a ser aplicada nos casos concretos, independentemente da consideração de outras circunstâncias ou valores constitucionais. Nesse sentido, é correto afirmar que os direitos fundamentais não são absolutos. Existe uma ampla gama de hipóteses que acabam por restringir o alcance absoluto dos direitos fundamentais. Assim, tem-se de considerar que os direitos humanos consagrados e assegurados: 1º) não podem servir de escudo protetivo para a prática de atividades ilícitas; 2º) não servem para respaldar irresponsabilidade civil; 3º) não podem anular os demais direitos igualmente consagrados pela Constituição; 4º) não podem anular igual direito das demais pessoas, devendo ser aplicados harmonicamente no âmbito material. Aplica-se, aqui, a máxima da cedência recíproca ou da relatividade, também chamada ‘princípio da convivência das liberdades’, quando aplicada a máxima ao campo dos direitos fundamentais”. (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 528).

⁴⁰⁵ALEXY, 2011, p. 111-114.

⁴⁰⁶Ibid., p. 96.

⁴⁰⁷Precedente é a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo núcleo essencial pode servir como diretriz para o julgamento posterior em casos análogos. É composto das circunstâncias de fato que embasam a controvérsia, bem como da tese ou princípio jurídico assentado na motivação

No julgamento do Recurso Especial 525067 do Espírito Santo, Relator Ministro Franciulli, o STJ privilegiou o princípio da territorialidade dizendo que a Constituição, quando da distribuição das competências impositivas, deixa claro que a única lei tributária aplicável é a do Município onde ocorreu o fato impositivo.

A Corte afastou a possibilidade de lei municipal alcançar fatos além de seu território, ainda que a Lei Complementar à Constituição assim tenha estabelecido.

Percebe-se no caso que o princípio da territorialidade prevaleceu sobre a legalidade⁴⁰⁹. Esse precedente, privilegiando o princípio da territorialidade da lei municipal, deveria servir de parâmetro para outras decisões que preencham as mesmas condições dele.

Nesse ponto a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy dialoga com a Integridade no Direito de Ronald Dworkin, devendo existir coerência⁴¹⁰ nas decisões subsequentes.

Quando o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu esse precedente condicionado, para outros casos envolvendo o ISS e o local competente para a tributação, a solução deveria ser a mesma, para que houvesse a integridade no direito. Essa integridade traria a segurança jurídica.

Esse precedente da territorialidade da lei tributária deveria ter sido observado no Resp 1.190.989, MG, de 23/11/2010, mas não foi. Aliás, o fundamento dessa decisão nega aquela que estabelece como parâmetro o princípio da territorialidade. Nega porque o Tribunal diz expressamente 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

do provimento decisório. (LOURENÇO, Haroldo. Precedente judicial como fonte do direito: algumas considerações sob a nova ótica do CPC. p. 9. Disponível em:

<<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/11458380>>. Acesso em: 16 fev. 2015).

⁴⁰⁸Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de *condições* sob as quais um princípio tem precedência em face de outro. Sob outras condições, é possível que a questão da precedência seja resolvida de forma contrária. (ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 96).

⁴⁰⁹Do ponto de vista da teoria de Alexy poderia se afirmar que o tribunal estabeleceu um precedente condicionado. Para a corte, em casos de ISS não cabe a extraterritorialidade da lei. Não quer dizer que nenhuma lei possa ser dotada de extraterritorialidade. Há casos em que isso será possível, mas não no caso de ISS. (ALEXY, 2011, p. 96).

⁴¹⁰Coerência aqui significa, por certo, coerência na aplicação do princípio que se tomou por base, e não apenas na aplicação da regra específica anunciada em nome desse princípio. (DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 139).

(complexo de bens) necessária ao exercício da atividade empresarial ou profissional.”

O Tribunal acaba por afirmar que o Imposto será devido no estabelecimento prestador e não onde foi o serviço prestado. Essa era a regra no tempo do Decreto-lei 406/68 e que foi trazida para a Lei Complementar 116/2003. A única diferença entre os dois diplomas é que foram ampliadas as exceções à regra geral e a lei procurou definir estabelecimento prestador.

Portanto, o legislador ampliou as exceções e procurou definir estabelecimento. Não houve mudança na regra constitucional que pudesse justificar a mudança de entendimento. Afinal, o STJ sempre procurou consagrar o princípio da territorialidade.

A mudança de orientação na jurisprudência, desprovida de critérios, fere a integridade tão bem defendida por Estefânia Barboza, amparada pelas lições do saudoso Ronald Dworkin. Para a autora o princípio da integridade é uma possibilidade de garantia da segurança jurídica⁴¹¹.

Dentro do conceito de direito, haveria para os juízes um verdadeiro princípio de poder, independente das convicções sobre justiça ou imparcialidade. Esse princípio estaria acima e independente disso. O princípio a que Dworkin se refere é o da integridade, que para ele tem várias dimensões:

Em primeiro lugar insiste em que a decisão judicial deve ser determinada por princípios, não por acordos, estratégias ou acomodações políticas; [...]. Em segundo lugar a integridade se aplica verticalmente: se um juiz afirma que um determinado direito à liberdade é fundamental, deve demonstrar que sua afirmação é coerente com todos os precedentes e com as principais estruturas do arranjo constitucional. Em terceiro lugar, a integridade se aplica horizontalmente: um juiz que aplica um princípio deve dar plena importância a esse princípio nos outros pleitos que decide ou endossa.⁴¹²

A integridade é explicada por Ronald Dworkin quando o filósofo americano cria a metáfora do romance em cadeia para demonstrar que as decisões dos casos

⁴¹¹BARBOZA, 2014, p. 246-ss.

⁴¹²DWORKIN, Ronald. **O direito da liberdade. A leitura moral da constituição norte-americana.** São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 133-134.

difíceis são como capítulos de romances. “Em tal projeto, um grupo de romancistas escreve um romance em série; cada romancista da cadeia interpreta os capítulos que recebeu para escrever um novo capítulo, que é então acrescentado ao que recebe o romancista seguinte e assim por diante”.⁴¹³

Diante de casos difíceis a aplicação do precedente como num romance em cadeia levará a criação de direitos. Dworkin fala que o romancista, no caso o juiz, tem responsabilidade não só de interpretar o que já vem sendo produzido como criar algo novo. “Ora, cada romancista, a não ser o primeiro, tem a dupla responsabilidade de interpretar e criar, pois precisa ler tudo o que foi feito antes para estabelecer, no sentido interpretativista, o que é o romance criado até então”.⁴¹⁴

O Tribunal não foi coerente com as decisões anteriores.⁴¹⁵ Não que não pudesse ser rompido o precedente. O precedente pode deixar de ser observado mas para isso é preciso um esforço argumentativo maior, demonstrando porque não se aplicam mais aqueles princípios que fundamentaram aquela decisão. Não foi isso que ocorreu.

Marinoni leciona que ao se abandonar um precedente admite-se que a tese anterior não era a melhor solução ou não mais compatibilidade com os valores atuais ou até mesmo o próprio direito.⁴¹⁶

No caso do ISS não houve mudança que justificasse o abandono dos princípios que norteavam a corte nos julgamentos a respeito do tema.

Por essa razão, houve mudança na jurisprudência consolidada sem que tivesse mudado as condições anteriores. O fundamento não foi jurídico mas político. Modificações como essa causam instabilidade e desconfiança nos julgamentos dos Tribunais.

O STJ pela sua segunda turma afirma a extraterritorialidade contida no Decreto-lei 406/68, art. 12, “a” (Resp 16.033-0 SP) prevalecendo a regra geral de

⁴¹³DWORKIN, 2006, p. 276.

⁴¹⁴DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001. p. 236-237.

⁴¹⁵Nesse caso a lógica da decisão não observou a integridade proposta por Dworkin.

⁴¹⁶A revogação de um precedente (overruling) tem, em regra, efeitos retroativos nos Estados Unidos e no common law. Como a revogação do precedente significa a admissão de que a tese nele enunciada – vigente até o momento da decisão revogadora – estava equivocada ou se tornou incompatível com os novos valores ou com o próprio direito, aceita-se naturalmente a ideia de que a decisão deve retroagir para apanhar as situações que lhe são anteriores, tenham dado origem, ou não, a litígios – cujos processos devem estar em curso. (MARINONI, Luiz Guilherme. Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores. p. 224. Disponível em: <<http://www.tst.jus.br/documents/1295387/2684887/Efic%C3%A1cia+temporal+da+revoga%C3%A7%C3%A3o+da+jurisprud%C3%A2ncia+consolidada+dos+tribunais+superiores>. Acesso em: 15 fev. 2015).

que o ISS era devido no local do estabelecimento prestador, sendo a única exceção, à época, a construção civil, deslocando a competência para o local da prestação.

Por outro lado, a primeira turma, no Resp 41.867-4 RS, foi em sentido contrário, ao estabelecer que embora a lei considere como local da prestação o estabelecimento prestador ela pretendeu que o ISS fosse devido onde se realizou o fato gerador.

Note-se que o Recurso 16.033-0/SP foi julgado em 14/12/1994 e o Recurso 41.867-4/RS foi julgado em 04/04/1994. A interpretação dada pelo Superior Tribunal, neste, foi curiosa, já que diz que embora a lei considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido imposto pertença ao Município, em cujo território se realizou o fato gerador (fato jurídico tributário)⁴¹⁷.

Apenas para deixar bem claro o que se pretende demonstrar, considere-se, *ad argumentandum tantum*, que o Acórdão esteja em consonância com a melhor interpretação. A segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, como já havia feito a primeira Turma, firma então a jurisprudência nesse sentido (Recurso Especial nº 525067-ES, de 19/08/2003). O fundamento estaria no princípio da territorialidade em que o Município poderia tributar fatos ocorridos em seu território, o que se harmonizaria com o artigo 156, III da Constituição Federal.

Com o advento da Lei Complementar 116, no rito do recurso repetitivo (543-C) o STJ (Recurso Especial 1.117.121-SP, Relatora Ministra Eliana Calmon) afirma que sob a égide do DL 406/68 a competência para cobrança do ISS, era do local da prestação do serviço. Prossegue dizendo que isso foi alterado pela Lei Complementar, que deslocou a competência para o local da sede do prestador do serviço.

Importante aqui observar que o Egrégio Tribunal assevera que antes (DL 406) a competência era do local da prestação. De fato a jurisprudência das duas turmas caminhou nesse sentido consagrando o princípio da territorialidade. Ocorre que sob a égide da nova lei o Tribunal afirma que a competência passou para a

⁴¹⁷Foi dito anteriormente que tal interpretação não teria como se sustentar. Se fosse verdade o que o Relator consignou na decisão, de que embora a lei considere como local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador e tenha o legislador pretendido de modo diverso, que o imposto seja devido ao Município cujo território se realizou o fato gerador (fato jurídico tributário), não haveria razão para as exceções trazidas nas alíneas “b” e “c” do mesmo art. 12.

sede do prestador de serviços. Foi abandonado o princípio da territorialidade, que antes havia sido consagrado pelo STJ.

A primeira incoerência, portanto, é o princípio da territorialidade, agora abandonado. A segunda incoerência é que o artigo 12 do Decreto-lei 406/68, que nunca foi declarado inconstitucional, determinava como competente o local do estabelecimento prestador o que também o fez o artigo 3º da Lei Complementar 116.

O Recurso Especial Nº 1.190.989 – MG estabelece que nos termos dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar 116 o município competente para a cobrança é o do estabelecimento prestador e nem sempre será no local onde o serviço é prestado. Nega-se aqui a territorialidade que prevaleceu sob a égide do Decreto-lei 406/68.

Se o princípio da territorialidade impede que a lei de um município irradie efeitos sobre fatos ocorridos em outro município (como afirmado nos REsp 41.867-4-RS e 115.338-ES, dentre outros) não é coerente o Tribunal Superior afirmar que nem sempre o município competente será aquele onde o serviço é prestado.

Não é outra a afirmação senão que o Superior Tribunal de Justiça vacilou⁴¹⁸ no fundamento das decisões, trazendo enorme insegurança jurídica não só aos sujeitos passivos mas às fazendas municipais. O fisco de mais de um município acaba por exigir o tributo. O contribuinte não tem segurança a quem recolher, se ao município onde está sua sede ou onde o serviço foi prestado.

Passa-se a analisar um último julgado, de 28 de novembro de 2012, em que a primeira seção do STJ, no rito do recurso repetitivo, definiu o município competente para tributar o serviço de leasing no Recurso Especial nº 1.060.210-SC (DJe: 05/03/2013):

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA

⁴¹⁸BARRETO, 2009a, p.335.

DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ.⁴¹⁹

No julgamento em questão⁴²⁰ a tese do recorrente, que prevaleceu no STJ, defendia que o imposto era devido na sede do estabelecimento prestador, conforme dicção do art. 12, “a” do Decreto-lei 406/68. O relator discorre que a opção do legislador para evitar conflitos de competência, seguiu o critério da localização do estabelecimento prestador dos serviços, especificando-se pontualmente as exceções.

Segue o relator discorrendo que historicamente tem se entendido na Corte⁴²¹, mesmo na vigência do DL 406/68:

como local de cobrança da exação, o lugar onde o serviço é efetivamente prestado, isto é, onde as partes assumem a obrigação recíproca e estabelecem a relação contratual, exteriorizando a riqueza, exurgindo, a

⁴¹⁹Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=22388581&num_registro=200801101098&data=20130305&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 15 fev. 2015.

⁴²⁰Foi admitido Recurso Extraordinário. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=39788823&num_registro=200801101098&data=20141013&formato=PDF>. Acesso em: 15 fev. 2015.

⁴²¹REsp. 1.059.919/SC, Relator Min. Castro Meira, DJe 06.10.08; AgREsp. 1.062.657/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 06.10.08; AgRg no Ag 763.269/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 12/09/06; AgRg no REsp. 845.711/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 29/5/08; REsp. 695.500/MT, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 31/05/06; AgRg no Ag 516.637/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 01.03.2004; REsp. 431.564/MG, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27.09.2004; AgRg no REsp. 334.188/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 23.06.2003; EREsp. 130.792/CE, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 12.06.2000; REsp. 115.279/RJ, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ 01.07.1999; AgREsp. 845.711/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29.05.08; AgRg no REsp. 1.067.171/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe02.12.2008; AgRg no Ag 1.365.195/RS, Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe 29.04.2011; AgRg no REsp. 956.513/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 09.03.2009;

partir desse evento jurídico, o fato gerador da obrigação tributária subjacente; dessa forma, o Município onde concretizada a operação seria o competente para fazer a sua cobrança.⁴²²

Prossegue o Relator dizendo

18. Para a corrente até aqui dominante, permitir que o só fato de uma empresa manter sede em Município único, em que alega concentrar alguns procedimentos acessórios relativos à operação de arrendamento mercantil, firmando negócios jurídicos por todo o Brasil, seria o mesmo que conferir extraterritorialidade à Lei Municipal, razão pela qual se afastava a interpretação literal do art. 12 do DL 406/68.

19. **Ouso divergir desse posicionamento.** As grandes empresas de crédito do País e os Bancos estão sediados em grandes centros financeiros, de notável dinamismo, onde concentram os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais, fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a liberação do valor do objeto arrendado, circunstâncias que, aliadas à dicção legal, não podem atrair outra conclusão senão a de que o Município do local onde sediado o estabelecimento prestador é o competente para a arrecadação do ISS sobre operações de arrendamento mercantil.⁴²³[grifo nosso]

O relator discorre sobre as lições de Humberto Ávila⁴²⁴, quando diz que o Tribunal não poderia interpretar a lei além do sentido literal possível. Da mesma forma cita as lições de Ives Gandra da Silva Martins⁴²⁵, criticando as decisões do STJ por estarem ferindo o princípio da legalidade, no caso o Decreto-lei 406/68, com eficácia de lei complementar. Ambos os trabalhos são fartamente citados no acórdão.

Após tais constatações, o relator diverge do entendimento antes consolidado no Superior Tribunal de Justiça sobre o estabelecimento prestador nos serviços de leasing e entende que o Município competente para cobrar o ISS é aquele em que a matriz, com poderes decisórios e não mais onde se assina o contrato e recebe o

⁴²²Recurso Especial nº 1.060.210-SC, p. 15-16.

⁴²³Recurso Especial nº 1.060.210-SC, p. 16.

⁴²⁴ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122. p. 126-127.

⁴²⁵MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 182, 2010. p. 162-163.

bem. Há modificação na jurisprudência sobre a competência para a cobrança do leasing.⁴²⁶

Segundo José Delgado o decidido neste REsp é apenas para os casos de leasing, pois

[...] considerando a sua complexidade e as suas características de financiamento, estipulou que tais serviços, embora iniciados a sua negociação nas filiais das instituições financeiras, são concretizados, materializados e celebrados, em termos finais, em cada casa matriz respectiva, que os autoriza definitivamente, pelo que o ISS deve ser exigido pelo Município onde tais pessoas jurídicas estão sediadas, por ter considerado que em tais estabelecimentos bancários são consumados, de modo incondicional, os serviços de financiamento por meio de leasing;⁴²⁷

Com razão Heleno Taveira Torres⁴²⁸ diz que por mais de 20 anos o STJ tem examinado a questão da incidência do ISS sobre operações de *leasing* tanto no aspecto material como no sujeito ativo consolidando na 1ª e 2ª Turma o local da prestação.

Na sua visão a Lei Complementar 116/2003 não alterou tal sistemática. Aguardava-se apenas a definição do STF quanto à constitucionalidade do arrendamento mercantil como hipótese de incidência. O STF julgou constitucional pelo RE 547.245-SC e não tratou do local da incidência. Não houve, assim, motivo para alguma modificação no critério espacial. Mais adiante, Heleno Torres finaliza

Afora isso, não há motivo que justifique a mutação de jurisprudência do STJ consolidada ao longo das últimas décadas, quanto à incidência do ISS sobre o *leasing* pelo critério do local da prestação do serviço, em sucessivas confirmações. Fazê-lo, à evidência, servirá apenas à inovação de mais uma fonte de insegurança jurídica, pelas anacrônicas afetações às relações jurídicas, ademais de favorecimento à guerra fiscal e prejuízo incontestado aos direitos fundamentais dos contribuintes. Por este e outros casos, deve-se buscar com urgência a adoção de medidas para definir as condições que

⁴²⁶[...] é violado o princípio da segurança jurídica quando o Tribunal Superior desrespeita sua própria prática e seus precedentes. (BARBOZA, 2014, p. 237).

⁴²⁷DELGADO, 2014, p. 229.

⁴²⁸Deixa-se aqui registrada a concordância com o Professor Heleno quando foi tratada a segurança jurídica que é afetada na modificação da jurisprudência já consolidada. Em relação ao aspecto espacial do ISS sempre se entendeu que a Lei Complementar 116 ou o Decreto-lei 406/68 não padeciam de qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade ao determinar como regra a competência do município onde está localizado o estabelecimento prestador para a cobrança do ISS. As exceções que a lei traz determinam a incidência no local da prestação, independente de estabelecimento.

autorizam a mutação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.⁴²⁹

Nesse sentido Luiz Guilherme Marinoni assevera

A autoridade dos precedentes dos tribunais superiores é fundamental para a coerência da ordem jurídica, assim como para a tutela da previsibilidade e da confiança nos atos do Poder Judiciário. Tal autoridade, no entanto, não depende apenas do respeito dos órgãos judiciais inferiores. O próprio tribunal responsável pela elaboração do precedente deve observá-lo, sem o que, em verdade, os precedentes não passariam de anúncios passageiros do semblante do Direito. Quando os precedentes ou a jurisprudência consolidada são levados a sério, a sua estabilidade requer especial cuidado. Isto porque, como chega a ser intuitivo, a revogação de jurisprudência consolidada pode causar surpresa injusta a todos aqueles que nela pautaram suas condutas. Daí porque é imprescindível, na lógica jurídica estribada na autoridade e na obrigatoriedade dos precedentes, atentar para os efeitos da decisão revogadora de precedente ou de jurisprudência consolidada.⁴³⁰

A Lei 9.868 de 10 de novembro de 1999, no artigo 27⁴³¹ prevê a possibilidade de efeitos prospectivos, na declaração de inconstitucionalidade. O Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de aplicação desse mecanismo⁴³² quando discutiu o crédito prêmio de IPI. O Ministro Hermas Benjamin propôs a modulação de efeitos mas foi voto vencido⁴³³.

⁴²⁹TORRES, 2015, s. p.

⁴³⁰MARINONI, Luiz Guilherme. Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores. p. 224. Disponível em:

<<http://www.tst.jus.br/documents/1295387/2684887/Efic%C3%A1cia+temporal+da+revoga%C3%A7%C3%A3o+da+jurisprud%C3%Aancia+consolidada+dos+tribunais+superiores>>. Acesso em: 15 fev. 2015.

⁴³¹Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

⁴³²STJ, 1ª Seção, EDiv no REsp 738.689, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 22.10.07.

⁴³³O Superior Tribunal de Justiça, neste julgamento, perdeu grande oportunidade para adotar técnica imprescindível a um Tribunal incumbido de dar unidade ao direito federal. Pouco importa que o art. 27 da Lei nº 9.868/99 faça referência expressa apenas às decisões de inconstitucionalidade. A limitação dos efeitos retroativos das decisões não é mera decorrência da necessidade de compatibilizar a segurança jurídica com a teoria da nulidade da lei inconstitucional. Trata-se, ao contrário, de algo imprescindível para não se surpreender aqueles que depositaram confiança justificada nos precedentes judiciais. Os atos, alicerçados em precedentes dotados de autoridade em determinado momento histórico – e, assim, irradiadores de confiança justificada –, não podem ser desconsiderados pela decisão que revoga o precedente, sob pena de violação à segurança jurídica e à confiança nos atos do Poder Público. Ou seja, a modulação dos efeitos ou a limitação dos efeitos retroativos das decisões certamente não pode servir apenas às decisões de inconstitucionalidade. Na

Se a lei não pode ter efeitos retroativos, exceto com previsão constitucional “seria possível defender que eventual mudança de entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores gerasse efeitos prospectivos, salvo se em benefício do cidadão, até porque a segurança jurídica que se pretende ver protegida é do cidadão e não do Poder Público.”⁴³⁴

Embora vozes contrárias⁴³⁵, a legislação processual teve profunda modificação.

O Novo Código de Processo Civil, sancionado no dia 16/03/2015⁴³⁶ que aguarda o período de *vacatio legis*⁴³⁷, traz a possibilidade de modulação dos efeitos quando da alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou ainda em julgamento de casos repetitivos.⁴³⁸

Sobre o novo CPC, Haroldo Lourenço esclarece que embora seja positiva a modulação dos efeitos quando houver alteração da jurisprudência dominante, o CPC

verdade, a limitação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade é um dos aspectos que se insere na questão relativa à tutela da segurança diante das decisões judiciais. (MARINONI, Luiz Guilherme. Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores. p. 224. Disponível em:

<<http://www.tst.jus.br/documents/1295387/2684887/Efic%C3%A1cia+temporal+da+revoga%C3%A7%C3%A3o+da+jurisprud%C3%A2ncia+consolidada+dos+tribunais+superiores>>. Acesso em: 15 fev. 2015).

⁴³⁴BARBOZA, 2014, p. 241.

⁴³⁵[...] parece-me que deva ser privilegiada a distinção entre as atividades decorrentes da jurisdição ordinária e as da jurisdição constitucional, e, dentro dessa última dimensão, as da jurisdição constitucional prestada por juízes e tribunais e aquela prestada pelo Supremo Tribunal Federal.

No que se refere à jurisdição constitucional, que sabidamente tem uma conotação política, que, de certa forma, se aproxima mais da atividade do legislativo do que da do juiz (não por outro motivo associa-se a atividade da jurisdição constitucional à do legislador negativo), deve-se reconhecer uma diferença qualitativa entre aquela prestada pelo Supremo Tribunal Federal e a oferecida pelos juízes e tribunais (mesmo no exercício do controle concentrado). (QUINTAS, Fabio Lima. Modulação dos efeitos não pode ser banalizada pelo poder judiciário. Disponível em:

<<http://www.conjur.com.br/2014-ago-09/observatorio-constitucional-modulacao-efeitos-nao-banalizada-poder-judiciario#author>>. Acesso em: 16 fev. 2015).

⁴³⁶A Presidente sancionou o Novo CPC, em 16/03/2015. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=287434>>. Acesso em: 19 mar. 2015.

⁴³⁷O período de *vacatio legis* de é de 01 ano, nos termos do artigo 1045: “Art. 1.045. Este Código entra em vigor após decorrido 1 (um) ano da data de sua publicação oficial”. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 19 mar. 2015.

⁴³⁸Art. 925. Os juízes e os tribunais observarão:§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica. § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou da tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia. § 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores. Disponível em:

<http://www.conjur.com.br/2014-dez-22/processo-afinal-codigo-processo-civil-bom-ou-ruim#_ftn1>. Acesso em: 15 fev. 2015.

trata a jurisprudência sem muita distinção. “Tudo no Novo CPC é jurisprudência, sem distinguir precedente, jurisprudência dominante, súmula, decisão judicial, tampouco, técnicas de superação e confronto dos precedentes, como overruling, overriding, distinguishing”⁴³⁹.

Procurou-se demonstrar que a jurisprudência vacilante do STJ, nas questões envolvendo o ISS, não pacificou a busca de mais de um município pelo mesmo tributo, fomentando ainda mais a guerra fiscal que já vem sendo travada há décadas.

Espera-se que a prestação jurisdicional, com o novo CPC possa trazer um alento a esse problema, reduzindo as incertezas quanto ao ordenamento jurídico e à jurisprudência.

3.3 A GUERRA FISCAL DO ISS E A VIOLAÇÃO AO DIREITO FUNDAMENTAL À SEGURANÇA JURÍDICA

Quando se fala em guerra fiscal, neste trabalho, procura-se demonstrar que ela ocorre devido a uma federação com mais de 5.500 municípios, em que a interpretação da lei não é uniforme.

Municípios onde está localizada a sede da empresa exigem o imposto e também o fazem os municípios onde está o tomador dos serviços ou onde esse foi efetivamente prestado, mas não há estabelecimento considerado prestador ou unidade econômica.

É nesse contexto que está o sujeito passivo do ISS, em completa insegurança, tendo que recolher o imposto a mais de um município.

A Lei Complementar 116/2003 veio numa tentativa de acabar com guerra fiscal. Ao conceituar o estabelecimento prestador, pretendeu o legislador inibir a prática de estabelecimentos fictícios, mas não houve êxito, segundo análise de doutrinadores vistas anteriormente.

No combate à guerra fiscal alguns Municípios, por meio de imposição de deveres instrumentais, têm obrigado os tomadores a reterem o ISS quando o

⁴³⁹ LOURENÇO, 2015, p. 18.

prestador for de outro município e não efetuar o seu cadastro de prestador de serviço de outros municípios.

Aqueles que não se submetem a essa regra têm o imposto retido em um Município quando já recolhido em outro. Trata-se de obrigação acessória imposta por alguns Municípios, para os não domiciliados em seus territórios mas que venham a prestar serviços para tomadores desses Municípios.

A função desse cadastro é que se os prestadores não se cadastrarem, nos moldes da legislação de cada município, o tomador fica como responsável pela retenção do imposto.

O escopo desse cadastro é evitar os denominados “estabelecimentos fantasmas”, combatendo assim as fraudes dos estabelecimentos fictícios.

Tem-se ainda Município que não se utiliza desse cadastro, mas apenas editou lei, obrigando os tomadores domiciliados em seu respectivo território, de retenção do imposto para os prestadores sediados em outros municípios⁴⁴⁰.

Com isso, é muito comum mais de um Município exigir o mesmo imposto, ocorrendo a bitributação.

Já se viu isso em tópico específico, quando o Município em que se localiza o estabelecimento prestador não coincide com o do tomador, e o serviço não esteja previsto nas 22 exceções do art. 3º da Lei Complementar 116, há disputa pelo tributo.

O Superior Tribunal de Justiça não tem conseguido evitar a guerra fiscal dos Municípios. Isso ocorre quando interpreta a legislação do ISS ora em um sentido, ora em outro, não observando a integridade⁴⁴¹ do direito, vista no item anterior. A modificação de jurisprudência consolidada traz insegurança jurídica, violando assim direito fundamental⁴⁴².

Como já analisado na doutrina de Dworkin, o direito deve ser visto como integridade, isto é o julgador deve ter em mente os princípios utilizados nas decisões

⁴⁴⁰A lei complementar 7/1997 do Município de Florianópolis,

⁴⁴¹Integridade refere-se ao conceito de Ronald Dworkin visto neste trabalho.

⁴⁴²Afora isso, não há motivo que justifique a mutação de jurisprudência do STJ consolidada ao longo das últimas décadas, quanto à incidência do ISS sobre o *leasing* pelo critério do local da prestação do serviço, em sucessivas confirmações. Fazê-lo, à evidência, servirá apenas à inovação de mais uma fonte de insegurança jurídica, pelas anacrônicas afetações às relações jurídicas, ademais de favorecimento à guerra fiscal e prejuízo incontestado aos direitos fundamentais dos contribuintes. Por este e outros casos, deve-se buscar com urgência a adoção de medidas para definir as condições que autorizam a mutação da jurisprudência consolidada nos tribunais superiores. (TORRES, 2015, s. p.).

anteriores e observá-los, como se fosse um romancista escrevendo um romance, mas recebendo um capítulo de outro romancista, daí o romance em cadeia. Isso garante a integridade das decisões.

Nesse passo, em se tratando do Município competente para tributar o ISS, o Superior Tribunal de Justiça poderia ter inclinado sua jurisprudência tanto para um lado como para outro, isto é, entendendo que o imposto será devido sempre onde o serviço for prestado, ou onde estiver o tomador dos serviços, ou onde estiver localizado o estabelecimento prestador.

O que está em questão neste ponto é a falta de coerência nas decisões. Isso acaba alimentando a guerra fiscal entre os Municípios. Como consequência há ainda mais insegurança jurídica aos cidadãos e até mesmo às Fazendas Municipais. Viu-se que a modificação jurisprudência consolidada também é causa de insegurança.

O Estado Democrático de Direito advindo da Constituição Federal de 1988 consagra princípios, além de direitos e garantias fundamentais. A segurança jurídica inerente a esse Estado deve ser perseguida, pois na sua violação, estão sendo violados também direitos fundamentais, comprometendo a estabilidade das relações jurídicas.

O Superior Tribunal de Justiça, ao tempo em que vigia o Decreto-lei 406/68, decidiu que o ISS deveria ser tributado no local da prestação dos serviços e não no local do estabelecimento prestador, prestigiando o princípio constitucional da territorialidade. Embora entendimentos contrários, estava estabelecida a jurisprudência pacífica. Isso se deu ao longo de décadas⁴⁴³.

⁴⁴³Relembrando o que foi visto no tópico anterior, em 04/04/1994 a 1ª Turma do STJ definiu que a competência para tributar o ISS é a do município onde foi prestado o serviço. Depois, no mesmo ano de 1994, no dia 14/12 a 2ª Turma define que o ISS é devido onde está localizado o estabelecimento prestador. Já em 18/08/2003 no Resp 525.067-ES a 2ª Turma confirma o entendimento de que o ISS é devido no local da prestação, conforme já pacificado pela Primeira Seção. (A primeira seção é composta por 10 ministros, sendo 5 da 1ª Turma e 5 da 2ª Turma, especializadas em direito público (Impostos, previdência, servidores públicos, indenizações do Estado, improbidade). (Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Conhe%C3%A7a-o-STJ/Composi%C3%A7%C3%A3o-e-funcionamento>. Acesso em: 17 fev. 2015.). Em 14/10/2009, já sob a égide da Lei Complementar 116, no rito do art. 543-C, a Primeira Seção (Resp 1.117.121-SP) afirma que ao tempo do Decreto-lei 406 a competência era do local da prestação. Isso foi alterado pela lei 116 quando passou a competência para o local da sede do prestador. O Tribunal altera totalmente a jurisprudência sobre ISS sem que a lei 116 tivesse modificado a competência para a cobrança, já que manteve os mesmos critérios do DL 406, aumentando as exceções. E ainda, em 23/11/2010, a 2ª Turma (Resp 1.190.989-MG) confirma o entendimento do REsp 1.117.121-SP de que o estabelecimento prestador era o competente. Mas vai além, quando diz que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado, pois o âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá a localidade onde estiver uma organização, complexo de bens, necessários ao exercício da atividade. Isto é o estabelecimento prestador.

Afastou-se a regra trazida pela lei complementar, cuja validade é buscada diretamente na Constituição Federal. Passou-se a prestigiar outro princípio constitucional, o da territorialidade. No confronto de princípios constitucionais, para essas questões de ISS, prevaleceu a territorialidade. O que se esperava do Poder Judiciário é coerência nas decisões seguintes.

Não havendo coerência, não existe integridade nas decisões. Isso leva a uma insegurança jurídica e não soluciona a guerra fiscal que vem sendo travada pelos Municípios. A coerência na observação dos princípios que orientaram a decisão anterior nos aproxima bastante do modelo *common law*⁴⁴⁴, não havendo nisso nenhuma incompatibilidade⁴⁴⁵ com o direito brasileiro, de origem romana e germânica. Por outro lado, garante-lhe a integridade necessária à segurança jurídica.⁴⁴⁶

Além disso, a constante insegurança jurídica que viola direitos fundamentais deve ser combatida a partir de um novo pacto federativo, passando por modificações não só na jurisprudência, mas no legislativo⁴⁴⁷.

Percebe-se desses dois últimos recursos que o Tribunal volta a reconhecer que a competência é a do estabelecimento prestador, como fazia o DL 406, dando nova guinada na jurisprudência.

O fundamento utilizado para invalidar o Decreto-lei 406 foi pretensa ofensa ao princípio da territorialidade, “implícito” na Constituição. A Lei Complementar 116 não modificou a definição do local da prestação prescrita pelo DL 406, mas a confirmou, aumentando as exceções. Mas isso não importa para o raciocínio proposto. O que importa é que a Constituição Federal não mudou. O mesmo fundamento usado pelo STJ para aniquilar o DL 406, art. 12, foi abandonado nesses recursos antes mencionados.

⁴⁴⁴Embora o Brasil não adote o *common law*, nosso sistema jurídico confere relevância aos precedentes jurisprudenciais e demonstra uma clara tendência a considerá-los vinculantes, a exemplo do que preconizam as Leis 11.418/2006 e 11.672/2008 que inseriram no Código de Processo Civil (CPC) a regulamentação a respeito dos recursos repetitivos e o regime de repercussão geral. As súmulas e os artigos 475, parágrafo 3º; 518, parágrafo 1º; 543-A; 543-B; 557 e 741, parágrafo único, todos do CPC, denotam a importância das decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF). (TORRES, 2015, s. p.).

⁴⁴⁵Atualmente, com a recente perda de credibilidade ou de confiança da sociedade na justiça e nos juízes, decorrente da elevação da consciência jurídica da população e do seu grau de exigência em relação ao desempenho do judiciário, os países que adotam a civil law tem se voltado para alguns parâmetros da common law, e vice-versa. (LOURENÇO, 2015, p. 3).

⁴⁴⁶A certeza e a segurança jurídica também existem e são desejadas nos sistemas de tradição da *common law*; não obstante, existem três diferenças básicas entre as presentes no sistema de *civil law*. No *common law*, a certeza e a segurança jurídica têm um papel muito mais funcional, não possuindo a posição de dogma como nos sistemas romano-germânicos. [...] No *common Law* tem-se segurança jurídica dando-se força de lei às decisões judiciais, algo que era proibido pela tradição do *civil law*. [...] a igualdade é a base da segurança jurídica, assim como é a justiça. Não é possível mais aceitar a ideia de que a segurança jurídica consiste apenas na coisa julgada ou imutabilidade das decisões judiciais, ou que a segurança jurídica estaria na lei em sua aplicação pelo julgador. (BARBOZA, 2014, p. 239).

⁴⁴⁷Na exposição de motivos do novo CPC vem a preocupação com a segurança jurídica, nominada várias vezes. [...] Evidentemente, porém, para que tenha eficácia a recomendação no sentido de que seja a jurisprudência do STF e dos Tribunais superiores, efetivamente, norte para os demais órgãos integrantes do Poder Judiciário, é necessário que aqueles Tribunais mantenham jurisprudência

O legislativo deve buscar melhor técnica legislativa e evitar interpretações que gerem demandas judiciais entre entes da federação, se não eliminando, ao menos reduzindo suas possibilidades. Isso fica muito claro na lei complementar em matéria de ISS quando o legislador complementar reduz a competência outorgada pela Constituição aos Municípios e produz textos de interpretação dúbia.

O legislador complementar quando editou a lei 116 perdeu grande oportunidade de pôr fim à guerra fiscal entre os municípios, modificando aspectos controvertidos do decreto-lei 406, como o local da prestação.⁴⁴⁸

O judiciário pode e deve contribuir muito para pacificar as diversas interpretações, sugerindo-se neste trabalho a utilização do direito como integridade a exemplo do *common law*, como visto anteriormente.

Sobre o papel do Judiciário na estabilidade das relações diz o festejado tributarista paulista Paulo de Barros Carvalho:

O Poder Judiciário exerce papel fundamental para a materialização da segurança no interior do sistema jurídico, pela construção de normas individuais e concretas que fixam os contornos semânticos das regras

razoavelmente estável. A segurança jurídica fica comprometida com a brusca e integral alteração do entendimento dos tribunais sobre questões de direito. Encampou-se, por isso, expressamente princípio no sentido de que, uma vez firmada jurisprudência em certo sentido, esta deve, como norma, ser mantida, salvo se houver relevantes razões recomendando sua alteração. Trata-se, na verdade, de um outro viés do princípio da segurança jurídica, que recomendaria que a jurisprudência, uma vez pacificada ou sumulada, tendesse a ser mais estável. De fato, a alteração do entendimento a respeito de uma tese jurídica ou do sentido de um texto de lei pode levar ao legítimo desejo de que as situações anteriormente decididas, com base no entendimento superado, sejam redecididas à luz da nova compreensão. Isto porque a alteração da jurisprudência, diferentemente da alteração da lei, produz efeitos equivalentes aos *extunc*. Desde que, é claro, não haja regra em sentido inverso. [...] “O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Esses dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexiada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito [...] E, ainda, com o objetivo de prestigiar a segurança jurídica, formulou-se o seguinte princípio: “Na hipótese de alteração da jurisprudência dominante do STF e dos Tribunais superiores, ou oriunda de julgamentos de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica”. Disponível em:

<<http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>. Acesso em: 16 fev. 2015.

⁴⁴⁸A Lei Complementar nº 116/2003, ao estabelecer as normas gerais de regência do IS, também ampliou a Lista de Serviços tributáveis pelo ISS que praticamente dobrou o número de itens, acrescentando serviços antes não alcançados pelo ISS. Não solucionou, porém, alguns aspectos controvertidos, como se esperava, possibilitando a continuidade da chamada “guerra fiscal”, entre os Municípios, ou seja, a lei complementar trouxe mudanças que não configuram aprimoramento da legislação, mas, ao contrário, poderão suscitar novas discussões judiciais, *principalmente quanto ao local da prestação de serviços*. [grifo do autor]. (MARTINS; RODRIGUES, 2010, p. 160).

gerais e abstratas, possibilitando aos contribuintes atuarem em função desses vetores postos pelas decisões judiciais. Sobre ser tarefa indispensável e da maior envergadura no Estado Democrático de Direito, o exercício da função jurisdicional não se basta apenas na solução de conflitos intersubjetivos, mas, e principalmente, na demarcação de parâmetros para os comportamentos futuros, residindo exatamente nessa segunda proposição seu estreito vínculo e compromisso com o sentimento de previsibilidade e o princípio da não surpresa.⁴⁴⁹

Nesse sentido, em parecer sobre a mudança de orientação jurisprudencial e a segurança jurídica, Clèmerson Clève concluiu:

G. A segurança jurídica, ainda no plano da atuação judicial, aparece implícita no papel estabilizador da jurisprudência, enquanto conjunto de decisões coerentes e de posicionamentos jurídicos pacificados que podem gerar “convicção de obrigatoriedade” e de correção.

H. Por isso que, independentemente das decisões judiciais concretas, a jurisprudência presta-se a orientar a conduta do Poder Público (aqui, inclusive, do Judiciário) e dos particulares.

I. A mudança de orientação judicial em relação a determinada situação concreta, em vista dos limites definidos na conformação constitucional da coisa julgada, produz, em regra, eficácia *inter partes*, ou seja, apenas para aquele caso específico.

J. Nada obstante, a modificação da jurisprudência poderá projetar efeitos externos, na medida em que, por sua função inerente, como se disse, é passível de orientar a conduta do Poder Público e particulares.

K. Neste caso, a mudança de orientação jurisprudencial, em face do próprio princípio geral da segurança jurídica, deverá produzir efeitos, caso o Administrador Público, o Legislador ou o próprio Judiciário resolvam observá-lo, apenas para o futuro, por imposição de previsibilidade, calculabilidade e proteção da confiança e da boa-fé.⁴⁵⁰

Sim o Poder Judiciário é o responsável por estabelecer parâmetros nas decisões judiciais utilizando-se de princípios a serem observados nos julgamentos subsequentes, trazendo a pacificação do entendimento nos tribunais.

A administração pública está vinculada ao princípio da legalidade⁴⁵¹. Não existindo decisão judicial que retire a norma do ordenamento jurídico, não há como o Município deixar de lançar determinado tributo.

⁴⁴⁹CARVALHO, Paulo de Barros. **Crédito-prêmio de IPI**: estudos e pareceres. Barueri: Manoele, 2005. p. 26-27.

⁴⁵⁰CLÈVE, 2015, s. p.

⁴⁵¹Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Por outro lado, amparado em decisões judiciais, interpretando a legislação de forma ambígua, há Município que também exige o mesmo tributo. Aí está estabelecida a guerra fiscal, que viola o direito fundamental à segurança jurídica e compromete a estabilidade da federação.

Municípios lançam o tributo já que o lançamento é vinculado, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.⁴⁵² As demandas se arrastam por anos nos Tribunais e os sujeitos passivos se obrigam a recolher o imposto a mais de um Município.

Como visto as decisões acabam não observando os princípios que nortearam as anteriores, não pacificando as disputas.

Pertinente ao tema a observação de Haroldo Lourenço:

Há, contudo, que se assegurar o presente e futuro, justamente para que o indivíduo paute seu comportamento e sua conduta. Há uma dimensão pública, pois as soluções dadas pelo Judiciário doutrina a sociedade, criando uma previsibilidade do resultado de certas demandas. Assim, quanto mais uniformizada a jurisprudência mais se fortalece a segurança jurídica, garantindo ao jurisdicionado um modelo seguro de conduta, induzindo confiança, possibilitando uma expectativa legítima do jurisdicionado. A orientação jurisprudencial predominante em um determinado momento presta-se a que o jurisdicionado decida se vale ou não a pena recorrer ao Poder Judiciário em busca do reconhecimento de determinado direito.⁴⁵³

Não são raras as vezes em que o direito fundamental à segurança jurídica é violado. Além da insegurança do cidadão há insegurança dos agentes políticos quanto à aplicação da lei em favor do ente federativo⁴⁵⁴.

⁴⁵²Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴⁵³LOURENÇO, 2015, p. 6.

⁴⁵⁴Poderá o Estado se beneficiar da segurança jurídica? “Se segurança jurídica é empregada no sentido de princípio objetivo, obviamente a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico em geral também são imprescindíveis para o funcionamento do próprio ente estatal.” Ocorre que no sentido subjetivo, “já existem sérios obstáculos normativos à sua consideração em favor do Estado. Esses obstáculos são de duas ordens. De um lado, e em geral, a eficácia reflexiva e subjetiva do princípio da segurança jurídica, como proteção da confiança, é desenvolvida sob influxo dos direitos fundamentais, e não, primordialmente, do princípio do Estado de Direito. E os direitos fundamentais, na sua eficácia defensiva e protetiva, só podem ser utilizados pelos cidadãos, não pelo Estado. (ÁVILA, 2012, p. 160-161).

Tome-se como exemplo disso o caso de consulta formulada por determinado município ao jurista Ives Gandra da Silva Martins. O consulente indaga a respeito de *leasing* se incidiria ou não o ISS, já que há semelhança com a locação de bens e se o imposto incidiria no local da prestação ou no local do estabelecimento.

Na resposta o jurista diz que a jurisprudência do STJ, ao tempo do Decreto-lei 406, determina que seja devido no local onde o serviço é prestado, prestigiando o princípio da territorialidade, em detrimento da legalidade. Embora a lei complementar, tendo adotado um misto em que a regra era o local do estabelecimento e as exceções por conta do local da efetiva prestação, a tendência seria o STJ aceitar o local onde ocorre o fato gerador (fato jurídico tributário).⁴⁵⁵

Ocorre que o desfecho disso tudo foi em sentido inverso, já que o STJ ao julgar o Recurso Especial 1.060.210-SC no rito do recurso repetitivo, define que o ISS em serviços de *leasing* é devido no local do estabelecimento prestador, mesmo que o julgamento tenha sido sobre fatos ocorridos ao tempo do Decreto-lei 406/68.

Houve violação ao direito fundamental à segurança jurídica. Os casos aqui analisados são similares, em especial este último que definiu o local da prestação no serviço de *leasing*. Situações semelhantes deveriam receber tratamento semelhante, pois houve violação ao princípio da igualdade, bem como da segurança jurídica. Oportuna a lição de Estefânia Barboza:

Veja-se que a uniformidade do direito nas decisões judiciais é parte essencial da igualdade de tratamento em casos essencialmente similares, e que, portanto, devem ser julgados de acordo com uma interpretação similar e estável do direito. Até porque é legítima a expectativa daquele que se encontra em situação similar à decisão já julgada pelo Judiciário de não ser surpreendido por decisão diversa.⁴⁵⁶

Ives Gandra, em coautoria com Marcos Cintra Cavalcanti, sugere, para acabar com a guerra fiscal no ISS, inverter a legislação fazendo com que a tributação se dê no destino como regra e não como exceção. Isso eliminaria as incertezas quanto ao recolhimento.

O regime de arrecadação poderia ser alterado coma retenção pelo tomador dos serviços sendo obrigatória. A fiscalização de cada município se restringe às

⁴⁵⁵MARTINS; RODRIGUES, 2010, p. 178-179.

⁴⁵⁶BARBOZA, 2014, p. 240.

empresas que estão operando em seus limites geográficos, desaparecendo discussões sobre a competência como as ocorridas com a Lei 14.042/2005 do Município de São Paulo.

A proposta pretende eliminar a presença de estabelecimentos fictícios, além de simplificar a legislação, sendo o município produtor beneficiado pela advinda da prestação dos serviços e o município consumidor com a receita tributária.⁴⁵⁷

O jurista Marcelo Caron defende que a substituição tributária pode ser utilizada para facilitar a fiscalização. Confira-se:

[...] a substituição tributária, no caso do ISS, em que o tomador do serviço passa a ser o sujeito passivo na relação jurídica, é instrumento adequado para a superação da dificuldade de fiscalização da prestação de serviço em seu território, realizada por pessoas estabelecidas ou domiciliadas em outros Municípios. Com isso, afasta-se eventual argumento de que o local do estabelecimento ou do domicílio do prestador deva ser considerado como o local da prestação, para fins de incidência da norma de ISS. Eis, aqui, a solução para aqueles que vislumbram uma impossibilidade prática de um Município fiscalizar tais comportamentos.⁴⁵⁸

A proposta de recolhimento do tributo pelo tomador, para todo e qualquer serviço, assemelha-se à proposta de Ives Gandra. Ao contrário do defendido pelo jurista, tornaria a fiscalização praticamente impossível. Transferindo-se a responsabilidade para o tomador, o Fisco deverá fiscalizar todas as empresas e pessoas físicas em seu território, pois não haverá outro meio de saber se houve prestação de serviços e a devida retenção pelo tomador.

Entende-se que a proposta de transferir ao tomador a responsabilidade não eliminará a sonegação.

Uma legislação clara sobre os serviços a serem tributados, definindo-se a competência para a tributação, aliadas a uma resposta rápida do Poder Judiciário pacificando entendimentos sobre a legislação seriam um caminho para a redução da guerra fiscal.

A guerra fiscal provocada pela renúncia fiscal, reduzindo alíquotas ou base de cálculo, visando a atrair empresas prestadoras de serviços aos seus territórios

⁴⁵⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAVALCANTI, Marcos Cintra. Solução para a guerra fiscal do ISS. *Revista Jurídica Consulex*, n. 222, ano X. p. 36-37.

⁴⁵⁸BAPTISTA, 2005, p. 565.

não só penaliza o contribuinte financeiramente como ofende o princípio da segurança jurídica.

Além disso há clara ofensa ao princípio federativo, desestabilizando a harmonia da federação brasileira, comprometendo ainda a base legal para a tributação do imposto sobre serviços e a arrecadação dos municípios competentes para essa arrecadação. Tais práticas se constituem em violação ao preceito do artigo 60, § 4º, I da Constituição Federal, o qual é cláusula pétrea.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A federação brasileira inspirou-se no modelo americano, mas ao contrário dela, parte de um Estado unitário descentralizando-se em estados.

O modelo federativo atual do Estado brasileiro foi concebido de forma democrática na Constituição Federal de 1988. Erigido a ente federativo o Município passou a integrar a federação brasileira, gozando de autonomia política, legislativa, administrativa e financeira.

Embora a pretensão colocada na Constituição de 1988 fosse de um federalismo cooperativo, viu-se ao longo deste trabalho desequilíbrio no pacto federativo e grande centralização na União, o que desonera tributos de impacto sobre os fundos de participação dos Estados e Municípios.

A descentralização ocorreu nas políticas sociais da União envolvendo os Municípios que necessitam comprometer parte de suas receitas vinculando-as a essas políticas.

A necessidade de recursos leva os entes federativos à concessão de benefícios fiscais. Ao assumirem tal postura provocam guerra fiscal, que compromete o pacto federativo e violam a segurança jurídica, direito fundamental inafastável do Estado Democrático de Direito.

Os direitos fundamentais são conquistas da sociedade, por meio de lutas e foi necessário que atrocidades fossem cometidas contra a humanidade para que fossem esses direitos reconhecidos. Primeiramente como direitos humanos e posteriormente inseridos nas constituições como direitos fundamentais.

A segurança jurídica é valor a ser perseguido para proteção do cidadão contra as arbitrariedades do Estado. Como um direito fundamental que é, e considerando que o Estado também pode ser titular de direitos fundamentais, a segurança jurídica também é buscada pelo Estado.

Os Municípios têm travado guerras fiscais na busca pela arrecadação do imposto sobre serviços. Isso se dá na concessão de benefícios, atraindo empresas para seus domínios territoriais, o que na maioria das vezes ocorre apenas formalmente, com a ocorrência de estabelecimentos fictícios.

Procurou-se demonstrar nesse trabalho que a guerra fiscal decorre da falta de recursos dos entes federativos para o cumprimento das políticas sociais transferidas a eles.

Tamanha é a preocupação com os rumos do federalismo que a Câmara dos Deputados constituiu comissão especial para rever o pacto federativo, pois entende que há grande descompasso entre as obrigações dos Municípios e a efetiva receita deles.

Nessa toada, as questões são levadas aos tribunais, nos quais a guerra fiscal busca solução.

É no critério espacial e pessoal do ISS que ocorre uma disputa dos entes federativos pela competência para exigir o imposto.

O legislador complementar optou, como regra geral, por definir a competência do ente em que está localizado o estabelecimento prestador para a cobrança do ISS. Como exceção trouxe vinte e dois casos nos quais o imposto é devido no local da execução desses serviços.

Neste trabalho defende-se como correto o critério legal que define a competência do estabelecimento prestador, e não no local da prestação, como pretendem os defensores ferrenhos do princípio da territorialidade.

Não se vê problema nenhum com a territorialidade ao se eleger o estabelecimento prestador como o competente para a cobrança do ISS, já que a lei complementar tem como finalidade prevenir conflitos de competência. Quando a lei define o estabelecimento prestador ela está justamente cumprindo seu papel.

No entanto, a disputa vem sendo acirrada há anos, ao tempo da legislação anterior, que de diferente tinha menos exceções que a atual.

As decisões dos tribunais, principalmente do Superior Tribunal de Justiça, acabaram por contribuir para a insegurança na tributação do ISS, o que tem provocado violação ao direito fundamental à segurança jurídica.

Veja-se que em 04/04/1994 a 1ª Turma do STJ definiu que a competência para tributar o ISS é a do município onde foi prestado o serviço. Depois, no mesmo ano de 1994, no dia 14/12/1994 a 2ª Turma define que o ISS é devido onde está localizado o estabelecimento prestador.

Já em 18/08/2003 no Recurso Especial 525.067-ES a 2ª Turma confirma o entendimento de que o ISS é devido no local da prestação, conforme já pacificado pela Primeira Seção⁴⁵⁹.

Sob a égide da Lei Complementar 116, em 14/10/2009, no rito do art. 543-C, a Primeira Seção (Recurso Especial nº 1.117.121-SP) afirma que ao tempo do Decreto-lei 406 a competência era do local da prestação. Isso foi alterado pela lei 116 quanto passou a competência para o local da sede do prestador.

O Tribunal altera totalmente a jurisprudência sobre ISS sem que a lei 116 tivesse modificado a competência para a cobrança, já que manteve os mesmos critérios do DL 406, aumentando as exceções.

De tal entendimento não diverge a 2ª Turma no Recurso Especial 1.190.989-MG, de 23/11/2010. Mas vai além, quando diz que nem sempre a tributação será devida no local em que o serviço é prestado, pois o âmbito de validade territorial da lei municipal compreenderá a localidade onde estiver uma organização, complexo de bens, necessários ao exercício da atividade. Isto é o estabelecimento prestador.

O que se percebe destes dois últimos recursos é que o Tribunal volta a reconhecer que a competência é a do estabelecimento prestador, como fazia o DL 406, dando nova guinada na jurisprudência.

Assim, o fundamento utilizado para invalidar o Decreto-lei 406 foi pretensa ofensa ao princípio da territorialidade, “implícito” na Constituição. A Lei Complementar 116 não modificou a definição do local da prestação prescrita pelo DL 406, mas a confirmou, aumentando as exceções.

A posição adotada nesta dissertação é pela constitucionalidade da opção legislativa de atribuir competência, como regra, ao estabelecimento prestador. Mas isso não importa para o raciocínio proposto. O que importa é que a Constituição Federal não mudou. O mesmo fundamento usado pelo STJ para aniquilar o DL 406, art. 12, foi abandonado nestes recursos antes mencionados.

A Lei Complementar 116 não modificou a regra do estabelecimento prestador contida no Decreto-lei 406. A jurisprudência do STJ modifica seu entendimento, abandonando os fundamentos da decisão anterior.

⁴⁵⁹A primeira seção é composta por 10 ministros, sendo 5 da 1ª Turma e 5 da 2ª Turma, especializadas em direito público (Impostos, previdência, servidores públicos, indenizações do Estado, improbidade). Disponível em: <http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Conhe%C3%A7a-o-STJ/Composi%C3%A7%C3%A3o-e-funcionamento>. Acesso em: 17 fev. 2015.

No desenvolvimento deste trabalho, utilizou-se a doutrina de Dworkin para dar sustentação ao argumento da insegurança jurídica provocada por decisões conflitantes. O autor americano utiliza a metáfora do romance em cadeia. Cada juiz corresponde a um romancista que vai escrever o capítulo de um novo romance. Para tanto o romancista deve ler os capítulos anteriores para poder escrever o seu. Nesse sentido o tribunal deveria observar as decisões anteriores para decidir a próxima. Nessa decisão ele deveria observar os princípios que nortearam a anterior. Isso traz segurança jurídica. O contrário traz a insegurança que viola o direito fundamental.

A conclusão a que se chega é que o fim da guerra fiscal entre os Municípios necessita passar por um novo pacto federativo, com melhor distribuição das receitas, que devem ser proporcionais às políticas públicas assumidas pelos Municípios.

Um novo pacto nesses moldes tenderia à redução da instabilidade provocada na relação entre os entes municipais, quando estes praticam a guerra fiscal. Ademais, confirmaria a autonomia municipal.

Além disso, cabe ao legislador produzir textos legislativos de qualidade, que reduzam as incertezas quanto à incidência do tributo e estabeleçam com clareza qual o Município competente para a cobrança.

O poder judiciário não só pode como deve buscar a estabilidade na jurisprudência, usando de coerência nas decisões, de maneira que os princípios que balizaram os chamados casos difíceis sejam observados no julgamento de novos casos. A edição de súmulas, ainda que não vinculantes, poderiam contribuir em muito para a sedimentação de entendimentos que busquem reduzir as disputas dos Municípios.

O novo Código de Processo Civil, já sancionado, mas em *vacatio legis*, traz nova figura que poderá mudar o panorama de disputas como as aqui tratadas. Trata-se da modulação de efeitos, quando houver alteração de jurisprudência dominante. Antes a atribuição era exclusiva do Supremo Tribunal Federal e agora está prevista para os tribunais.

Além disso, conforme se viu anteriormente há grande preocupação do legislador do novo Código de Processo Civil com a segurança jurídica, o que fica bem evidente na exposição de motivos.

Há muitas monografias sobre a guerra fiscal entre os Estados da Federação, o que se dá em razão do ICMS. Em relação ao ISS já não são tantos os trabalhos, razão pela qual, ao encerrar esta dissertação, espera-se dar uma modesta contribuição ao tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACQUAVIVA, Marcos Claudio. **Teoria geral do estado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDERSON, George. **Uma introducción al federalismo**. Madrid: Marcial Pons, 2008.

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. Disponível em:
<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782005000100006>. Acesso em: 1º mar. 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Imposto de serviço no sistema constitucional tributário brasileiro**. Anais do Encontro Nacional de Procuradores Municipais (ENPM, I). Recife, jan. 1974.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 8. tir. São Paulo: Malheiros, 2006.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS-construção civil-pseudo-serviço e prestação de serviço-estabelecimento prestador-local da prestação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 40, abr./jun. 1987.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 122.

_____. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARBOSA, Fernando de Holanda. (Coord.). **Federalismo fiscal, eficiência e equidade**: uma proposta de reforma tributária. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Precedentes judiciais e segurança jurídica**: fundamentos e possibilidades para a jurisdição constitucional brasileira. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Stare decisis, integridade e segurança jurídica**: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common Law e civil Law. Tese (Doutorado), PUCPR, Curitiba, 2011.

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

_____. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009b.

BARROSO, Luís Roberto. **Direito constitucional brasileiro**: o problema da federação. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

_____. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo código civil. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art_03-10-02.htm>. Acesso em: 6 mar. 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. A descentralização de políticas sociais e o federalismo cooperativo brasileiro. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 3, n. 1, 2002.

BERNARDES, Wilba Lúcia Maia. O federalismo dualista e competitivo: a concepção norte-americana e suas possíveis influências no modelo brasileiro. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/098159174.pdf>>. Acesso em 25 fev. 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Ciência política**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. A quinta geração de direitos fundamentais. Disponível em: <http://www.dfj.inf.br/Arquivos/PDF_Livre/3_Doutrina_5.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2015.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

_____. Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 12, de 2009, Senador FLEXA RIBEIRO. Disponível em: <www.senado.gov.br/atividade/materia/getDocumento.asp?t=66057>. Acesso em: 18 fev. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 77.183-SP, Pleno, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 19.4.74, RTJ 73/490.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 75.952-SP, 2ª. T. - Rel. Min. Thompson Flores - j. 29.10.73, RTJ 68/198.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tutela Antecipada na Ação Cível Originária n. 2178 TA/DF. Relator Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AC%24%2ESCLA%2E+E+2178%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/aksuj4c>>. Acesso em: 18 fev. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 16.033-0-SP, da 2ª Turma, Relator Ministro Helio Mosimann, 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão proferido no Recurso Especial nº 41.867-4/RS. Relator: REINALDO, Demócrito. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199300351184&dt_publicacao=25-04-1994>. Acesso em: 5 fev. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão proferido no Recurso Especial nº 525067-ES. Relator: FRANCIULLI NETTO, 19 de agosto de 2003. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.117.121 - SP (2009/0090826-0). Relatora Ministra Eliana Calmon, 14 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1190089-MG. Relator Ministro Castro Meira, 23 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br/jurisprudencia>>. Acesso em: 10 set. 2013.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O lugar e o tributo**. São Paulo: Noeses, 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNEIRO, Daniel Dix. **ISS Imposto sobre serviços de qualquer natureza**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009. (Coleção Tributária).

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005.

_____. **Direito tributário linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Crédito-prêmio do IPI. Eventual mudança de orientação jurisprudencial e princípio constitucional da segurança jurídica. Disponível em: <<http://www.cleveadvogados.com.br/arquivos/parecer-credito-premio-ipi.doc>>. Acesso em: 6 fev. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da constituição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 88, jan. 2003.

COSTA, Simone. O ISS e a territorialidade. Congresso Nacional de Estudos Tributários. In: PAULA JR, Aldo de. et. al. **Direito tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 20. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

DELGADO, José Augusto. ISS – questões controvertidas na jurisprudência do STJ – o local da prestação do serviço como determinante da competência do município para exigir a cobrança do mencionado tributo – recursos especiais julgados sob a modalidade e com efeitos de recursos repetitivos – consagração da jurisprudência predominante no STJ por mais de 20 anos. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri, SP: Manole, 2004.

DUARTE, Écio Oto Ramos; POZZOLO, Susanna. **Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição**. São Paulo: Landy, 2006.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

_____. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DWORKIN, Ronald. **O direito da liberdade. A leitura moral da constituição norte-americana**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FERRAJOLI, Luigi. Passado y futuro Del Estado de derecho. In: CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo**. Madri: Trotta, 2003.

_____. Constitucionalismo garantista e neoconstitucionalismo. Disponível em: <<http://www.abdconst.com.br/revista3/luigiferrajoli.pdf>>. Acesso em: 5 fev. 2015.
FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Elementos de direito municipal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. **Direito constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FIORAVANTI, Maurizio. **Los derechos fundamentales**. Madri: Editorial Trotta, 1998.

_____. Estado y constitucion. In: _____ (Org.). **El Estado moderno en Europa. Instituciones y derecho**. Madri: Trotta, 2004.

FISCHER, Octávio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. Federalismo e democracia no Brasil: apontamentos iniciais. In: _____. **Federalismo fiscal e democracia**. (Coord). Curitiba: Instituto da Memória – Centro de Estudos da contemporaneidade, 2014a.

_____. **Direitos fundamentais, tributação e democracia**. Curitiba: Instituto Memória, 2014b.

FISCHER, Ricardo Santi. O paradigma constitucional garantista em Luigi Ferrajoli: a evolução do constitucionalismo jurídico. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 14, n. 14, jul./dez. 2013.

GOMES, Eduardo Biacchi. União europeia e multiculturalismo. Disponível em: <<http://revistazcultural.pacc.ufrj.br/uniao-europeia-e-multiculturalismo-de-eduardo-gomes-2/>>. Acesso em: 2 mar. 2015.

GOMES, Luiz Flavio. Disponível em: <<http://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121921799/constitucionalismo-e-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 5 fev. 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A base de cálculo do ISS. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri, SP: Manoele, 2004a.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. (Org.). **Tributos e direitos fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2004b.

_____. A guerra fiscal. As decisões do STF e seus efeitos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imposto sobre serviços – critério espacial – a questão do domicílio do prestador e o papel do poder judiciário enquanto guardião das instituições democráticas. In: _____. (Coord.). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

HAMILTON, Alexander; JAY John; MADISON, James. **O federalista**. 2. ed. Campinas: Russell Editores, 2005.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil**. São Paulo: Martins Fontes, 2003 apud TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria geral do direito e do estado**. Tradução de: Luís Carlos Borges. 3. ed. 2. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KRELL, Andreas J. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176412>>. Acesso em: 6 fev. 2015.

_____. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/545/r144-17.PDF?sequence=4>>. Acesso em: 7 fev. 2015.

LESSKI, Carlos Antonio. O pacto federativo na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; MARRAFON, Marco Aurélio; LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. Competências constitucionais da união e o supremo tribunal federal: fiadores da centralização no federalismo brasileiro. In: FISCHER, Octávio Campos. **Federalismo fiscal e democracia**. (Coord.). Curitiba: Instituto da Memória – Centro de Estudos da contemporaneidade, 2014.

LOURENÇO, Haroldo. Precedente judicial como fonte do direito: algumas considerações sob a nova ótica do CPC. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/11458380>>. Acesso em 16 fev. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Local da ocorrência do fato gerador do ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 58, São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Comentários ao código tributário nacional – artigos 96 a 138**. v. II. São Paulo: Atlas, 2004.

MALISKA, Marcos Augusto. **Fundamentos da constituição**: abertura, cooperação, integração Curitiba: Juruá, 2013.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **Divergência jurisprudencial e súmula vinculante**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MARINONI, Luiz Guilherme. Disponível em: <<http://www.tex.pro.br/home/artigos/261-artigos-mar-2014/6443-os-precedentes-na-dimensao-da-seguranca-juridica>>. Acesso em: 5 jun. 2014.

_____. Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores. Disponível em: <<http://www.tst.jus.br/documents/1295387/2684887/Efic%C3%A1cia+temporal+da+revoga%C3%A7%C3%A3o+da+jurisprud%C3%Aancia+consolidada+dos+tribunais+superiores>>. Acesso em: 15 fev. 2015.

MARINS, James. Força persuasiva dos precedentes e legitimidade democrática do STJ e STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

MARIOTTI, Alexandre. **Teoria do estado**. Porto Alegre: Síntese, 1999.

MARRAFON, Marco Aurélio; LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. Competências constitucionais da união e supremo tribunal federal: fiadores da centralização no federalismo brasileiro. In: FISCHER, Octávio Campos. **Federalismo fiscal e democracia**. (Coord.). Curitiba: Instituto da Memória, 2014.

MARTINS-COSTA, J. A re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o estado e os cidadãos: a segurança como crédito de segurança. **Revista CEJ**, América do Norte, 8 7 12 2004. Disponível em: <<https://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/641/821>>. Acesso em: 15 fev. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/.../f57323c074211p.doc>>. Acesso em: 1º fev. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CAVALCANTI, Marcos Cintra. Solução para a guerra fiscal do ISS. **Revista Jurídica Consulex**, n. 222, ano X.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 182, 2010.

MASINA, Gustavo. ISSQN: Regra de competência e conflitos tributários. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/32501/000782984.pdf?...1>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: Aspectos teóricos e práticos**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. Tributação sobre os serviços da guerra fiscal. Congresso Nacional de Estudos Tributários (5, 2008, São Paulo, SP). In: BARRETO, F. Aires. et. al. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. 983p.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRAGEM, Bruno. **A nova administração pública e o direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Sistema tributário da constituição de 1969**. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

_____. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MOURA, Fabio Clasen de. **O ISS e o princípio da territorialidade**. Imposto sobre serviços – De acordo com a lei complementar 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MULLER, Friedrich. Tesis acerca de la estructura de las normas jurídicas. **Revista espanhola de derecho constitucional**, ISSN 0211-5743, Año 9, n. 27, 1989.

PALOS, Aurélio Guimarães Cruvinel. Consultor Legislativo da Área IV Finanças Públicas. Câmara dos Deputados Praça 3 Poderes Consultoria Legislativa. Disponível em: <www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/.../tema10/2011_480.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra fiscal: problemas decorrentes dos efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

POZZOLO, Susanna. Um constitucionalismo ambíguo. In: CARBONEL, Miguel. **Neoconstitucionalismo(s)**. Trotta: Madrid, 2003.

QUINTAS, Fabio Lima. Modulação dos efeitos não pode ser banalizada pelo poder judiciário. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-ago-09/observatorio-constitucional-modulacao-efeitos-nao-banalizada-poder-judiciario#author>>. Acesso em: 16 fev. 2015.

ROCHA, C. O Constitucionalismo contemporâneo e a instrumentalização para a eficácia dos direitos fundamentais. **Revista CEJ**, América do Norte, 112 12 1997.

ROCHA, Carmem Lucia Antunes. Princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/ef/wp-content/uploads/2014/06/O-principio-da-coisa-julgada-e-o-vicio-de-inconstitucionalidade.pdf>>. Acesso em: 6 fev. 2015.

ROVIRA, Enochi Alberti. *Federalismo y Cooperacion em la Republica Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudos Constitucionales, 1986 apud BERCOVICI, Gilberto. A descentralização de políticas sociais e o federalismo cooperativo brasileiro. **Revista de Direito Sanitário**, São Paulo, v. 3, n. 1, 2002.

SANCHIS, Luis Pietro. **Justicia constitucional y derechos fundamentales**. Trotta: Madrid, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SANTOS, Angela Moulin Simões Penalva. Descentralização e autonomia municipal: uma análise das transformações institucionais do federalismo brasileiro. Disponível em:
<<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/geouerj/article/view/4830>>. Acesso em: 28 fev. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

_____. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. Disponível em:
<http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=54>. Acesso em: 8 out. 2013.

SCAFF, Fernando Facury. A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Direito constitucional anotações nucleares**. 1. ed. 2. tir. Curitiba: Juruá, 2002.

_____. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. Disponível em:
<www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 31 out. 2013.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. v. III. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lucia Antunes (Org.). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed., rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria do estado**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2010.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 19. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, n. 1, ano XXIV, 2006a. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2006/01/-sumario?next=1>. Acesso em: 19 fev. 2015.

_____. A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica. Porto Alegre, **Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil**, n. 40, 2006b.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/a-prova-no-direito-tributario-por-fabiana-del-padre-tome/>>. Acesso em: 26 fev. 2015.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011a.

_____. Segurança jurídica judicial em matéria tributária e consequencialismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 15. São Paulo: Dialética, 2011b.

TORRES, Heleno Taveira. Limites à modificação da jurisprudência consolidada. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jan-30/consultor-tributario-limites-modificacao-jurisprudencia-consolidada#_ftnref10>. Acesso em: 13 fev. 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

ZAMARIAN, Livia Pitelli; NUNES JR, Vidal Serrano. O fornecimento de segurança jurídica pela constituição através da prestação jurisdicional. Disponível em: <http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-19/RBDC-19-341-Artigo_Livia_Pitelli_Zamarian_e_Vidal_Serrano_Nunes_Jr_%28O_Fornecimento_de_Seguranca_Juridica_pela_Constituicao%29.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2015.

<<http://www.aen.pr.gov.br/modules/noticias/article.php?storyid=74765&tit=Uniao-e-responsavel-pela-criese-de-estados-e-municipios-diz-Silvestri>>.

<<http://tribunadonorte.com.br/noticia/autonomia-municipal-ficticia/104956>>.
<www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp%3Fp_cod_mate%3D90783+%&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>.

<<http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/contas-publicas/contexto/nascida-na-ditadura-a-divida-dos-estados-e-municipios-foi-agravada-pelo-real.aspx>>.

<cd.jusbrasil.com.br/noticias/153421012/dilma-sanciona-reducao-dos-encargos-das-dividas-de-estados-e-municipios>.

<oglobo.globo.com/brasil/inadimplentes-964-dos-municipios-nao-podem-firmar-convenios-com-governo-federal-8047865>.

<www3.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/transferencias_voluntarias.asp>.

<veja.abril.com.br/blog/ricardo-setti/politica-cia/sem-viabilidade-fiscal-a-maioria-dos-municipios-do-brasil-e-peso-morto-e-produto-de-currals-eleitorais-e-do-clientelismo-e-preciso-um-debate-serio-sobre-a-extincao-de-municipios-inviaveis/>.

<<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,so-os-servicos-crescem-mais-que-o-pib,145791>>.

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3749871>>.

<<http://www.haradaadvogados.com.br/palestras-miolo.php?id=3>>.

<<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/conteudo.phtml?id=1090632>>.

<<http://www.sinfisco.com.br/files/artigos/guerrafiscal.pdf>>.

<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO de &b=ACOR&livre=cadastramento+de+prestadores>.

<<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cdeic/noticias/confaz-e-frente-de-prefeitos-divergem-sobre-projeto-que-altera-regras-do-iss>>.

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=22388581&num_registro=200801101098&data=20130305&tipo=5&formato=PDF>.

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=39788823&num_registro=200801101098&data=20141013&formato=PDF>.

<<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2014/12/17/novo-codigo-de-processo-civil-vai-a-sancao>>.

<http://www.conjur.com.br/2014-dez-22/processo-afinal-codigo-processo-civil-bom-ou-ruim#_ftn1>.

<http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Conhe%C3%A7a-o-STJ/Composi%C3%A7%C3%A3o-e-funcionamento>.

<<http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>.