

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC/SP

Douglas Mota

O aspecto espacial da hipótese de incidência

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO - 2009

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

Douglas Mota

O aspecto espacial da hipótese de incidência

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor José Artur Lima Gonçalves.

SÃO PAULO - 2009

Banca Examinadora

Professor Orientador Doutor José Artur Lima Gonçalves

Doutor

Doutor

Este trabalho é dedicado a meu falecido pai e à minha mãe, minha base, à minha amada esposa, Eliana, pela compreensão, e à minha linda filha, Laura, a quem ofereço meu futuro.

RESUMO

Apoiado nos referenciais bibliográficos indicados ao final deste trabalho, o presente estudo tem como objetivo a análise do aspecto espacial contido na norma jurídico tributária. Neste contexto, se mostra mandatório debruçar-se sobre o texto constitucional, em especial a distribuição das competências tributárias, uma vez que se pretende demonstrar que ao descrever a materialidade possível de ser alcançada pelas leis instituidoras de tributos, a Constituição Federal evita conflitos entre os entes formadores da federação brasileira, não ficando, portanto, à mercê das normas de inferior hierarquia, já que não cede espaço para as ficções que possam desvirtuar as delimitações constitucionais. Situação diferente é o caso da pluritributação internacional, a qual por se dar em outro plano, o da soberania dos Estados nacionais, não aceita a mediação do texto constitucional de um deles. Estes pressupostos apresentados na primeira parte deste trabalho, sem censura prévia a visões discordantes (porém, colocadas à prova) servirão ao propósito da parte derradeira do estudo, qual seja, a análise das normas instituidoras dos tributos de competência da União, Estados e Municípios. Ao final, será possível constatar que as inquietações que originaram este estudo se desfazem, na medida em que se conclui que a Constituição Federal delimitou o campo de atuação dos entes tributantes, não permitindo que extrapolem seus respectivos espaços normativos.

Palavras Chave: Norma Jurídica. Limites das Leis no espaço. Conflitos de competência. Exercício de soberania.

ABSTRACT

Supported by the bibliography presented at the end of this paper, this study aims to analyze the spatial aspect contained in the tax juridical rule. Within this context, it is mandatory to examine the Constitution, in particular the distribution of tax competences, insofar as we intend to demonstrate that, by describing the materiality that may be possibly reached by the laws that create taxes, the Federal Constitution prevents conflicts between the units that form the Brazilian federation, therefore this matter is not at the mercy of rules of lower hierarchy, as there will be no room for fictions that may distort the constitutional delimitations. A different situation is that of international multiple taxation, and because it occurs in other plane, that of sovereignty of the States, it cannot be mediated by the Constitution of one of them. These requisites — presented in the first part of this paper, with no prior criticism of dissenting views (although put to test) — will suit the purpose of the final part of this study, i.e., the analysis of the rules that introduce the taxes within the authority of the Federal Government, the States and the Cities. At the end, it will be possible to find that the worries that gave rise to this study are dispelled to the extent that we conclude that the Federal Constitution limited the field of action of the taxing authorities and does not allow them to push the limits of their ruling spaces.

Key Words: Juridical Rule. Limit of Laws in the space. Conflicts of competence. Exercise of sovereignty.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
PARTE 1 – PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS	13
I RIGIDEZ DO MÉTODO CIENTÍFICO	14
I.1 Ciência do Direito e Direito Positivo	15
II SISTEMAS	19
II.1 Noção de Sistema	19
II.2 Sistema Constitucional	20
II.3 Sistema Constitucional Tributário	22
III PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	23
III.1 Princípios jurídicos expressos e implícitos	26
III.2 Notas sobre o princípio federativo	27
III.3 Notas sobre o princípio da segurança jurídica	30
III.4 Notas sobre o princípio da territorialidade	32
IV NORMA JURÍDICA	35
IV.1 Hipótese normativa	37
IV.2 Fato e Fato jurídico	38
IV.3 Norma Jurídica Tributária	39
IV.4 Regra Matriz de Incidência Tributária	40
IV.4.1 Materialidade na norma tributária	41

IV.4.2	Tempo na norma tributária	41
IV.4.3	Espaço na norma tributária	42
IV.4.3.1	Elementos de conexão	43
IV.4.4	Pessoalidade na norma tributária	44
IV.4.5	Quantificação na norma tributária	44
IV.5	Realidade jurídica – Ficções Jurídicas	45
V	COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	48
V.1	Competência tributária como vertente da competência legislativa	48
V.2	Características da competência tributária	48
V.3	Competência como delimitação ao poder de tributar	51
VI	LEI COMPLEMENTAR	54
VI.1	A Lei Complementar na Constituição Federal do Brasil	55
VI.2	Hierarquia	55
VI.3	Leis Complementares implícitas	57
VI.4	Norma nacional e Norma Federal	58
VI.5	Normas Gerais	60
	PARTE 2 – CRITÉRIO ESPACIAL POSSÍVEL	64
I	IMPOSTO SOBRE A RENDA IR	65
I.1	O Imposto sobre a Renda na Constituição Federal e a sua consequente materialidade	65

I.2	Espacialidade possível do Imposto sobre a Renda	71
I.2.1	Territorialidade e Universalidade	75
I.3	Soluções para anular a pluritributação internacional	78
I.4	O critério espacial contido na norma brasileira de tributação da renda auferida no exterior por residentes em solo brasileiro	79
I.5	O critério espacial contido na norma brasileira, de tributação da renda auferida por não residentes	84
II O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL, E DE COMUNICAÇÃO ICMS, NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL		88
II.1	ICMS na Constituição Federal e a sua conseqüente materialidade	88
II.1.1	Operações de circulação de mercadorias	89
II.1.2	Prestação de serviços de transporte, interestadual e intermunicipal	92
II.1.3	Prestação de serviços de comunicação	94
II.1.4	Importação de mercadorias e de serviços de transporte e comunicação	95
II.2	Espacialidade possível do ICMS	97
II.3	O Aspecto espacial constante da Lei Complementar n.º 87/96	99
II.4	Controvérsia relacionada à Importação de mercadorias	102
II.4.1	Importação por conta e ordem e importação por encomenda	105
II.5	Definição da alíquota do ICMS, em função do destino da mercadoria	105
III IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO " <i>CAUSA MORTIS</i> " E DOAÇÕES ITCMD		107
III.1	O ITCMD na Constituição Federal e a sua materialidade	107
III.2	Espacialidade possível do ITCMD	108

III.3	Da necessidade de Lei Complementar para efeitos do inciso III, do parágrafo 1º, artigo 155, da Constituição Federal	110
IV	IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES	
IPVA		113
IV.1	IPVA na Constituição Federal	113
IV.2	Ausência de Lei Complementar	114
IV.3	Materialidade do IPVA	115
IV.4	Espacialidade possível do IPVA	117
IV.4.1	Domicílio como elemento de conexão possível para cobrança do IPVA	117
IV.4.2	Domicílio no Código Tributário	120
IV.5	As locadoras de veículos automotores	121
IV.6	Legislação do Estado de São Paulo, exemplo ilustrativo	122
V	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS ISS	125
V.1	ISS na Constituição Federal e sua materialidade possível	125
V.2	Espacialidade possível na cobrança do ISS	127
V.3	Decreto-Lei n.º 406/68	129
V.4	Lei Complementar n.º 116/03	131
V.5	Posição do Superior Tribunal de Justiça STJ	134
V.6	Posição do Supremo Tribunal Federal STF	136
V.7	Importação de serviços	137
V.8	Prestação de serviços em águas marítimas	138
V.9	Da atribuição de responsabilidade tributária ao tomador do serviço	140

VI	A CONTROVÉRSIA RELACIONADA AO ALCANCE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL E PREDIAL URBANA IPTU E DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR	142
VI.1	O critério geográfico como solucionador do aparente conflito de competência entre União e Municípios	144
VI.2	O critério da destinação do imóvel	146
	CONCLUSÕES	149
	BIBLIOGRAFIA	154

INTRODUÇÃO

Problema corriqueiramente enfrentado pelos contribuintes é a identificação do ente competente para a cobrança do tributo incidente sobre sua atividade. Por certo, esse obstáculo não é de exclusividade dos brasileiros, porém, por aqui se torna um problema recorrente, pois, muitas vezes sob o argumento de proteger nossa estrutura federativa, se tenta evitar a guerra arrecadatória entre Estados, e entre Municípios, relegando a segundo plano o quanto determina a Constituição Federal.

Como se poderá observar neste trabalho, o referido problema também atinge a União, a qual tenta identificar riqueza tributável. Entretanto, como se poderá observar ao longo desta análise, no que tange à União não haverá que se falar propriamente em conflitos de competência (como ocorre com Estados e Municípios, no Direito interno), uma vez que a análise se dará em outro plano, ou seja, soberania nacional, a qual não implica conflitos de competência entre Estados internacionais, mas apenas em escolhas político jurídicas para efeitos da exigência tributária.

Neste estudo, tenho a intenção de identificar como se dá a autorização constitucional para que os entes federais instituem a cobrança de tributos, e se esta é capaz de evitar conflitos sobre o campo de atuação normativa. Para tanto será necessária análise minuciosa da norma jurídica tributária, desta destacando o seu aspecto espacial.

Buscarei entender se o aspecto espacial da norma jurídica está contido na Constituição Federal – pela simples descrição do fato tributável (materialidade) quando da separação de competências – ou se é dado ao legislador infraconstitucional o poder para dispor sobre quanto é contido no texto constitucional, servindo-se de ficções que possibilitem a instituição da cobrança de tributos por aqueles que a rigor não estariam investidos de tal poder.

Pesquisarei na legislação brasileira como se deu a atribuição das competências tributárias e se esta foi respeitada pelo legislador infraconstitucional, quando, a pretexto de proteger a federação, editou regras. Ao final apresentarei conclusão do estudo, demonstrando como, a meu ver, deve ser realizada a definição do ente competente, e se o legislador brasileiro está atento a tal fato.

PARTE 1 – PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS

Nesta primeira parte do trabalho tenho a intenção de apresentar os pontos que a meu ver formam a base daquilo que pretendo comprovar neste trabalho. Portanto, aqui passarei a apresentar idéias relacionadas à Teoria Geral do Direito que servirão como alicerce para as conclusões finais.

Divergências doutrinárias serão apresentadas, e adoção de determinada linha será assumida demonstrando-se os critérios que levaram a tal entendimento. Tendo isso em mente, início minha análise.

I RIGIDEZ DO MÉTODO CIENTÍFICO

Segundo o dicionário *Houaiss da língua portuguesa*, o termo “método” consiste no “*processo organizado, lógico e sistemático de pesquisa, instrução, investigação, apresentação etc.*”. Régis Jolivet¹ também sobre a definição de método escreve que este consiste na “*ordem que se deve impor aos diferentes passos necessários para se chegar a um fim determinado*”.

Já a definição de “ciência” é apresentada pelo já referido dicionário *Houaiss da língua portuguesa* como o “*corpo de conhecimentos sistematizados que, adquiridos via observação, identificação, pesquisa e explicação de determinadas categorias de fenômenos e fatos, são formulados metódica e racionalmente*”.

Assim, a meu ver, se pode cogitar como método científico o processo organizado de forma lógica e sistematizada para a obtenção do conhecimento (científico). Portanto, não dando espaço a eventuais interferências estranhas ao caminho que se escolheu para a formação da idéia.

Paulo de Barros Carvalho² ao tratar do trabalho científico esclarece que em seu ponto de vista “*qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes*”.

¹ Vocabulário de Filosofia, p. 144.

² Teoria da Norma Tributária, p. 29.

Guiborg, Ghigliani e Garinoni³ apresentam lição relativa à importância do método esclarecendo que *“Hemos dicho que la ciência es una actividad ‘metódica’ (...) En efecto, cuando uno pretende obtener cierto resultado o alcanzar uno objetivo comienza por trazar planes o delinear el camino que lo llevará al fin deseado. La etimología de ‘método’ incluye el vocablo griego ‘odós’, que significa precisamente camino”*.

Em vista disso, para se adentrar a análise de um determinado tema, tenho por convicção que de início deve-se articular os pressupostos que deverão guiar o caminho a ser percorrido. Nesta esteira, se mostra importante inicialmente esclarecer que o presente trabalho tem por pretensão, primeira, ser científico, portanto, adotando rigidez na utilização dos conceitos que lhe serão úteis.

Desse modo, este trabalho não terá preocupações de ordem histórica, econômica, prática ou mesmo relativas à realidade vivenciada nos tribunais nacionais (ainda que não deixe ser mencionada para efeitos meramente de pesquisa). Este autor tem por intenção unicamente ser firme em sua apuração calcada em bases sólidas, sem se deixar influenciar por necessidades de momento, uma vez que o Direito é a base da instituição “Estado”, o qual deve ser tido como permanente e não como resultado de interesses movidos por eventuais facilidades práticas para a arrecadação de tributos.

I.1 Ciência do Direito e Direito Positivo

Paulo de Barros Carvalho⁴ destaca que os autores não têm se preocupado em realizar a diferenciação entre a Ciência do Direito e o Direito Positivo, e isso tem criado inúmeras confusões, já que em suas respectivas formulações por vezes são utilizadas propriedades do outro.

³ Introducción al Conocimiento Científico, p. 154, apud José Artur Lima Gonçalves, “Imposto Sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais”, p. 43.

⁴ Curso de Direito Tributário, p. 1.

Em vista disso, o citado autor crê na importância de ressaltar que o direito positivo é “*o complexo de normas jurídicas válidas num dado país*”, sendo que à ciência do direito cabe descrever tal complexo, tendo-o como seu objeto⁵.

Desse modo, ao cientista do direito caberá a análise do direito positivo, levando-se em conta a sua sistematização, não se deixando alcançar por armadilhas impostas por eventuais acontecimentos que possam acalorar a discussão.

A função do cientista é unicamente a busca da melhor descrição estruturada do direito, tendo em mente que o legislador não é um ser técnico científico, portanto, estando sujeito a necessidades momentâneas e, por vezes, até influenciado por carências financeiras apresentadas pelo Poder Executivo.

Por certo o cientista do direito é um ser humano participante da sociedade e por esta é influenciado, porém, deverá ele manter-se firme nas convicções que escolheu para apurar a melhor conclusão quanto ao direito positivo.

O cientista deve ter em mente que seu trabalho produz linguagem não apta a alterar o direito posto, isso porque está descrevendo o seu objeto de estudo, não propondo modificações, mas sim uma melhor maneira de entender o conjunto de regras apresentado.

⁵ A respeito do objeto da ciência do Direito, Hans Helsen esclarece que: "Na afirmação evidente de que o objeto da ciência jurídica é o Direito, está contida a afirmação – menos evidente – de que são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica, e a conduta humana só o é na medida em que é determinada nas normas jurídicas como pressuposto ou consequência, ou – por outras palavras – na medida em que constitui conteúdo de normas jurídicas. Pelo que respeita à questão de saber se as relações inter-humanas são objeto da ciência jurídica, importa dizer que elas também são objeto de um conhecimento jurídico enquanto relações jurídicas, isto é, como relações que são constituídas através de normas jurídicas. A ciência jurídica procura apreender o seu objeto "juridicamente", isto é, do ponto de vista do Direito. Apreender algo juridicamente não pode, porém, significar senão apreender algo como Direito, o que quer dizer: como norma jurídica ou conteúdo de uma norma jurídica, como determinado através de uma norma jurídica". (Teoria Pura do Direito, p. 79.)

O produto do trabalho do cientista é a linguagem descritiva ("metalinguagem"), ao passo que o direito positivo (produto do trabalho do legislador) está formulado segundo uma linguagem prescritiva. Portanto, estão eles em caminhos distintos, sendo que a "estrada" de um não cruzará o caminho do outro⁶.

Entretanto, seria incoerente negar que o trabalho científico pode influenciar o legislador na elaboração de alterações do direito positivo, pois se assim não fosse se estaria refutando a importância do trabalho científico.

Parafraseando Alfredo Augusto Becker⁷, a finalidade do Direito não é atingir a verdade (a realidade: o ser); a busca da verdade (da realidade do ser) é o objeto da Ciência. Neste sentido, a ciência faz a colheita e a análise dos fatos (do ser) metafísicos, físicos, biológicos, psicológicos, econômicos, financeiros, sociais, morais e inclusive dos fatos jurídicos, sendo que com o auxílio desses fatos (colhidos e analisados pelas Ciências, inclusive pela Ciência jurídica) ou contra esses fatos, o Estado age, construindo um instrumento: o Direito (a regra jurídica: dever ser).

Assim, ainda que o produto do trabalho do cientista não seja diretamente influenciador da produção ou alteração do Direito positivo, já que isso é trabalho do legislador (escolhido segundo as regras de determinada sociedade), é inegável a responsabilidade do cientista do direito como possível influenciador para eventuais modificações legislativas.

A análise minuciosa e rigorosa feita pelo cientista poderá, sem dúvida, expor defeitos praticados pelo legislador, que, como já se mencionou, por não ser um cientista

⁶ Sobre a distinção entre Direito Positivo e Ciência do Direito Hans Kelsen esclarece que "A distinção revela-se no fato de as proposições normativas formuladas pela ciência jurídica, que descrevem o Direito e que não atribuem a ninguém quaisquer deveres ou direitos, poderem ser verdadeiras ou inverdadeiras, ao passo que as normas de dever-ser, estabelecidas pela autoridade jurídica – e que atribuem deveres e direitos aos sujeitos jurídicos – não são verdadeiras ou inverdadeiras mas válidas ou inválidas, tal como também os fatos da ordem do ser não são quer verdadeiros ou inverdadeiros, mas apenas existem ou não existem, somente as afirmações sobre esses fatos podendo ser verdadeiras ou inverdadeiras." (Teoria Pura do Direito, p. 82.)

⁷ Teoria Geral do Direito Tributário, p. 19.

(e muitas vezes nem sequer conhecedor de técnicas jurídicas) acaba por cometer equívocos próprios daqueles não iniciados.

Portanto, mais que uma atividade, o cientista tem sobre seus ombros a obrigação de melhor analisar o Direito positivo, apontando os equívocos, e, por consequência, apresentar a melhor interpretação a ser seguida.

Destarte, o trabalho científico tem como meta melhor descrever o direito positivo, apresentando a sua leitura organizada de forma metodológica.

Conclui-se, portanto, que é latente a diferença entre o Direito Positivo e a Ciência do Direito, pois enquanto o primeiro prescreve comportamentos, o segundo tenta entender as ordens expedidas, descrevendo-as a partir de um contexto sistemático. Essa posição se mostrará fundamental para a elaboração deste trabalho, na medida em que tentarei não me deixar influenciar por aspectos estranhos ao Direito.

II SISTEMAS

II.1 Noção de Sistema

Inicialmente, é necessário esclarecer que não há um único conceito de sistema que possa ser tido como definitivo, há sim traços comuns entre as descrições apresentadas por diversos autores.

José Artur da Lima Gonçalves⁸ expõe sua visão afirmando que sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante, sendo que – dando crédito a Geraldo Ataliba – esclarece que esse conceito aglutinante serve de aspecto unificador.

O mesmo autor cita Juan Manoel Terán⁹, para quem "*Sistema es un conjunto ordenado de elementos según un punto de vista unitário*".

Nas duas citações é possível verificar que o traço comum é a aceitação de que a noção de sistema passa pela idéia de que diferentes elementos são atraídos em razão de objetivos comuns, e não sem qualquer finalidade. Agindo de forma conjunta, compõe tais elementos um todo, porém, de acordo com Geraldo Ataliba¹⁰ tais elementos não constituem esse todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros.

⁸ Imposto Sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais, p. 40.

⁹ Filosofia del Derecho, p. 146, apud José Artur da Lima Gonçalves apud Imposto Sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais, p. 41.

¹⁰ Sistema Constitucional Tributário, p. 3.

Os elementos, portanto, atuam de forma coordenada, não havendo, assim, hierarquia entre eles, já que a supremacia reside exatamente na solidez com que a soma dos esforços apresenta solidificando o caminho traçado para o alcance do objetivo comum¹¹.

Acrescenta, ainda, Geraldo Ataliba¹², que a realidade de um sistema revela efetivamente a existência de um plano que não é necessário sempre ter sido preestabelecido, como projeto engendrado pela mente humana, mas que, entretanto, pode se observar imanente à própria coisa que se organiza.

Nem sempre, portanto, se pode inferir sistemáticas deliberadas parciais, que, somadas, permitam a concepção do sistema global. O que não quer dizer que, *a posteriori*, o cientista não seja capaz de descobrir um sistema parcial e caracterizar-lhe uma sistemática única.

Portanto, a sistematização poderá partir de um determinado ponto, criando por vezes subsistemas que não estavam inicialmente planejados, mas que à medida de sua análise se mostraram importantes, visto um aspecto aglutinante que lhe concede vida.

II.2 Sistema Constitucional

Segundo Gerado Ataliba¹³, a ciência do direito ensina que as Constituições são conjuntos ordenados e sistemáticos de normas, construídos em torno de princípios coerentes e harmônicos, ou seja, a Constituição é propriamente um sistema.

¹¹ Vale registrar a lição de Carlos Maximiliano: "Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma; acha-se cada um em conexão íntima com outros (...)", *Heremênutica e Aplicação do Direito*, p. 161, apud José Artur da Lima Gonçalves apud *Imposto Sobre A Renda, Pressupostos Constitucionais*, p. 44, Malheiros Editores, São Paulo, 1997.

¹² *Sistema Constitucional Tributário*, p. 3.

¹³ *Sistema Constitucional Tributário*, p. 3.

Esclarecedora, também, é a lição de José Afonso da Silva¹⁴, quando afirma que:

"(...) os elementos da Constituição não têm valor isoladamente, pois, como se inserem num sistema, condicionam-se, reciprocamente, de sorte que não se pode interpretar uns sem ter presente a significação dos demais. Influenciam-se mutuamente e cada instituição constitucional concorre para integrar o sentido das outras, formando uma rede interpenetrante que confere coerência e unidade ao sistema, pela conexão recíproca de significados"

E assim é porque a Constituição é consequência do objetivo comum que move uma dada sociedade, que em última análise insere neste mandamento os princípios que deseja proteger, os quais são espalhados nas normas infraconstitucionais, que, portanto, buscam fundamento na própria fonte, ou seja, a Constituição.

A respeito dessa influência Hans Kelsen¹⁵ esclarece: “Todas as normas de uma determinada ordenação jurídica são criadas segundo as disposições de outras normas, até que se chegue à norma fundamental, a qual constitui a unidade do sistema de normas, de toda a ordenação jurídica”.

Destarte, como já mencionou, a partir de um dado sistema (que no caso é a Constituição) são formados tantos outros (parciais) que buscam seu fundamento sempre no sistema maior, que é o Sistema Constitucional.

¹⁴ Aplicabilidade das Normas Constitucionais, p. 169.

¹⁵ Teoria Generale Del Diritto e dello stato, p. 126, apud Gerado Ataliba Sistema Constitucional Tributário, p. 2.

II.3 Sistema Constitucional Tributário

Considerando que a idéia de sistema, como já mencionado, consiste na união de elementos em decorrência de um critério comum, e mais, que a Constituição é um clássico exemplo de sistema – na medida em que reúne de forma harmônica os diversos princípios que uma dada sociedade deseja proteger –, os princípios contidos na Constituição relacionados aos tributos formam o seu próprio sistema, ou melhor, um subsistema constitucional, o tributário.

A respeito do Sistema Constitucional Tributário, Geraldo Ataliba¹⁶ apresenta lição para afirmar que o constituinte pode modelá-lo parcialmente ou de forma total, podendo, ainda, delegar tal tarefa ao legislador ordinário.

Portanto, a feição geral do sistema constitucional poderá, assim, ser mais ou menos flexível, conforme a natureza e intensidade do trabalho legislativo do constituinte.

Ao analisar a Constituição brasileira, mais especificamente o sistema constitucional tributário, é possível depreender a sua rigidez, uma vez que o legislador constitucional realizou tamanho detalhamento das regras relacionadas aos tributos, que não se dá margem à modelação por parte das regras infraconstitucionais, as quais estão diretamente submetidas aos princípios ali consagrados.

Tal constatação será de suma importância para as conclusões que a este trabalho se pretende, como se poderá verificar em seu decorrer, já que as idéias que tentarei esclarecer ao longo deste trabalho estarão sempre fundamentadas na idéia de sistema.

¹⁶ Sistema Constitucional Tributário, p. 13.

III PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Sacha Calmom Navarro Coelho¹⁷ esclarece que o que caracteriza os princípios é que estes não estabelecem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão. Servem, igualmente, como pauta para a interpretação das leis, a elas se sobrepondo, sendo que quando um princípio é constitucional a sua aplicação é obrigatória. Deve o legislador acatá-lo, e o juiz adaptar a lei ao princípio em caso de desrespeito legislativo.

Acerca da definição de princípios Humberto Ávila¹⁸ destaca que, a rigor, há duas correntes doutrinárias que definem os princípios.

A primeira corrente sustenta que os princípios são norma de elevado grau de abstração (destinam-se a um número indeterminado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número indeterminado de pessoas) e que, por isso, exigem uma aplicação influenciada por um elevado grau de subjetividade do aplicador, contrariamente às regras, que denotam pouco ou nenhum grau de abstração – destinam-se a um número (quase) determinado de situações – e generalidade – dirigem-se a um número (quase) determinado de pessoas – e que, por isso, demandam uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete.

O citado autor esclarece ainda que o fundamento dessa distinção (feita pela primeira corrente, em relação a princípios e regras), a depender de sua radicalidade, está no grau de indeterminação das espécies normativas: os princípios, porque fluidos, permitem maior mobilidade valorativa, ao passo que as regras, porque pretensamente determinadas, eliminam ou diminuem sensivelmente a liberdade apreciativa do aplicador.

¹⁷ Curso de direito tributário brasileiro, p. 3.

¹⁸ A teoria dos princípios e o Direito Tributário – Revista Dialética de Direito Tributário 125/33.

Em sua visão, trata-se de uma distinção fraca, pois, segundo ele, os princípios e as regras têm as mesmas propriedades, embora em graus diferentes – enquanto os princípios são mais indeterminados, as regras são menos.

Ainda de acordo com Humberto Ávila, a segunda corrente doutrinária, comandada pelas análises de Dworkin e Alexy, defende que os princípios são normas que se caracterizam por serem aplicadas mediante ponderação com outras e por poderem ser realizadas em vários graus, contrariamente às regras, que estabelecem em sua hipótese definitivamente aquilo que é obrigatório, permitido ou proibido, e que, por isso, exigem uma aplicação mediante subsunção.

Ao largo desta distinção, este trabalho adota a clássica lição de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁹ (a qual se aproxima da primeira corrente doutrinária apontada por Humberto Ávila), na qual se aponta que o princípio é por definição o mandamento nuclear do sistema, compondo, portanto, o espírito das normas e servindo a sua exata compreensão de forma a definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo.

Desse modo, violar um princípio (adotando a visão de Celso Antônio Bandeira de Mello) é muito mais grave que transgredir uma norma, isso porque a desatenção a um princípio implica exatamente a insurgência contra o próprio sistema. Até porque, em última análise, a meu ver, ao desrespeitar um princípio, se estará atacando a própria norma, já que esta é fundamentada no sistema, formado pelos princípios.

É válido registrar que Humberto Ávila, ao comentar tal idéia (de Celso Antonio Bandeira de Mello), expõe visão discordante, afirmando que o correto é o contrário, ou seja, descumprir uma regra é mais grave do que descumprir um princípio.

¹⁹ Revista de Direito Público n.º 15, p. 285.

E assim entende porque afirma que as regras têm uma pretensão de decidibilidade que os princípios não têm: enquanto as regras têm a pretensão de oferecer uma solução provisória para um conflito de interesses já conhecido ou antecipável pelo Poder Legislativo, os princípios apenas oferecem razões complementares para solucionar um conflito futuramente verificável.

Respeitada a visão discordante do ilustre autor, este trabalho adotará a visão de Celso Antonio Bandeira de Mello, uma vez que o princípio deve ser tido como a própria fonte do sistema, portanto, sem ele sequer haveria que se cogitar da existência de regras²⁰.

Estou com José Souto Maior Borges²¹, para quem princípio não é mais que norma, pois o princípio não transcende o direito positivo, ele está embutido no bojo do próprio sistema.

Ainda a respeito dos princípios é importante mencionar a lição de Paulo de Barros Carvalho²², para quem a interpretação dos princípios, como normas que verdadeiramente são, depende de uma análise sistemática que leve em consideração o universo das regras jurídicas, enquanto organização sintática (hierarquia sintática) e enquanto organização axiológica (hierarquia dos valores jurídicos), pois assim como uma proposição prescritiva do direito não pode ser apreciada independentemente do sistema a que pertence, outro tanto acontece com os valores jurídicos injetados nas estruturas normativas.

²⁰ Oportuna a lição de Roque Antonio Carraza, para quem: "Sendo o princípio, pois, a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em erronia inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual (...)" Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 32.

²¹ Sistema Tributário na Constituição de 1988-I – 1. Competência Tributária dos Estados e Municípios – Revista de Direito Tributário 47, p. 133.

²² Sobre os princípios constitucionais tributários – Revista de Direito Tributário 55, p. 143.

Assim, para tal autor, desse processo de integração resultará o entendimento da mensagem prescritiva, em sua integridade semântica, sempre elástica e mutável. De todo o modo a inserção dos princípios como regras prescritivas é de fundamental importância na sua aplicação. A sua apreciação demonstrará a força do sistema que está inserido, demonstrando que o legislador atendeu ao quanto anseia a sociedade a proteger, não havendo, portanto, como se escusar de sua inclusão na formulação e análise do Direito.

III.1 Princípios jurídicos expressos e implícitos

Da análise de uma Constituição, tal como a brasileira, é possível verificar que o legislador constitucional muitas vezes faz constar expressamente os ideais que, em nome da sociedade que representa, pretende proteger. Entretanto, considerando ser a Constituição um sistema de normas, por óbvio, dela se poderá extrair princípios que ainda que não estejam expressamente mencionados, estão ali a guiar a edição de regras de inferior hierarquia²³.

A respeito dos princípios jurídicos implícitos e expressos, José Souto Maior Borges²⁴ destaca que o primeiro não difere formalmente do segundo, tendo em vista que ambos têm o mesmo grau de positividade. Ainda segundo tal autor, não há uma positividade “forte” (a expressa) e outra “fraca” (a implícita), isso porque um princípio implícito pode muito bem ter eficácia muito mais acentuada do que o princípio expresso.

²³ Oportuna é a lição de Roque Antonio Carraza:

"(...) a própria Constituição que quer ver respeitados e bem cumpridos seus grandes princípios. Muitas vezes, uma lei é inconstitucional, não por ferir a letra expressa da Constituição, mas porque está em antagonismo com os princípios (ainda que implícitos) insertos no Diploma Excelso.

Resumindo: os princípios constitucionais, são, há um tempo, direito positivo e guias seguros das atividades interpretativas e judicial. Em outros termos, são fonte de direito (Esser) e idéias-base de normas jurídicas.

Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 44.

²⁴ Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo – Revista de Direito Tributário 63, p. 206.

Estou com José Souto Maior Borges, tendo em vista que não se pode afirmar que há princípios fortes e fracos, eles simplesmente decorrem do sistema, o constitucional, cabendo ao aplicador do Direito extrair seu entendimento da leitura do texto constitucional, de forma a guiar a edição de normas que serão utilizadas pela sociedade na realização de seu princípio último que é superar as barreiras da diferenças individuais, possibilitando a convivência com os demais cidadãos na construção de uma sociedade justa e com a pluralidade de idéias. Nunca é de mais lembrar que a observância de tais princípios é condição para a criação de tributos, por aqueles indicados na própria Constituição.

Na sequência se passará a analisar os princípios que, a meu ver, impactam, com maior intensidade (mesmo considerando que de alguma forma todos os outros são influenciadores de um dado sistema de normas), nas conclusões a que me proponho obter com a elaboração deste trabalho, no que tange ao aspecto espacial da hipótese de incidência.

III.2 Notas sobre o princípio federativo

Os motivos que levam um país a assumir uma estrutura federativa de Estado variam de acordo com as peculiaridades enfrentadas por uma sociedade em um dado momento histórico. De todo o modo, a meu ver, é possível afirmar que o Estado Federal possibilita a coexistência, no mesmo território de diferentes ordens de poderes autônomos, cada qual sob sua respectiva esfera de competência.

No Brasil, ao contrário do que muitos imaginam, o modelo federalista não foi uma mera cópia do caso norte-americano. Segundo registram Fernando Resende e José Roberto Afonso²⁵ a decisão de adotar um regime federal no Brasil não foi uma mera imitação do modelo norte-americano. Segundo tais autores, desde o início, a integridade do território brasileiro esteve ameaçada por tentativas de secessão. No período colonial, as relações entre as províncias brasileiras praticamente não existiam, não apenas por razões de

²⁵ A federação brasileira: fatos, desafios e perspectiva, p. 4. Texto veiculado no site www.bndes.gov.br, acessado em 06.10.04.

distância e falta de meios de comunicação, mas também por ausência de motivos econômicos para intercâmbio. O comércio das matérias-primas brasileiras era monopólio da coroa portuguesa, que mantinha relações bilaterais com as províncias mais importantes.

Ainda a este respeito, Salete Oro Boff²⁶ destaca que o Brasil constituía-se em um Estado Unitário, quando, a partir de 1891, o poder político foi dividido formalmente entre as províncias, mantendo, porém, o poder central. Portanto, o modo de constituição do federalismo brasileiro (segregação) deu-se de forma contrária à americana (agregação).

Atualmente a forma federativa de Estado é adotada na Constituição Federal como um princípio fundamental (o federativo), o qual está enunciado já no artigo 1º²⁷, ganhando ares de cláusula pétrea já que o artigo 60, §4º²⁸, do texto Constitucional veda deliberação à proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado.

Em vista de sua condição de princípio fundamental do sistema constitucional brasileiro, inegavelmente este exerce uma função de suporte para a interpretação de todas as outras normas. Humberto Ávila²⁹ destaca que toda norma constitucional deve ser interpretada sob a influência axiológica desse princípio, notadamente as regras que atribuem ou subtraem poder dos entes federados. Esclarece o citado autor que não há, portanto, um princípio federativo, de um lado, e regras de competência, de outro, como se fossem entidades separadas e pudessem ser interpretadas em momentos distintos.

²⁶ A Federação como cláusula pétrea, artigo publicado no sítio na internet "Jus Navigandi".

²⁷ "Art. 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:
(...)"

²⁸ "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; (...)"

²⁹ Sistema Constitucional Tributário, p. 137.

Roque Antonio Carraza³⁰, sustentando não haver hierarquia entre os entes federativos, afirma que “*Laboram in erro os que veem uma relação hierárquica entre governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma dessas entidades políticas, campos de atuação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar*”.

Geraldo Ataliba³¹ aponta sete características que permitem identificar uma federação: (i) a existência de uma Constituição rígida, com repartição de competências entre os entes; (ii) poder de auto-organização independente dos entes federados; (iii) existência de território próprio; (iv) existência de um povo próprio; (v) poderes do ente federado derivados de sua Constituição; (vi) representação proporcional da vontade do povo dos Estados no órgão legislativo da União além da representação dos Estados, paritariamente nesse órgão (Poder Legislativo bicameral); (vii) existência de uma corte constitucional, que assegure a supremacia da Constituição.

Vale registrar que a necessidade de repartição de competências entre os entes, destacada por Geraldo Ataliba, implica de forma direta o sistema tributário adotado, que tal traço proporcionará a todos os entes administrativos autônomos os recursos indispensáveis à realização dos seus fins, efetivando, ao mesmo tempo, a repartição de renda tributária nacional de conformidade com as atribuições constitucionais deferidas a cada um deles.

Cabe ressaltar, ainda, que traço bastante peculiar do sistema federativo brasileiro é a participação dos Municípios, em coexistência com a União e os Estados³². De acordo com a lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior³³, a participação do Município na Federação brasileira é uma concepção normativa “*sui generis*”, pois, segundo esclarece, via de regra uma federação se constitui pela união dos Estados.

³⁰ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 96.

³¹ Revista de Direito Público, n.º 81, p. 172 - 182

³² Constituição Federal – “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.
(...)”

³³ Competência Tributária Municipal – Revista de Direito Tributário 54, p. 158.

Entretanto, continua tal autor, em razão da importância histórica do municipalismo na implantação da colônia, o Município, em que pese não representa o exercício político congressual (já que não há senadores municipais), constitui a federação brasileira.

Verifica-se, portanto, que o federalismo brasileiro possui suas peculiaridades, porém, não se afasta da idéia fundamental de tal concepção que é a união entre os entes de direito público interno, sob a vigilância de um princípio fundamental, que é o federativo.

III.3 Notas sobre o princípio da segurança jurídica

Aroldo Gomes de Mattos³⁴ expõe sua visão sobre o princípio da segurança jurídica, afirmando que como imperativo jusfilosófico da justiça e da certeza do direito, tal princípio é tido como um dos supremos valores do Estado Democrático

Imaginar o direito, como sistema organizado por uma dada sociedade para manutenção do convívio social, é pensar em segurança, no sentido de que as relações intersubjetivas serão guiadas pela previsibilidade, implicando harmonia suficiente para o desenvolvimento de todos.

Hector Villegas³⁵ destaca que a doutrina dominante tende a considerar como a essência da segurança jurídica a sua previsibilidade pelos particulares, de modo que possam ter uma precisa expectativa de seus direitos e deveres.

³⁴ Segurança Jurídica Tributária – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 102, p. 33.

³⁵ Revista de Direito Tributário 66, p. 7.

A respeito da segurança jurídica, se mostra importante acompanhar a lição de José Juan Ferreiro Lapatza³⁶, para quem:

"Un sistema tributario sencillo y fácil de comprender ha de venir apoyado por un sistema de normas precisas, clara, sencillas, coherentes y, en la medida de lo posible, estables. Y para lograr un sistema de normas con estas características es absolutamente necesario el empleo del instrumento más adecuado: el empleo de una correcta técnica jurídica. Una técnica que no sólo puede ofrecer un perfeccionamiento formal, terminológico, vacío de contenido y consecuencias, casi diríamos estético, del ordenamiento jurídico, sino que también puede ofrecernos algo mucho más valioso y concreto: transmitir claramente al ciudadano el mandato del legislador ahorrando al administrado y a la administración enormes esfuerzos, y al país, en consecuencia, mucho dinero. Una técnica que puede utilizar los conocimientos acumulados, los procedimientos y recursos de una ciencia jurídica multiseccular."

Por certo, para a realização de tal segurança, é necessário haver condições para tanto, é o que advertem Geraldo Ataliba e José Artur da Lima Gonçalves,³⁷ quando afirmam que só há segurança *“quando se pode afirmar que a própria ordem jurídica estatui critério para sua realização em termos precisos, objetivos e certos”*.

Entretanto, é válido registrar que, a meu ver, não se deve tentar extrair a segurança do direito positivo, unicamente de forma a resolver situações de momento. O Estado deve ser pensado como uma instituição permanente, e, portanto, a segurança advém do sistema jurídico que é construído levando-se em conta tal premissa.

Desse modo, penso que a doutrina que defende o princípio da praticabilidade³⁸ do direito – argumento sobre presunções e ficções, as quais serão objeto de

³⁶ “Norma Jurídica y Seguridad Jurídica” – Revista de Direito Tributário 61, p. 7.

³⁷ “Contribuição Social na Constituição de 1988 – Aplicabilidade ao Período da Eficácia da Lei – art. 8º. Inconstitucional, porque Retroativo”, Revista de Direito Tributário n.º 47, p. 83.

³⁸ Sobre este princípio Mizabel Derzi (Revista de Direito Tributário 47/132) expôs sua visão afirmando que:

“Finalmente, um outro princípio fundamental no direito constitucional é o da praticabilidade”.

posterior análise – deve ter o cuidado de considerar que as realizações de momento não podem ser sobrepostas à instituição permanente Estado, sob pena de se afetar a própria segurança jurídica, que, tal como já se mencionou, é um dos fins que justificam a sistematização do direito por uma dada sociedade.

Assim, aceitar soluções apenas para facilitar a solução de conflitos, a meu ver, não é o melhor caminho a ser perseguido em um Estado que prima pela segurança jurídica, já que ao ser aplicado tal primado se estará abrindo portas para que obstáculos sejam superados unicamente pela vontade de quem em dado momento detém o poder, o que, convenhamos, em que pese nos últimos anos tem sido uma prática em nosso País, não protege aquele que é a razão do Estado (e portanto o destinatário último do princípio da segurança jurídica), o cidadão.

III.4 Notas sobre o princípio da territorialidade

Indispensável ao sistema federativo de Estado é a solução quanto a eventuais problemas relacionados aos conflitos de competência que poderão surgir entre os entes federados. A esse respeito não há dúvidas, pelos menos sob o meu ponto de vista, de que estará na Constituição a solução para tanto.

Onde está este princípio? Na Constituição. A praticabilidade não está expressa em nenhum artigo da Constituição, mas está em todos, porque nada do que dissemos aqui teria sentido se as leis não fossem viáveis, exequíveis, executáveis e não fossem efetivamente concretizadas na realidade; portanto, a praticabilidade tem uma profunda relação com a efetividade das normas constitucionais. Praticabilidade é um nome amplo, genérico, e significa apenas um nome para designar todos os meios, todas as técnicas usadas para possibilitar a execução e a aplicação das leis. Sem execução e sem aplicação, as leis não têm sentido; elas são feitas para serem obedecidas. Por isso a praticabilidade é um princípio constitucional básico, fundamental, embora implícito, deve ser lido em todos os artigos onde a Constituição fala em legalidade.

Que significa isso? Isso tem uma profunda importância prática no momento constitucional brasileiro, porque o legislador, para tornar viável a aplicação da lei, muitas vezes cria presunções, ficções, padronizações. Imaginem os senhores que se na legislação do Imposto de Renda se dissesse simplesmente isto: ao contribuinte serão permitidas determinadas deduções relativamente a encargos familiares. Do ponto de vista prático isso poderia ser difícilíssimo, com relação à prova ou ao ônus, ao esmiuçamento de cada diferença individual e de cada caso concreto. Por isso é que as leis tributárias usam de somatórios, de quantitativos, de presunções e ficções, como o objetivo de viabilizar os seus próprios comandos.”

Cleber Giardino³⁹ ensina a esse respeito que, se a sua solução não transparece em disposição explícita, há de estar, necessariamente, implicitamente disposta, tendo em vista a impossibilidade de imaginar que o sistema federativo pudesse tolerar uma incidência cumulativa de legislações. Prossegue o citado autor afirmando que não é por outro motivo que o texto constitucional resolve tal questão, vetando a pluralidade de incidências, valendo-se, simultaneamente, de critério *ratione materiae* e de critério *ratione loci*. Diante disso, ainda na visão do citado autor, só poderão ser validamente exercidas quando, pertinentes às matérias constitucionalmente referidas, sejam aplicadas tendo por fundamento situações ocorridas ou a ocorrer no interior do espaço territorial de cada uma dessas pessoas.

Portanto, apenas uma lei (daquelas supostamente concorrentes) incide e irradia efeitos sobre os fatos ocorridos em determinado espaço territorial. Sendo competente para a tributação aquele que exerce a soberania no citado espaço físico, em que se verificou a materialidade (descrita no texto constitucional, quando da atribuição das competências), sob pena de colisão com o princípio constitucional da territorialidade.

Sobre o princípio da territorialidade, Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ esclarece que o princípio da territorialidade não se manifesta ostensivamente na fraseologia constitucional, mas se reveste de insofismável energia latente, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nos lindes internos de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.

É válida também a lição de Clélio Chiesa⁴¹ quando, em linha com Cléber Giardino, lembra que o constituinte de 1998 adotou como critérios para proceder à repartição da competência tributária o material e o territorial. Isso porque em relação à materialidade houve descrição minuciosa no texto constitucional dos fatos que podem ser eleitos como hipótese de incidência dos impostos a serem instituídos pela União, Estados,

³⁹ ISS Competência Municipal – Revista de Direito Tributário, n.º 32, p. 217.

⁴⁰ Curso de Direito Tributário, p. 162.

⁴¹ O critério espacial do ISSQN e a questão da sua incidência ou não sobre a locação de bens móveis, Revista Tributária n.º 40, p. 109.

Distrito Federal e Municípios. Já a territorialidade pela delimitação territorial do âmbito de aplicação das leis tributárias.

Para Aires F. Barreto⁴² quando se tem em mira a União, a questão da competência se exaure pelo exame do aspecto material. Já em relação aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, impõe-se agregar um segundo aspecto: o territorial. Portanto, tirante a União, as competências das pessoas político-constitucionais só podem ser validamente exercidas se: a) versarem as matérias descritas na outorga de competência e, além disso, se b) forem aplicadas dentro dos limites dos seus respectivos territórios.

Observa-se, portanto, que o princípio da territorialidade – implicitamente encontrado no texto constitucional –, valendo-se da descrição material da ocorrência de possível tributação (em conjunto com a soberania territorial), impõe limites de forma a evitar a aberração de termos duas legislações supostamente concorrentes sobre matéria tributária. Assim, lei complementar ou ordinária que pretenda exceder o limite territorial será inconstitucional, por violar o princípio da territorialidade.

Essa noção será observada em todo este trabalho, na medida em que o objeto focal deste estudo é exatamente demonstrar que na formação da norma jurídica tributária os princípios da segurança jurídica, federalismo e territorialidade são decisivos para a demonstração de que a Constituição Federal é suficiente para definir os entes tributantes autorizados a elaborar leis instituidoras da cobrança de tributos, sendo que somente não será quando assim expressamente mencionar.

⁴² ISS – Conflitos de Competência. Tributação de Serviços e as decisões do STJ – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 60, p. 7.

IV NORMA JURÍDICA

Indispensável para o presente estudo é entender o que vem a ser a norma jurídica, uma vez que o objeto central deste trabalho é análise de um dos elementos formadores de sua estrutura molecular.

Portanto, de início creio que seja necessário esclarecer que, segundo meu ponto de vista, a norma jurídica é o meio pelo qual se estabelece a conduta que se aguarda dos componentes de uma dada sociedade, deixando claro a estes qual o comportamento esperado para o melhor convívio social.

É em virtude disso que o Estado se estrutura utilizando-se de sistemas jurídicos compostos de normas jurídicas, nas quais se impõem as regras de comportamento a serem observadas.

A respeito dessa imposição realizada por meio da norma jurídica, Hans Kelsen⁴³ observa que, embora reconheça ao direito a qualidade de uma técnica social específica da ordem coercitiva, lembra que é possível compará-lo a outras ordens sociais que, em parte, perseguem os mesmos objetivos que o direito, mas por outros meios. Destaca, ademais, que, o direito, com certeza, é um ordenamento para a promoção da paz, no sentido de que proíbe o uso da força em relações entre os membros da comunidade. Ainda assim, não exclui o uso da força. O direito e a força não devem ser compreendidos absolutamente em desacordo entre si. O direito é uma organização da força.

⁴³ O que é Justiça, p. 230-231, apud Neiva Flávia de Oliveira – As teorias do direito e o conceito de norma jurídica, Revista dos Tribunais 40, p. 23.

A respeito da norma jurídica, Norberto Bobbio⁴⁴ se propôs estudá-la de um ponto de vista formal, no sentido em que se considera a norma jurídica independentemente do seu conteúdo, ou seja, na sua estrutura.

Assim, desse ponto de vista formal a norma é uma proposição, ou seja, é um conjunto de palavras que têm significado. Em linha com essa visão formal da norma jurídica, a respeito do termo "força", ao expor comentários sobre a norma hipotético fundamental⁴⁵, Norberto Bobbio⁴⁶ expõe sua visão escrevendo que aqueles que temem a redução do Direito à força se preocupam não tanto com o Direito, mas com a justiça, o que para ele é uma discussão fora de lugar, uma vez que não adota o termo Direito como sinônimo de justiça.

A respeito de ser a norma jurídica uma proposição, creio que cabe aqui apenas uma explicação, no sentido de determinar que não se deseja tê-la como um ser independente pairando avulso no ar.

O que se tem aqui é que toda norma jurídica é componente de um agrupamento, ou melhor, do sistema. Por isso, estou com Humberto Ávila⁴⁷ quando afirma que:

"Norma não é o texto nem o conjunto deles, mas o conteúdo de sentido construído a partir da interpretação sistemática baseada em textos normativos. A trivialidade dessa constatação esconde a importância da sua correta compreensão." Esta é a mesma compreensão de Márcio Severo Marques⁴⁸, quando afirma que "Vislumbramos a norma jurídica como o resultado da interpretação, pelo sujeito cognoscente, dos comandos veiculados pelo texto legislado...".

⁴⁴ Teoria da Norma Jurídica, p. 23.

⁴⁵ A norma fundamental é um pressuposto do ordenamento: ela, num sistema normativo, exerce a mesma função que os postulados num sistema científico. Os postulados são aquelas proposições primitivas das quais se deduzem outras, mas que, por sua vez, não são deduzíveis.

⁴⁶ Teoria do Ordenamento Jurídico, p. 19.

⁴⁷ A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da constituição – Revista de Direito Tributário n.º 77, p. 103.

⁴⁸ Os tributos no sistema constitucional brasileiro, Revista de Direito Tributário n.º 72, p. 238.

Sobre a estrutura⁴⁹ da norma jurídica, Geraldo Ataliba⁵⁰ ensina que toda norma contém uma hipótese e um comando. O comando só é obrigatório associado à hipótese. Não existe sem ela, que, por sua vez, nada é sem o respectivo comando. E a hipótese sempre contém dois aspectos: um subjetivo: determinação do titular do comportamento colhido pelo mandamento e outra (ou outras) pessoa que o pode exigir; e um objetivo: determinação das circunstâncias (de tempo, modo, lugar, qualidade e quantidade etc.) em que o mandamento incide (incidir quer dizer: colher o comportamento, obrigar o comportamento).

Assim, é possível fixar o entendimento de que a norma jurídica é a representação da situação hipoteticamente descrita, acompanhada de um consequente comando, o qual deverá ser observado caso se tenha a realização da citada hipótese.

IV.1 Hipótese normativa

Como se viu, toda norma jurídica é formada por uma hipótese e por um mandamento (comando). Relativamente à hipótese normativa é importante destacar que esta consiste na descrição de um evento do mundo fenomênico, cuja ocorrência produz a incidência do mandamento (comando). Portanto, daí então a denominação hipótese de incidência normativa.

⁴⁹ Oportuna a lição de Lourival Vilanova, que, mesmo ligeiramente diferente da visão de Geraldo Ataliba, ao final me parece levar as mesmas conclusões. Confira:

"(...) num corte simplificado e abstrato, a norma jurídica apresenta composição dúplici: norma primária e norma secundária. Na primeira, realizada a hipótese fática, i.e., dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém, pela causalidade que o ordenamento institui, o efeito, a relação jurídica com sujeitos em posições ativa e passiva, com pretensões e deveres (para nos restringirmos às relações jurídicas em sentido estrito). Na segunda, a hipótese fática, o pressuposto é o não cumprimento, a inobservância do dever de prestar, positivo ou negativo, que funciona como fato jurídico (ilícito, antijurídico), fundante de outra pretensão, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária." Causalidade e Relação no Direito, p. 44.

⁵⁰ Hipótese de Incidência Tributária, p. 26.

A esse respeito, Geraldo Ataliba⁵¹ destaca que se costuma designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. Melhor esclarecendo, consiste na descrição realizada pela lei, de um determinado fato, de forma prévia e genérica.

IV.2 Fato e Fato jurídico

Como já se pôde observar, a norma jurídica é a pura representação de uma dada conduta que se aguarda daqueles que compõem uma dada sociedade. Nesse sentido são captadas na natureza as ocorrências que eventualmente poderão ser verificadas e que se ocorridas serão produtoras de efeitos. Assim, as ocorrências da natureza serão meramente fatos, enquanto não descritos em normas jurídicas, as quais os qualificarão como fatos jurídicos.

A esse respeito Lourival Vilanova⁵² explica que o fato jurídico é a concreção que se dá num ponto do tempo e num ponto do espaço. O fato é jurídico porque alguma norma sobre ele incidu, ligando-lhe efeitos (pela relação de causalidade normativa). Portanto, ainda segundo tal autor, suprimindo-se tais efeitos o fato jurídico fica tão só como fato. Diante disso, conclui Lourival Vilanova, é possível ter em mente que norma jurídica atua como qualificadora de fatos, os quais passarão a jurídicos quando da incidência dos efeitos que venha a norma a surtir, em virtude do quanto prevê.

Ainda sobre a diferença entre fato e fato jurídico, Hans Kelsen⁵³ destaca que o que transforma o fato em jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no

⁵¹ Hipótese de Incidência Tributária, p. 27.

⁵² Causalidade e Relação no Direito, p. 144.

⁵³ Teoria Pura do Direito, p. 4.

sistema da natureza, mas o sentido objetivo que está ligado a esse ato, a significação que ele possui.

IV.3 Norma Jurídico Tributária

As normas jurídicas tributárias são espécie do gênero norma jurídica, ou seja, também agregam uma hipótese e um comando. Desse modo é possível concluir que o que distinguirá a norma jurídica tributária das demais é exatamente o seu conteúdo.

A esse respeito Geraldo Ataliba escreveu que:

“É norma tributária – compondo o conjunto que se convencionou designar direito tributário material – a que trata do tributo, na sua configuração e dinâmica, e rege o relacionamento que o instituto enseja estabelecer entre os sujeitos da obrigação tributária e dos deveres de contorno (assim designados por Renato Alessi).”

Portanto, a norma jurídica tributária é norma como qualquer outra, formada por uma hipótese (e um comando), a qual, segundo rigorosamente aponta Lourival Vilanova⁵⁴, no que é acompanhado por Paulo de Barros Carvalho⁵⁵, é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando, como já se mencionou, normativamente, como fatos jurídicos.

No recolhimento de dados para a construção da hipótese normativa, que conceituará o fato como jurídico, o legislador seleciona os elementos que julga indispensáveis para a verificação do fato como jurídico.

⁵⁴ As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, p. 46.

⁵⁵ Curso de Direito Tributário, p. 284.

Na proposta de Geraldo Ataliba, os referidos elementos⁵⁶ são enfocados como aspectos⁵⁷ material, pessoal, espacial e temporal.

IV.4 Regra Matriz de Incidência Tributária

A regra matriz de incidência (na metodologia de estudo desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho), em síntese, consiste na redução da norma jurídico tributária em elementos que formam a hipótese de incidência tributária (ou melhor, o antecedente) e a relação jurídico tributária decorrente (o consequente). Assim, melhor esclarecendo, a regra matriz de incidência descreve e considera cada elemento formador da norma, ou seja, da hipótese normativa e o seu consequente.

Vale registrar que o "antecedente da norma jurídico tributária" é formado, segundo aponta Paulo de Barros Carvalho, por três critérios: o material, o temporal e o espacial. Por seu turno, o "consequente" é composto por dois critérios, o pessoal e o quantitativo.

A respeito do estudo da regra matriz de incidência vale registrar o objetivo de Paulo de Barros Carvalho⁵⁸, que afirma que "*quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa*".

⁵⁶ Segundo Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária, p. 70) a expressão elementos da hipótese de incidência não lhe parece adequada, já que, em sua opinião, essa expressão sugere a idéia de que se está diante de algo que entra na composição de outra coisa, e serve para formá-la. Prossegue ele, cada aspecto da hipótese de incidência não é algo que associado aos demais resulte na composição da hipótese de incidência, mas são simples qualidades, atributos ou relações de uma coisa una e indivisível, que é a hipótese de incidência, juridicamente considerada. Assim, sob essa perspectiva, a hipótese de incidência é um todo lógico unitário e incindível.

⁵⁷ Pertinente mencionar que Paulo de Barros Carvalho não distingue tais elementos utilizando o termo aspecto, já que usa o termo critério, sendo que para tal autor na hipótese há os critérios material, espacial e temporal.

⁵⁸ Curso de Direito Tributário, p. 343.

Vale registrar, entretanto, em que pese didaticamente o estudo da regra matriz de incidência adotar o estudo separado de seus critérios, estes jamais poderão ser separados, uma vez que é a união de todos que propicia a norma jurídico tributária.

IV.4.1 Materialidade na norma tributária

A materialidade da hipótese normativa consiste na descrição da conduta que ensejará, conjugada com as demais propriedades da norma, o nascimento da obrigação tributária. Portanto, o legislador descreverá a ocorrência (p. ex. prestar serviço, ser proprietário de veículo automotor, entre outros) selecionando a ocorrência como necessária para que se dê a incidência tributária.

Vale reforçar a idéia de que o aspecto material é apenas um dos componentes da norma, e não propriamente a hipótese de incidência, porém, não se pode descartar que este acaba por confirmar os demais aspectos, os quais por certo estão relacionados diretamente a materialidade do fato.

IV.4.2 Tempo na norma tributária

A temporalidade contida na hipótese normativa possibilita a identificação do momento em que nasce a obrigação tributária. Assim, nessa propriedade está a definição do lapso temporal em que tenha sido verificada a ocorrência da materialidade que autoriza a propagação dos efeitos da norma tributária.

IV.4.3 Espaço na norma tributária

A propriedade de tempo da norma jurídica está relacionada à definição do local onde serão verificados os efeitos da jurisdição do fato, o qual passa a ser jurídico em vista da incidência normativa, não podendo, portanto, ser feita confusão quanto ao espaço territorial de eficácia normativa.

Melhor é a lição de Geraldo Ataliba⁵⁹ que afirma que se designa por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas – explícita ou implicitamente – na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato impositivo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁶⁰ há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. Ademais, destaca o citado autor, que é frequente o embaraço dos especialistas ao conceituar o critério espacial das hipóteses tributárias, já que muitas vezes o encontramos identificado com o próprio plano de eficácia territorial da lei, a despeito disso, porém, conclui com transparente nitidez, que critério espacial da hipótese e campo de eficácia da lei tributária são entidades ontologicamente distintas.

Levando-se em conta a referida confusão apontada por Paulo de Barros Carvalho, tem-se visto mais comumente conflitos entre os entes federados quanto à competência tributária.

⁵⁹ Hipótese de Incidência Tributária, p. 85.

⁶⁰ Curso de Direito Tributário, p. 347.

IV.4.3.1 Elementos de conexão

Importante para a análise do aspecto espacial da hipótese de incidência é a consideração dos elementos de conexão, já que estes acabarão por definir as ligações possíveis para efeitos da possibilidade da exigência tributária.

Sobre o elemento de conexão, com absoluta propriedade Alberto Xavier⁶¹ esclarece que:

"o elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflitos (...) o elemento de conexão é o elemento da previsão normativa, que determinando a "localização" de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação."

E prossegue o citado autor, informando que:

"Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, do estabelecimento permanente, ou lugar de celebração de um contrato."

Desse modo, verifica-se que o elemento de conexão é decisivo para concluir qual o ente competente para exigir o tributo, uma vez que fornece a ligação possível para o exercício da competência.

⁶¹ Direito Tributário Internacional do Brasil, p. 251.

Importante pontuar que por vezes a lei se utiliza da técnica das presunções ou ficções para definir os elementos de conexão caracterizados pelo recurso a um conceito mais amplo. Desnecessário lembrar, pela sua obviedade (considerando a rigidez do sistema constitucional brasileiro), a impossibilidade da utilização de tal técnica no sistema brasileiro, quando esta leva a conclusões em afronta ao que prevê a Constituição Federal.

IV.4.4 Pessoaalidade na norma tributária

A propriedade pessoal da hipótese normativa indicará qual indivíduo estará apto a figurar como partícipe da ocorrência que se juridicizada, implicará uma obrigação, como a de cunho tributário. Por certo, tal indivíduo não poderá ser qualquer um, necessariamente deverá estar relacionado à materialidade da hipótese normativa.

Portanto, a relação jurídica, iniciada em decorrência da descrição pessoal contida na hipótese normativa, não poderá ligar indivíduos alheios as circunstâncias materiais.

IV.4.5 Quantificação na norma tributária

Consta do elemento relacionado à quantificação a configuração de como se dará a apuração do montante que deverá ser levado aos cofres públicos em virtude da obrigação de pagar tributo.

IV.5 Realidade jurídica – Ficções Jurídicas⁶²

Como já se mencionou, a hipótese normativa nada mais é do que a descrição hipotética prévia de um fato extraído do mundo fenomênico, o qual se ocorrido desencadeará efeitos de forma a jurisdicizar a ocorrência, e então teremos um fato jurídico.

Ocorre que, para que se dê essa situação, o legislador é quem indica quais são as propriedades necessárias. Tais propriedades, por certo, são inerentes ao fato encontrado em estado bruto na natureza. Entretanto, por vezes o legislador cria a própria realidade jurídica, a qual não se identifica com a natureza das coisas, portanto, gravitando em um mundo paralelo, configurando-se em uma ficção jurídica.

Alfredo Augusto Becker⁶³ esclarece que a regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre dois fatos.

Observa Maria Rita Ferragut⁶⁴ que “*nada se presume na ficção, pois a ligação que existe entre o fato conhecido e o fato cujo evento é fictício não se poderia estabelecer segundo o que ordinariamente acontece*”. Acrescenta que a “*a probabilidade, elemento informador das presunções, diz justamente que, ocorrido o fato conhecido (Fc), não ocorreu o fato cujo evento é fictício (Ff), mas a regra de ficção altera essa relação, de forma que ocorrido Fc deve-ser o reconhecimento jurídico da ocorrência de Ff*”. Assim, “*o único ponto em comum entre os institutos é que ambos tendem a modificar a realidade diretamente conhecida*” Pg. 85

⁶² “...a ficção é muito diferente da presunção. Constitui uma autêntica invenção do Direito, pois não precisa apoiar-se em fato conhecido. Usualmente afirma-se que a diferença básica entre presunções ficções está em eu naquelas a relação entre o fato conhecido e o desconhecido é provável, sendo que nas ficções esta relação é improvável ou, mesmo inexistente” - Regina Helena Costa - Praticabilidade e Justiça Tributária, pg. 168

⁶³ Teoria Geral do Direito Tributário, pg. 509;

⁶⁴ Presunções no Direito Tributário, pg. 85

Portanto, ao utilizar de ficção para a descrição contida na hipótese normativa, se estará criando uma realidade puramente jurídica, dissociada dos fatos, ou seja, da própria materialidade contida na norma.

Diante disso, o que se coloca em dúvida é a possibilidade de que isto ocorra em nosso sistema jurídico constitucional tributário brasileiro, diante da rigidez operada com a atribuição de competências tributárias. Quer me parecer que não.

A esse respeito, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino ⁶⁵ esclarecem seus pontos de vista informando que serão inválidas quaisquer modalidades de presunções ou ficções legais que signifiquem atrair para o interior do território do Estado operações acontecidas na forma dos padrões constitucionais fora dele.

Marçal Justen Filho esclarece que quando a hipótese de incidência descreve, abstratamente, uma situação de fato, não pode ignorar as circunstâncias de tempo e espaço conexas com a situação base (materialidade da hipótese). Uma situação fática, para ser descrita hipoteticamente, tem necessariamente de envolver a localização da situação base em coordenadas de tempo e de espaço compatíveis com a realidade.

Desse modo, prossegue Marçal Justen Filho, se a norma jurídica elege para aspecto temporal um momento dissociado da efetiva ocorrência daquela situação base constante da materialidade, surge, um fenômeno teratológico. A norma estará determinando que o mandamento somente incidirá quando verificado determinado evento. Porém e simultaneamente, determinará que o evento se considerará ocorrido em momento diverso daquele em que efetivamente ocorreu.

Neste caso, ainda segundo o citado autor, existirão duas “realidades” diversas, sendo que em primeiro lugar haverá a realidade dos fatos, que se passa em nível

⁶⁵ Territorialidade da Lei Tributária Estadual, Revista de Direito Tributário n.º 40, p. 44;

fenomênico, onde as circunstâncias de tempo e espaço independem da norma jurídica. Entretanto, paralelamente, existirá a realidade jurídica, onde a norma jurídica determina que – para fins jurídicos – os eventos serão considerados ocorridos em momento (ou em local) diverso daquele verificável no mundo real.

Maria Rita Ferragut⁶⁶ expõe seu ponto de vista acerca do limite à utilização das ficções, e com fundamento em inconstitucionalidade, rechaça a utilização de ficções jurídicas em direito tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, uma vez que na ficção jurídica se considera como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso. Tal situação, em seu entender, consumaria violação a diversos princípios constitucionais, dentre os quais os da legalidade, tipicidade e discriminação constitucional de competências, configurando um indevido alargamento da regra-matriz de incidência tributária.

Como se pode observar, então, a utilização da ficção sempre esbarrará nos ditames constitucionais, sendo que em relação à instituição de tributos, não poderá ignorar a separação constitucional de competências tributárias.

⁶⁶ Presunções no Direito Tributário, p. 88

V COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Traço importante da federação é a autossuficiência, já que, a meu ver, não há autonomia sem condições financeiras para que seja mantida uma estrutura governamental. Nesse diapasão a competência tributária é de suma importância para que os entes tributantes tenham à mão um instrumento que lhes propicie arrecadar valores para a sua manutenção.

Em vista disso, ter na Constituição Federal a delimitação do campo a ser explorado pelo ente tributante se mostra essencial para a configuração da federação, pois assim se evitará a ocorrência de disputas que podem, inclusive, levar à dissolução do conjunto.

V.1 Competência tributária como vertente da competência legislativa

Segundo Paulo de Barros Carvalho, "*competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo*".

Como no Brasil (segundo prevê o artigo 5º, II, da Constituição Federal) deverá ser respeitado o princípio da estrita legalidade, a carta magna fez prever quais são as possibilidades para que os entes componentes da federação possam atuar, editando leis que possibilitem a instituição da cobrança de tributos.

Em vista disso, a competência tributária se constituiu em uma vertente da capacidade legislativa, ou seja, na Constituição Federal está indicado em quais situações

poderá o ente participante da federação atuar de forma a instituir formas para a manutenção de sua autonomia.

É válido ressaltar que, segundo se depreende da Constituição Federal, no Brasil têm competência tributária as pessoas políticas (ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal), já que são elas a formadoras de nosso sistema federal e que possuem Legislativo com representação própria.

V.2 Características da competência tributária

Sobre o tema características da competência tributária, não há consenso na doutrina quanto à totalidade daquelas indicadas para descrever tal assunto. Isso porque parte dela defende que as características são a privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade, as quais abaixo me reporto:

a) privatividade – tal característica indica que, ao ser conferida pela Constituição Federal a competência para a instituição da cobrança do tributo sobre determinada situação, não poderá outro componente da federação instituir a cobrança de tributo que incida sobre a mesma ocorrência;

b) indelegabilidade – tal característica indica que o ente tributante que se reveste da competência conferida pela Constituição Federal para a instituição do tributo não poderá delegar a outra pessoa tal criação da possibilidade de arrecadação. O que não se confunde com a possibilidade de passar a terceiro tão somente o poder de cobrar o montante devido;

c) incaducabilidade – traço que indica que, mesmo não tendo exercido o poder de instituir a cobrança, o ente político ainda assim poderá fazer a qualquer tempo. Exemplo típico é do Imposto sobre Grandes Fortunas, o qual a União nunca instituiu;

d) inalterabilidade – a competência tributária é aquela delineada pela Constituição Federal, não pode o ente tributante ampliá-la ao seu prazer;

e) irrenunciabilidade – da mesma forma que não podem os entes tributantes delegar sua competência, como acima citado, não há a possibilidade de renúncia do exercício da competência;

f) faculdade do exercício – segundo tal característica o exercício da competência não é obrigatório, o ente tributante poderá escolher se deseja exercer ou não a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal.

É nas características indicadas nos itens “a”, “d” e “f” acima que reside controvérsia, já que Paulo de Barros Carvalho⁶⁷ apresenta discordância quanto à aceitação de tais características como universais. Sua oposição, no que tange à privatividade, decorre do fato de o texto constitucional aceitar que a União está credenciada a legislar sobre os seus impostos ditos "extraordinários", compreendidos ou não em sua competência tributária (conforme prevê o art. 154, II).

Relativamente à inalterabilidade a crítica decorre do fato de, segundo Paulo de Barros Carvalho, a alterabilidade ser ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional, ademais, a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza.

Por fim, quanto à facultatividade do exercício, o citado autor menciona o caso do ICMS, tributo que, em sua visão, os titulares da competência para instituí-lo não poderão deixar de fazê-lo (sob pena de fazer ruir o próprio sistema de cobrança do tributo, em termos federais), e além disso tendo de seguir o que leis complementares e Resoluções do Senado Federal determinem, tendo em vista que acima manda a Constituição Federal.

⁶⁷ Curso de Direito Tributário, p 241 e 242.

Penso que a razão está com Paulo de Barros Carvalho, uma vez que ao se tornar exceção não poderá ser considerada uma regra e, portanto, não poderá ser tida como uma característica inata para qualificar o termo competência tributária, impossibilitando, então, sua consideração universal.

V.3 Competência como delimitação ao poder de tributar

O legislador constitucional, ao definir as competências tributárias, a meu ver, não teve como intenção tão somente distribuir entre os entes federais as possibilidades de tributação, mas também já definir o contorno da regra matriz de incidência tributária.

Ao prever, por exemplo, que cabe aos Municípios tributar os serviços de qualquer natureza, entendo que dessa definição é possível extrair todos os critérios formadores da regra matriz de incidência tributária, não havendo por que existir outra norma, inferior, que venha a definir as propriedades da norma, havendo apenas a possibilidade de melhor explicitá-los. Neste caso, outra não pode ser a materialidade, que não a realização do serviço (e não a contratação do serviço), desse modo, me parece improvável considerar como outro ente tributante, que não aquele onde se deu a realização da materialidade (ou seja, o serviço).

Ao prever a possibilidade de os Estados tributarem a circulação de mercadorias, não é necessário, a meu ver, definir qual é o Estado competente para tanto, tendo em vista que assim será o ente federal onde houver sido realizada a materialidade do tributo. O mesmo ocorre com os demais critérios da regra matriz.

Ao tratar desse assunto (no estudo do Imposto sobre a Renda), José Artur da Lima Gonçalves⁶⁸ expõe sua visão esclarecendo que:

"... quando a Constituição outorga competência ao legislador ordinário para instituir imposto sobre a renda (art. 153, III), não lhe é dado determinar – no plano do dever-ser, normativo – a incidência do consequente normativo em face de evento 'fático' que não caiba e, portanto, não se subsuma a materialidade (renda) pressuposta pela Constituição."

Tércio Sampaio Ferraz Junior e Hamilton Dias de Souza⁶⁹ são categóricos em afirmar que a Magna Carta, ao atribuir à lei complementar a tarefa de definir os tributos, o fez não no sentido de inaugurar-lhes o sentido, o que é feito pela Constituição, mas de estabelecer-lhes as fronteiras (*finis, donde de-finire*, isto é, traçar limites de ponta a ponta) em conformidade com o sentido constitucional.

Vale registrar também a lição de Roque Antonio Carraza⁷⁰, o qual nos apresenta seu ponto de vista informando que:

"A constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquétipo, a regra matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição."

⁶⁸ Imposto Sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais, p. 141.

⁶⁹ Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a Federação", Pesquisas Tributárias, apud Eduardo Fortunato Bim – Revista Dialética de Direito Tributário 109/7.

⁷⁰ Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 441.

Com tais esclarecimentos, pretendo firmar a opinião de que a Constituição Federal, ao distribuir as competências tributárias, já delimitou – mesmo que de forma implícita – o campo de atuação de cada ente que recebeu a atribuição para tributar. Portanto, valer-se de ficções sob o pretexto de resolver conflitos de competência, não é permitido no sistema tributário brasileiro, até porque tais conflitos são aparentes, originados unicamente da confusão da aplicação de conceitos extraídos de forma equivocada da Constituição Federal.

Com isso quero afirmar que a Constituição Federal já resolveu todos os possíveis conflitos, ao realizar a distribuição das competências tributárias, restando ao legislador complementar ou ordinário apenas explicitar os ditames contidos na Constituição, de forma a evitar o equívoco na aplicação de conceitos, sendo que o texto infraconstitucional poderá inaugurar conceitos, unicamente quando assim determinar a carta magna.

VI LEI COMPLEMENTAR

Por óbvio a Constituição Federal é criada pela sociedade para que norteie, sem limites prévios, o Estado, de forma a reger a nação no desenvolvimento de uma ordem jurídica.

Entretanto, por vezes os dispositivos da Constituição solicitam regras que lhes complementem de forma a harmonizar o sistema jurídico inaugurado pela nova carta magna. Até porque, a meu ver, o que caracteriza o sistema jurídico não é a sua rigidez, mas sim a sua harmonia que impõe limites a ação do legislador infraconstitucional. Em vista disso surge a legislação infraconstitucional para complementar o quanto está previsto na Constituição.

Por certo, essa norma complementar não age livre de qualquer amarra. Deverá ela necessariamente observar o quanto está previsto na Constituição. Assim, não poderá realizar inovações, criando aspectos que até então não estavam contidos na lei maior.

A esse respeito, José Afonso da Silva⁷¹ expõe seu pensamento esclarecendo que em sentido amplo todas são leis complementares da Constituição. Em uma acepção lata, leis complementares da Constituição são todas as leis que a completem, tornando plenamente eficazes os seus dispositivos, ou desenvolvendo os princípios neles contidos.

⁷¹ Aplicabilidade das normas constitucionais, p. 214.

VI.1 A Lei Complementar na Constituição Federal do Brasil

O artigo 59 da Constituição Federal do Brasil indica que o processo legislativo compreende a elaboração de (i) emendas à Constituição, (ii) leis complementares, (iii) leis ordinárias, (iv) leis delegadas, (v) medidas provisórias, (vi) decretos legislativos e (vii) resoluções.

Desse modo, em que pese, como citado anteriormente, todas as normas infraconstitucionais serem complementares da Constituição, há no Brasil previsão expressa da possibilidade da edição de norma denominada "complementar".

Ademais, prevê o artigo 69 da Constituição Federal que as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta, estabelecendo, portanto, o rito que é reservado a essa figura normativa.

VI.2 Hierarquia

Acerca da diferenciação entre lei complementar e lei ordinária, Cléber Giardino⁷² com tamanha clareza expõe sua visão, afirmando que a legislação complementar não deixa de ser, por definição, legislação infraconstitucional, e, dando crédito para seus pressupostos a José Souto Maior Borges, informa que o que distingue as leis complementares das leis ordinárias é, essencialmente:

- (i) no plano material, a específica qualificação das matérias que lhes são próprias;
- e,
- (ii) no plano formal, a solenidade especial de que depende sua válida produção.

⁷² "ISS Competência Municipal", Revista de Direito Tributário n.º 32, p. 217;

Portanto, conclui Cléber Giardino, exatamente por terem sido reservados temas precisos à lei complementar, é que esta não concorre com a lei ordinária. Desse modo, é vedada a adoção de lei ordinária para dispor sobre matéria atribuída à disciplina complementar. Isso visivelmente concentra, em âmbitos distintos, o perímetro particular de atuação de cada qual.

Desse modo, é possível verificar que a distinção entre lei complementar e lei ordinária reside exatamente na matéria a ser tratada e no rito a ser seguido, não sendo propriamente um estabelecimento de hierarquia entre tais formatos legislativos. Assim, há unicamente campos de atuação distintos, previamente determinados pelo texto constitucional.

Ocorre, contudo, que há quem discorde dessa visão, afirmando que a lei complementar é em todos os casos superior hierarquicamente à lei ordinária, mesmo quando utilizada para disciplinar matéria que não foi reservada pela Constituição. Nesse ponto de vista, a simples aprovação seguindo-se o rito indicado para lei complementar seria suficiente para estabelecer essa hierarquia. Já que ao não se aceitar que a norma aprovada segundo o rito de lei complementar fosse superior a outras leis ordinária estaria sendo confrontando o princípio da segurança jurídica. Neste sentido é a posição de Hugo de Brito Machado⁷³, que esclarece seu ponto de vista afirmando que:

"A nosso ver a identidade específica da lei complementar não deve ser buscada na matéria de que está ocupa, mas no procedimento adotado para a sua elaboração. Além da Constituição Federal, o regimento do Congresso Nacional alberga normas disciplinando o procedimento para discussão e votação das leis, com regras específicas cuja aplicação caracteriza a espécie como lei complementar."

(...)

"Quando se afirma que a lei complementar é apenas aquela que trata das matérias reservadas pela Constituição a essa espécie normativa, retira-se do legislador a

⁷³

"Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar", Revista dos Tribunais n.º 75, p. 87.

atribuição de interpretar com exclusividade as normas da Constituição que definem aquelas matérias, deixando-se essa atribuição com todos os intérpretes da Constituição. Em outras palavras, retira-se do legislador a atribuição de estabelecer a identidade específica das leis complementares, transferindo-se essa atribuição para a doutrina e para a jurisprudência, o que, por razões de todos conhecidas, instaura enorme insegurança, na medida em que deixa a critério de cada doutrinador e de cada juiz a atribuição de dizer se determinada lei aprovada como lei complementar é realmente dessa espécie normativa ou se é uma lei ordinária." (p. 93)

Em que pese a clareza com que expõe sua visão, penso que não reside razão à tese acima defendida. E assim entendo por que, como já esclarecido, o sistema constitucional (do qual o tributário é um subsistema) é harmônico e, portanto, prima por sua unidade. Assim, não se estará retirando segurança se for dada ao caso concreto a melhor interpretação do texto constitucional. Há que se destacar que a própria segurança jurídica faz parte desse sistema. Portanto, neste trabalho se adota a definição dada por José Souto Maior Borges, ou seja, de que somente será lei complementar aquela que reunir a matéria reservada constitucionalmente e o rito reservado a esse tipo de lei.

VI.3 Leis Complementares implícitas

Quanto à matéria reservada pela Constituição cabe aqui esclarecer que, em que pese em vários casos o próprio texto constitucional expressamente atribuir à lei complementar o poder para regular tal assunto, não quer dizer que não existam outros tantos casos aparentemente "escondidos". Portanto, haverá situações em que a previsão para que a lei complementar seja adotada está implicitamente citada.

Esse ponto de vista segue os pressupostos que há tempos foram esculpidos por José Souto Maior Borges⁷⁴, para quem:

⁷⁴ Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 150, p. 67.

"Afirmar que determinadas e específicas matérias são reservadas à lei complementar (correto) não é, em absoluto, o mesmo que sustentar só caberem leis complementares onde expressamente previstas no texto constitucional (incorreto). A exigência de lei complementar pode estar implícita na CF, a depender da matéria versada no ato legislativo..."

Pensamento também seguido por Paulo de Barros Carvalho⁷⁵ para quem:

"os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos, inobstante possamos encontrar, em alguns passos, a simples alusão à lei, desacompanhada do qualificativo complementar. Em circunstâncias como essa, a bem empreendida análise do comando supremo apontará que a grandeza do tema somente pode ser objeto de lei complementar, visto que estão em pauta regulações diretas de preceitos da Lei Maior, que por outros estatutos não poderiam ser versados."

VI.4 Norma nacional e Norma Federal

Em um Estado federal, tal como já se teve a oportunidade de mencionar, estará presente mais de uma ordem legal, pois terão de conviver harmoniosamente, sob o manto da Constituição Federal, as ordens legais da União, dos Estados e a dos Municípios.

Em virtude disso, é possível de imaginar a existência de normas que guiem os procedimentos da União – enquanto um dos entes da federação –, porém estas não se confundirão com as leis complementares destinadas a nortear toda Federação.

⁷⁵

Curso de Direito Tributário, p. 136.

A esse respeito, Geraldo Ataliba⁷⁶ esclarece que o:

“O Congresso Nacional é órgão legislativo do Estado Federal e da União. Na primeira qualidade edita leis nacionais, na segunda, leis federais. As leis nacionais superam e transcendem às circunscrições políticas internas. As leis federais, ao lado das estaduais e municipais, circunscrevem-se à área de jurisdição da pessoa a que se vinculam e somente obrigam os jurisdicionados stricto sensu de cada qual. É, portanto, muito mais ampla a lei nacional do que a lei federal”.

Desse modo, é cristalina a diferença entre as leis federais e as leis nacionais. A lei federal diz respeito unicamente aos assuntos relativos à União (um dos entes da federação brasileira), enquanto a lei nacional busca alcançar exatamente a "liga" que une os entes formadores da Federação, mantendo-os unidos e tornando tal vínculo coeso.

Humberto Ávila ao escrever sob tal matéria esclarece que sob seu ponto de vista:

"2.18. A finalidade da edição da lei complementar é a busca da uniformidade entre os entes federados. E o pressuposto da sua aplicação é a sua igualdade: justamente porque os entes federados têm a mesma autonomia legislativa, eles devem obedecer às mesmas regras. Os entes federados serão iguais, "desde que dispositivos constitucionais não estabeleçam o contrário".

Assim, a lei nacional tem o poder de dispor sobre assuntos que dizem respeito tanto à União, como aos Estados e aos Municípios. Por certo, tais normas, mesmo tendo o pressuposto de criar unidade entre os componentes da federação, não podem sob tal pretexto ignorar a autonomia concedida aos entes pelo próprio texto constitucional.

⁷⁶

Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, p. 69.

VI.5 Normas Gerais

Como se viu, as normas que tendem a regular as atividades dos entes tributantes – todos postos em “pé” de igualdade – será tida como uma norma nacional, devendo, portanto, servir a todos e tendo como pressuposto o princípio federativo que, implicitamente, já está contido na atribuição das competências constitucionais tributárias.

Especificamente ao tratar de matéria tributária, a Constituição Federal em seu artigo 146, III, atribui à Lei Complementar o poder para instituir normas gerais em matéria tributária. Confira:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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 n.º 42, de 19.12.2003)

I – será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 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 n.º 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 n.º 42, de 19.12.2003)."

A respeito das normas gerais em direito tributário, em síntese se pode afirmar existirem duas correntes, a primeira chamada de tricotômica, cujos adeptos, numa interpretação literal do texto da constituição, entendem que a lei complementar possui três funções: (i) dispor sobre conflitos de competência, (ii) tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais de direito tributário. Já a segunda corrente, denominada dicotômica, entende como função da lei complementar (i) dispor sobre conflitos de competência e (ii) tratar das limitações ao poder de tributar.

Penso que reside razão à segunda corrente, pois, a meu ver, o termo normas gerais não pode ser tido como um cheque em branco posto na mão do legislador infraconstitucional. Creio que tal dispositivo deve ser interpretado de forma a se produzir uma norma nacional aplicável aos entes tributantes, a qual estará acima da própria instituição da cobrança do tributo. Deve a meu ver ser tida como uma baliza instituidora de regras que tendem a fortalecer o princípio federativo. Portanto, não podem elas limitar ou expandir as competências tributárias conferidas aos entes tributantes pela Constituição Federal.

Ocorre, entretanto, que tais leis complementares não podem, sob pretexto de proteger a unidade federativa, ignorar os demais preceitos constitucionais. É o que afirma Geraldo Ataliba⁷⁷, que destaca que os preceitos contidos em ditas normas gerais não podem modificar normas constitucionais nem afrontar princípios. Isso porque tais normas têm

⁷⁷ Revista de Direito Tributário n.º 35, p. 68.

como limite de liberdade as limitações impostas pela constituição. Portanto, não podem ampliar nem restringir competências, faculdades e direitos constitucionais.

Reforçando o pensamento de Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges⁷⁸ destaca que as normas gerais não são aptas a atuar como instrumento de regulação das atividades de uma entidade política por outra, pois matérias suscetíveis de regulação através de leis editadas pelas próprias entidades tributantes não poderiam ser disciplinadas através de normas gerais, sem o perigo de atrito ou usurpação da competência tributária. Portanto, na visão do citado autor, compete a cada uma das entidades tributantes disciplinar suas atividades.

Paulo de Barros Carvalho⁷⁹ destaca que a visão tricotômica (a que chama de "*escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro*") apenas auxilia aqueles que defendem intromissão, indevida, da União no campo de atuação dos demais entes federais, e esclarece sua visão da seguinte forma:

"Fique estabelecido que esta oposição não significa reconhecer o primado da Federação e o da autonomia dos Municípios, com ares de uma plenitude que, verdadeiramente, não tem. São conceitos relativos, cuja dimensão de significado há de ser procurada nos limites internos do nosso sistema, e não fora. Entretanto, há de existir um minimum semântico sem o qual tais categorias ficariam vazias de conteúdo e destituídas de sentido. E a interpretação que adversamos resvala, desastrosamente, em mais este obstáculo. Não lograram dizer os limites do conceito de normas gerais de direito tributário, além de incidirem no erro lógico trivial de afirmar a validade do gênero, e de sequência, confirmar o cabimento da espécie. Chegamos a pensar até que seria mais consistente, em termos de argumentação séria, que os sectários da doutrina ortodoxa se mantivessem atrelados à forma do preceito superado, menos ostensivo e mais defensável.

Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de direito tributário, no novo sistema?

O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência

⁷⁸ Normas Gerais de Direito Tributário, RDP n.º 31, p. 259.

⁷⁹ Curso de Direito Tributário, p. 210 e 211.

entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuinte de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial.

Com tal interpretação, daremos sentido à expressão normas gerais de direito tributário, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, a e b, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.' Grifos meus

Portanto, não se nega poder às normas gerais de direito tributário, o que se discute é o seu poder ilimitado, uma vez que a Constituição Federal apenas autoriza a sua utilização nos casos em que tenha como objetivo a solução de conflitos de competência, mas não unicamente de forma ilimitada, já que resvala em preceitos constitucionais.

PARTE 2 – CRITÉRIO ESPACIAL POSSÍVEL

Passada a primeira parte deste trabalho, na qual me dediquei – norteado na doutrina que julguei como indispensável para as conclusões a que me propus – a identificar os pressupostos a serem utilizados neste estudo, a partir de agora me ocuparei da tarefa de analisar a aplicabilidade de tais pressupostos na instituição da cobrança de determinados tributos, identificando, portanto, a espacialidade possível para as respectivas exigências.

A escolha dos tributos que passarão a ser analisados não decorreu de critério aleatório, atendeu à idéia de que nem todos os tributos autorizados pela Constituição Federal comportam dúvidas relacionadas à sua espacialidade.

Desse modo, este trabalho contém a análise dos tributos que possam suscitar dúvidas a respeito de sua espacialidade, culminando com questões relativas ao exercício da soberania brasileira e, ainda, gerando, eventuais conflitos de competência entre os entes federais brasileiros.

Por consequência, os tributos que, por sua obviedade, face à descrição contida na Constituição Federal, não geram dúvidas quanto ao ente tributante competente, não foram incluídos no presente estudo.

I IMPOSTO SOBRE A RENDA IR

I.1 O Imposto sobre a Renda na Constituição Federal e a sua consequente materialidade.

A Constituição Federal concede à União o poder para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tal como se observa do artigo 153, III. Confira-se:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III – renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 2º – O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

(...)"

Tendo afirmado linhas atrás que não cabe à legislação infraconstitucional definir os conceitos cuja competência foi atribuída aos entes tributantes, uma vez que é pressuposto que a Constituição já preencheu os conceitos que utiliza (pelo menos de forma mínima), devo assim então concluir que existe um conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza.

A respeito da noção de renda J. L. Bulhões Pedreira⁸⁰ destaca que:

"A noção de renda que nos interessa não é a utilizada pela ciência econômica nem a que teoricamente seja a mais perfeita para as finanças públicas, mas a que se ajusta ao sistema tributário nacional definido na Constituição Federal em vigor. Esse é conceito que permitirá conhecer os limites da competência da União ao definir a base impositiva do imposto sobre a 'renda e proventos de qualquer natureza', e que servirá de padrão para apreciar, em cada caso, a constitucionalidade das leis tributárias federais, estaduais e municipais"

Concordando com essa linha de raciocínio, José Artur Lima Gonçalves⁸¹ expõe sua visão a respeito da definição de renda a que pretendeu atingir o legislador constitucional, afirmando que:

"Outro ponto, sobre o qual parece não haver dúvida séria, diz respeito ao conteúdo mínimo do conceito de renda como sendo categoria que corresponde a um acréscimo, um algo mais, um aumento, e tudo isto constatado ao cabo de um dado período de tempo considerado. E este acréscimo – que é economicamente mensurável – é precisamente o elemento que manifesta a capacidade contributiva."

No que tange ao conceito de renda e da expressão proventos de qualquer natureza, Roberto Quiroga Mosquera⁸² propõe que sejam como a "*mutação patrimonial que se constitui num acréscimo de seus elementos, acréscimos estes originados do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de qualquer outra fonte geradora de riqueza*".

Vale registrar, ainda, a visão de Roque Antonio Carraza⁸³, para quem o imposto ora analisado incide sobre a mutação que incorpora elementos novos ao patrimônio, constituindo-se numa realidade econômica originária. Essa realidade, após a incorporação

80 Imposto de Renda, p. 174.

81 Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 67, p.112.

82 Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. p. 110.

83 Novas Considerações sobre a intributabilidade, por via de imposto sobre a renda, das férias e licenças-prêmio recebidas em pecúnia. Revista de Direito Tributário, n.º 55, p. 159.

respectiva, perde sua característica peculiar de primariedade, passando a integrar um complexo de direitos representativos de riqueza já acumulada. Nas palavras de Roberto Quiroga Mosquera, isso significa afirmar que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tributa a riqueza nova, enquanto os demais impostos previstos na Constituição Federal tributam a riqueza velha.

Ao comentar sobre o Imposto sobre a Renda devido pelas pessoas jurídicas (mas que também, como os devidos ajustes, pode servir às pessoas físicas), José Artur Lima Gonçalves⁸⁴ esclarece seu ponto de vista afirmando que:

"... na Constituição, renda é conceito que manifesta capacidade contributiva, que é identificada pela contabilidade por meio de um confronto feito ao cabo de um período, registrado em escrita contábil de um período, que, por sua vez, é submetida às normas que disciplinam a escrita comercial, que apresenta o resultado da sociedade empresária, e que se submete a ajustes previstos em lei ordinária válida de tributação. Ao final deste procedimento (etapas de observação da realidade econômica, tradução destes eventos em linguagem contábil, aplicação das normas pertinentes à escrita comercial, aplicação das normas tributárias que determinam ajustes, confronto entre as entradas e saídas relevantes e verificação de eventual (acréscimo) é que se pode cogitar da incidência da norma de tributação. Antes destas etapas, ou mesmo por meio da consideração de apenas parte dos elementos relevantes para verificação de eventual acréscimo, não se pode cogitar da materialidade do imposto sobre a renda, correspondente capacidade contributiva, e, conseqüentemente, de incidência da norma tributária que percuta patrimônio de quem não titula a necessária capacidade contributiva, pelo simples fato de que ela não existe."

Em que pese a certeza de que o conceito de renda está contido (mesmo que de forma mínima) na Constituição Federal, é inegável a importância de observar o quanto prevê o Código Tributário Nacional, uma vez que este deve oferecer aos contribuintes clareza que por vezes não está evidente na Constituição Federal.

84

Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 74, p. 78.

O artigo 43 do CTN, em sua redação original (i.e. antes da alteração promovida pela Lei Complementar n.º 104/01) trata do Imposto sobre a Renda da seguinte forma:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Ao comentar sobre tal definição feita no CTN, Geraldo Ataliba⁸⁵ admite como *"adequado os conceitos de renda e de proventos que são contemplados pelo Código Tributário Nacional"*. Menciona que *"esses conceitos são conceitos aceitos, talvez nem precisassem constar da lei escrita para que pudessem ser deduzidos e colocados pela própria interpretação das normas"*.

Posteriormente, por meio da Lei Complementar n.º 104/01, foram acrescentados ao artigo 43 do CTN os parágrafos 1º e 2º, cujas respectivas redações são abaixo transcritas:

"§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."

85

Imposto de Renda, p. 112.

Me parece que a introdução desses parágrafos são oriundos de deslizes, intencionais (ou não), do legislador infraconstitucional. Isso porque, a meu ver, há uma tentativa de se escapar das amarras colocadas pela Constituição Federal. Da análise do parágrafo 1º acima reproduzido, é possível depreender que este (em uma análise literal do texto) ensejará a tributação daquilo que não necessariamente é renda, uma vez que a receita poderá vir a compor a renda, mas isso não implica poder ser tida como tal.

Portanto, a meu ver, a melhor leitura de tal dispositivo é aquela que leva à conclusão de que independará a denominação da receita para efeitos da composição da renda, ignorando qualquer tentativa de entender que a receita possa ser tida como equivalente à renda.

Vale registro, ainda, a parte final do parágrafo 1º, do artigo 43 do CTN (inserido pela LC n.º 104/01), quando se afirma que a tributação da renda independará da "*condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção*". Parece-me óbvia tal previsão, uma vez que ao ser produzida a renda não seria razoável supor que o contribuinte pudesse se valer de sua constituição⁸⁶ formal ou informal para evitar o recolhimento do tributo. Ademais, em que pese (como se verá mais a frente) por longo período o Brasil tenha optado por não tributar a renda auferida no exterior, por pessoas jurídicas domiciliadas em solo brasileiro, desnecessário reafirmar a soberania nacional.

⁸⁶ A este respeito o Código Tributário Nacional, em seu artigo 126, já continha disposição similar:

"Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional."

Pertinente é a crítica, a respeito do parágrafo 1º do artigo 43 do CTN apresentada por José Artur Lima Gonçalves⁸⁷, quando demonstra os eventuais equívocos a serem produzidos a partir da leitura da respectiva redação:

"(...)

A redação do parágrafo primeiro demonstra a insistência, já vetusta, em tentar reduzir-se a noção de renda a fenômeno dissociado da noção de período. Por detrás desta pretensão encontra-se a escabrosa tentativa de justificar-se com base na competência constitucional para instituição de imposto sobre a renda, a tributação de ingressos isoladamente considerados (como ocorre hoje, escandalosamente, com relação, por exemplo, a certos acréscimos decorrentes de aplicações financeiras).

Deveras, quando a norma diz que a '...a incidência do imposto independe da denominação da renda ou do rendimento...', está a referir, na verdade, a algo que renda não é; denota algum elemento (rendimento, receita) que pode eventualmente ser relevante para a efetivação do necessário confronto entre entradas e saídas ocorridas ao longo de um período. Refere-se a elemento que serão considerados para verificação da eventual ocorrência da materialidade, mas que com ela não se confundem. Não existe lastro constitucional para a elaboração de variações sobre a 'denominação' de renda. Renda se define; não se denomina. O que se denomina são elementos (entradas ou saídas) que podem ser relevantes, ou não, para a verificação da eventual constatação da ocorrência de renda ao cabo do período.

(...)

Já no que diz respeito ao complemento do parágrafo, quando a lei dispõe que a "... incidência do imposto independe... da localização, condição jurídica e nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção", pergunta-se: qual é a utilidade de uma tal disposição? Por acaso a Constituição ou a redação anterior do CTN criavam algum embaraço para a definição da hipótese de incidência deste imposto, no que se refere à localização, condição ou nacionalidade.

(...)"

Esclarecedora, também, é a lição proferida pelo mesmo José Artur Lima Gonçalves a respeito do parágrafo 2º do artigo 43 do CTN, quando afirma que há clara intenção do legislador infraconstitucional em isolar-se do quanto prevê a Constituição Federal. Confira-se:

⁸⁷

Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 67, p. 110 e 111.

"Mais surpreendente ainda é o §2º. Aqui, a intenção é descarada. Se para compreender o alcance do §1º é necessária a inteligência de que renda é conceito dependente da noção de período, neste §2º nada se exige do intérprete, além da leitura literal do 'caput' do artigo 43.

O 'caput' diz que 'O imposto... sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica... de renda' e 'de proventos de qualquer natureza...'.
'

Agora, vem o §2º, recém-introduzido, e dispõe que na '... hipótese de receita ou de rendimento oriundo do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins da incidência do imposto...'.
'

Ora, o que está presente neste fragmento normativo é a intenção de fazer com que 'a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica... de renda' e 'de proventos de qualquer natureza...'
' passe a ser compreendida – como se isso fosse possível – como 'aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica... de receita ou de rendimento', ao menos quando oriundos o exterior."

Desse modo, verifica-se que ainda que o CTN propicie inúmeras interpretações a respeito do Imposto sobre a Renda, a que deverá ser aceita e aplicada é aquela que guarde fidelidade ao texto constitucional.

Em vista da análise do texto constitucional, a conclusão acerca do texto do Código Tributário Nacional não pode levar a outra conclusão que não aquela que resulta no entendimento de que a materialidade do Imposto de Renda não é outra que não o acréscimo patrimonial livre de qualquer condição (disponível).

I.2 Espacialidade possível do Imposto sobre a Renda

Considerando que, como se vê acima, somente se admite a incidência do Imposto sobre a Renda quando tenha havido alteração positiva no patrimônio do contribuinte, questão que agora se coloca é saber qual é o elemento de conexão (ou seja, como

já se mencionou, a relação/ligação existente entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários) influenciador do aspecto espacial da hipótese de incidência, ou seja, como se definirá o país apto a exigir o recolhimento de tal tributo.

A espacialidade do Imposto sobre a Renda apresenta um nível de conflito superior aos dos outros tributos a serem analisados neste trabalho, uma vez que tenderá a envolver a supremacia de dois Estados internacionais, portanto, não suscetíveis da solução dada pela Constituição nacional de um deles. Neste sentido, é importante a observação feita por Alberto Xavier⁸⁸, quando afirma que nas relações entre Estados soberanos não há um poder (hierarquicamente superior às regras de Direito interno) que possa solucionar, de forma definitiva, o poder tributário de cada um, segundo tal autor, as pretensões fiscais geram-se a partir de cada ordenamento soberano, limitando-se as convenções a consignar regras destinadas a repartir os poderes em concurso ou a atenuar ou eliminar os efeitos do respectivo cúmulo.

A duplicidade internacional gerada em decorrência não exatamente de competências tributárias no sentido utilizado para tratar os conflitos entre os entes federais, mas sim em virtude do exercício da soberania dos Estados nacionais (o que leva no que costumeiramente é denominado pela doutrina como "*pluritributação internacional*") resulta, em sua essência, da diversidade dos elementos de conexão adotados pelos Estados soberanos envolvidos.

Alberto Xavier⁸⁹ destaca que tal diversidade não se dá unicamente em sua identidade, mas também pelo seu conteúdo, isso porque tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, em decorrência de dois Estados adotarem elementos de conexão distintos – como o local da produção da renda e a residência do beneficiário – ou mesmo adotando o mesmo elemento de conexão – p. ex. residência – imprimirem a tal conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados.

⁸⁸ Direito Tributário Internacional do Brasil, p. 37.

⁸⁹ Direito Tributário Internacional do Brasil, p. 220.

Dedicando-se apenas ao primeiro dos casos (diversidade de elementos de conexão) – já que em relação ao outro seria necessário analisar o dispositivo especificamente –, é possível afirmar a existência de forte conflito entre dois grandes princípios para estabelecer a conexão que fundamenta o poder tributário do Estado em relação à renda: o princípio da fonte (*source principle*) e o princípio da residência (*residence principle*).

Assim, em decorrência do atual fluxo constante internacional de capitais, é relevante distinguir o país onde se gerou a renda a ser tributada e o país onde está o titular do investimento que propiciou a geração da renda.

Ressalta Alberto Xavier⁹⁰ que a discussão em torno de qual o princípio que deveria preponderar na formulação das leis fiscais partiu, via de regra, da premissa segundo a qual o país da fonte é o país menos desenvolvido, importador de capitais, enquanto o país da residência é o país industrializado, exportador de capitais⁹¹.

⁹⁰ Direito Tributário Internacional do Brasil, p. 220.

⁹¹ Entretanto, ao citar caso bastante ilustrativo (já que demonstra a visão de um país reconhecidamente industrializado), Antônio Carlos Rodrigues do Amaral informa que, em histórica decisão, a Suprema Corte norte-americana (em 1924, *Cook v. Tait*) se pronunciou pela constitucionalidade da adoção da base global, sob o argumento de que o sistema tributário de um país é fundamentado pela presunção de que o Governo, por sua própria natureza, beneficia o cidadão e suas propriedades onde quer que estejam situadas. Portanto, não havendo sensibilização quanto ao subdesenvolvimento do importador de capitais. Veja abaixo a transcrição de trecho da decisão:

“U.S. Supreme Court. *Cook v. Tait*, 265, U.S. 47 (1924). Mr. Justice Mackenna: "(In *United States v. Bennett*) The contention was rejected that a citizen's property without the limits of the United States derives no benefit from the United States. The contention, it was said, came from the confusion of thought in 'mistaking the scope and extent of the sovereign power of the United States as a nation and its relations to its citizens and their relation to it.' And that power in its scope and extent, it was decided, is based on the presumption that government by its very nature benefits the citizen and his property wherever found, and that opposition to it holds on to citizenship while it 'belittles and destroys its advantages and blessings by denying the possession by government of an essential power required to make citizenship completely beneficial.' In other words, the principle was declared that the government, by its very nature, benefits the citizen and his property wherever found, and therefore has the power to make the benefit complete. Or, to express it another way, the basis of the power to tax was not cannot be made dependent upon the situs of the property in all cases, it being in or out of the United States, but upon his relation as citizen to the United States and the relation of the latter to him as citizen. The consequence of the relations it that the native citizen who is taxed may have domicile, and the property which his income is derived may have situs, in a foreign country and the tax be legal the government having power to impose the tax. Judgment affirmed." (apud Internet: <http://www.findlaw.com>).”

A se levar em conta a possibilidade da adoção do princípio da fonte, apenas o país onde ocorreu a efetiva geração da renda é que estaria apto a exigir o recolhimento do tributo incidente sobre a renda, culminando, por consequência, no reconhecimento por parte do país do titular do investimento (que gerou a renda) de que tal renda está fora do campo de incidência de seu sistema jurídico.

É certo, entretanto, que isso não ocorre, uma vez que havendo evidentes laços entre a geração da renda e o titular do investimento, utilizando-se do princípio da residência, os países interessados acabam se investindo na competência tributária, sendo que, segundo Alberto Xavier⁹², a justificativa de tal procedimento decorre de 5 razões. São elas:

- 1 – Igualdade de tratamento com os contribuintes que atuam internamente;

- 2 – A direção efetiva ("a alma da empresa") que decidiu pelo investimento em outro território, e que propiciará a geração da renda, está em seu solo;

- 3 – Ao não tributar, poderá causar uma evasão de impostos, uma vez que os países fonte podem atuar como paraísos fiscais;

- 4 – Intolerável perda de receitas;

- 5 – Estímulo à exportação de capitais.

Da análise das cinco razões acima mencionadas, a meu ver, é possível depreender que as duas últimas levam em conta não propriamente aspectos técnicos jurídicos,

⁹² Direito Tributário Internacional do Brasil, p. 224.

mas sim tendências relacionadas aos interesses econômicos de cada país, o que de todo modo não me parece retirar legitimidade do procedimento.

I.2.1 Territorialidade e Universalidade

Preciso, como em todas as suas análises, Alberto Xavier destaca que os princípios da fonte e da residência apenas esclarecem as conexões (respectivamente objetiva ou pessoal com o território do país tributante) relevantes para fundamentar o poder tributário de um Estado, entretanto, não respondem diretamente à questão de saber qual a extensão desse poder, isto é, até onde se estende o âmbito de incidência das leis tributárias internas.

Em linha com o que foi afirmado neste trabalho linhas atrás (quando se tratou do princípio da territorialidade), Heleno Taveira Torres⁹³ – a respeito da escolha do princípio em que se guiará o Estado para tributar a renda – destaca: "*Em verdade, tal escolha paira, tão somente, na opção entre adotar o princípio da universalidade, ou não, porque o princípio da territorialidade é imanente a todo e qualquer ordenamento jurídico. Não há uma terceira opção*".

Neste mesmo sentido é a opinião de Paulo de Barros Carvalho⁹⁴, para quem a opção pelo princípio da universalidade não significa afastar o princípio da territorialidade:

"Não obstante seja este o atual regime de tributação das pessoas jurídicas, de modo algum tal circunstância poderá ter o condão de levar-nos a concluir, apressadamente, que a opção pelo princípio da universalidade tenha afastado aquel' outro, da territorialidade. Ao contrário, como diz com procedência Heleno Tôrres (Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas, SP, Ed. RT, 1997, 75), o princípio da universalidade pressupõe a territorialidade, que servirá como critério

⁹³ Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, p. 69.

⁹⁴ O Princípio da Territorialidade no regime de tributação da Renda Mundial (Universalidade) – Revista de Direito Tributário, 76, p. 5.

de conexão para determinar o regime jurídico próprio das rendas produzidas no interior do Estado brasileiro, seja por residentes ou não residentes."

(...)

O princípio da territorialidade é regra implícita, mas que está na raiz do nosso Estado Federal. Deflui, com grande força e intensidade, constituindo as esferas jurídicas parciais. Ao mesmo tempo, é regra expressa do subsistema do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e não foi derogado pelo princípio da universalidade. Estatui aquele primado, em suma, que operações jurídicas realizadas no exterior são também hipóteses de incidência para a tributação no Estado brasileiro, devendo ser escrituradas em observância a deveres formais previstos na lei, para efeito de ulterior percussão da regra matriz de incidência do imposto que alcança fatos imponíveis ocorridos dentro ou fora do territorial nacional.

São vários os critérios de racionalidade impositiva que determinam essa orientação. E é perfeitamente legítimo ao sistema jurídico brasileiro projetar os efeitos de suas normas para além fronteiras, ampliando o critério espacial de localização das materialidades tributáveis, exigindo tributo no que concerne a operações celebradas fora do Brasil e garantindo o exercício coativo das suas regras."

E assim é porque, como já tive a oportunidade de me referir, o princípio da territorialidade é imanente à soberania do poder tributante. Os fatos sujeitos à incidência da norma estão relacionados à jurisdição jurídica decorrente da ligação entre as partes (sujeito ativo e passivo), o que não necessariamente coincidirá com a localidade onde se deu a ocorrência do fato jurídico tributável.

Portanto, é possível afirmar que segundo o princípio da territorialidade, no que tange ao imposto sobre a renda, todas as situações jurídicas que dêem origem ao auferimento da renda geram uma obrigação tributária, devida ao Estado soberano do sistema jurídico aplicável em decorrência do elo jurídico estabelecido com a geração da renda, seja pessoal (residentes) ou com o fato do qual decorreu a renda (p. ex. estrangeiros desenvolvedores de atividades em solo nacional).

Entretanto, em que pese não seja tecnicamente perfeita tal afirmação (face ao que se viu a acima) costuma-se afirmar que o Estados que optam por não tributar as

rendas auferidas fora de seus domínios territoriais adotam o Princípio da Territorialidade para efeitos da tributação do Imposto sobre a Renda.

Em contraposição ao Princípio da Territorialidade (na acepção constante do parágrafo anterior), os Estados modernos têm adotado o sistema de tributação de rendas com base no Princípio da Universalidade (também denominado de Base Global, Princípio da Pessoalidade, Princípio da Renda Mundial ou ainda *World-Wide Income Taxation*). Segundo esse princípio passa a ser tributada a universalidade das rendas (auferidas no mercado doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Assim, todas as rendas obtidas pelos residentes (mesmo obtidas fora do território nacional) encontram-se dentro do âmbito da incidência do imposto sobre a renda.

Ainda segundo Alberto Xavier, os sistemas fiscais quando adotam o elemento de conexão residência, a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, no sentido de que o residente de um país, seja pessoa física ou pessoa jurídica, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quanto de fonte externa: e daí que se fale num princípio da universalidade ou do "*world-wide-income*", que conduziria, assim, a uma extensão "extraterritorial" da lei interna.

De outro lado, prossegue Alberto Xavier afirmando que os mesmos sistemas fiscais tendem a impor uma obrigação tributária limitada aos não residentes, submetendo a imposto apenas os rendimentos decorrentes de fontes localizadas no seu território. E assim é por concluir que o Estado da fonte não pode, face ao Direito Internacional Público, estender o âmbito espacial das suas leis a rendimentos auferidos no exterior por pessoas que não residam no seu território, já que neste caso não há elemento de conexão possível.

Por fim, destaca ainda Alberto Xavier que certo é que o princípio da residência não anda necessariamente associado ao princípio da universalidade, já que poderá a lei dispor que também os residentes são tributáveis exclusivamente em função dos

rendimentos de fonte interna, portanto, renunciando tributar rendimentos de origem externa, estabelecendo obrigação limitada para os seus residentes ou certas classes deles.

I.3 Soluções para anular a pluritributação internacional

Como já se mencionou, o conflito de soberanias para a exigência do Imposto sobre a Renda ("pluritributação internacional"), em comparação com os demais tributos, tende a ser muito mais problemático, uma vez que se estará tratando de soberanias não sujeitas à mesma ordem constitucional. O que torna inviável qualquer solução de tal conflito, unicamente baseada na Constituição de um deles.

Diante disso, verifica-se que a pluritributação internacional é, sem dúvidas, um procedimento legítimo que não é possível de ser evitado, já que ambas as soberanias poderão se achar (suportadas em suas respectivas Constituições) competentes para exigir o tributo sobre a renda.

Desse modo, com o intuito de evitar problemas que possam inviabilizar ou, quando menos, desestimular o fluxo internacional de capitais, os Estados passaram a estudar maneiras de anular a pluritributação internacional, adotando soluções unilaterais ou bilaterais.

Entre as medidas unilaterais para evitar a bitributação podem ser citadas as isenções (*tax exemption*), o crédito do imposto (*tax credits*) e a dedução de impostos como despesas. Marcílio Toscano Franca Filho⁹⁵ detalha cada uma das opções da seguinte forma:

(...)

Isenção (*tax exemption*) é o efeito de certas normas que, ao incidirem sobre determinados fatos, previstos nas respectivas hipóteses de incidência isentiva, eliminam a possibilidade de surgimento da obrigação tributária. Pelo sistema do *tax*

⁹⁵ Princípios da tributação internacional sobre a renda, Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 50, p. 75.

exemption o Estado se nega a impor qualquer exação (ou aplica uma exação progressiva) a certas categorias redituais de fonte estrangeira.

Crédito do Imposto (*tax credits*) é um sistema que concede ao contribuinte o direito subjetivo de abater dos impostos sobre a renda devidos ao Estado de residência, sob a forma de crédito, os valores pagos no estrangeiro sobre as mesmas categorias redituais.

Dedução de Impostos como despesas consiste na possibilidade de deduzir da base de cálculo do imposto doméstico, sob a forma de despesa, o valor dos tributos efetivamente pagos no exterior. Tal método se justifica pelo fato de que os tributos pagos no exterior são despesas inerentes à produção da renda.

(...)"

Quanto às soluções bilaterais para se evitarem os efeitos da pluritributação internacional, os Estados têm adotado a fórmula de firmar acordos (tratados) com outros Estados, estabelecendo regras possibilitando a anulação (ou mesmo redução) dos efeitos danosos decorrentes do exercício simultâneo de soberania.

A respeito dos tratados bilaterais fiscais, Alberto Xavier⁹⁶ destaca que estes não devem confundir-se com as convenções-tipo, que se limitam a traçar um modelo que as partes deverão seguir, como é o caso dos "modelos de convenção destinados a evitar as duplas tributações", elaborados pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 1963 (revisto em 1977, 1992 e 1995) e em 1996 (revisto em 1982), respectivamente para os impostos sobre o rendimento e o capital e para o imposto sobre sucessões e doações. Tal figura reveste a natureza jurídica de mera recomendação.

I.4 O critério espacial contido na norma brasileira de tributação da renda auferida no exterior por residentes⁹⁷ em solo brasileiro.

⁹⁶ Direito Tributário Internacional do Brasil, p. 91

⁹⁷ Em que pese não existam dúvidas acerca do princípio da legalidade para efeitos da exigência de tributos no Brasil, interessante observar como o Poder Executivo definiu a pessoa física residente no Brasil. Neste sentido vale conferir o que prevê o artigo 2º da Instrução Normativa n.º 208/02:

"Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I – que resida no Brasil em caráter permanente;

II – que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III – que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada;

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

IV – brasileira que adquiriu a condição de não residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V – que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País, durante os primeiros doze meses consecutivos de ausência.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, "b", item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior."

No que se refere às pessoas jurídicas, também vale conferir o quanto prevê o artigo 539 do Regulamento de Imposto de Renda – RIR/99:

"Art. 539. No caso de serem efetuadas vendas, no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, quando faturadas diretamente ao comprador, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto no art. 532.

Parágrafo único. Considera-se efetuada a venda no País, para os efeitos deste artigo, quando seja concluída, em conformidade com as disposições da legislação comercial, entre o comprador e o agente ou representante do vendedor, no Brasil, observadas as seguintes normas:

I – somente caberá o arbitramento nos casos de vendas efetuadas no Brasil por intermédio de agente ou representante, residente ou domiciliado no País, que tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor para com o adquirente, no Brasil, ou por intermédio de filial, sucursal ou agência do vendedor no País;

II – não caberá o arbitramento no caso de vendas em que a intervenção do agente ou representante tenha se limitado à intermediação de negócios, obtenção ou encaminhamento de pedidos ou propostas, ou outros atos necessários à mediação comercial, ainda que esses serviços sejam retribuídos com comissões ou outras formas de remuneração, desde que o agente ou representante não tenha poderes para obrigar contratualmente o vendedor;

III – o fato exclusivo de o vendedor participar no capital do agente ou representante no País não implica atribuir a este poderes para obrigar contratualmente o vendedor;

IV – o fato de o representante legal ou procurador do vendedor assinar eventualmente no Brasil contrato em nome do vendedor não é suficiente para determinar a aplicação do disposto neste artigo."

A Lei Complementar n.º 104/01 (como já se mencionou) inseriu o parágrafo 1º no artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, fazendo prever, inclusive, que a incidência do imposto independe da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte e da origem.

Com isso se poderia imaginar que ali estaria a autorização para que pudesse o Brasil tributar a renda adotando-se o Princípio da Universalidade. Ocorre, entretanto, que não é assim que me parece, já que não havia a necessidade da edição de uma lei complementar para tanto, uma vez que o Brasil sempre teve esta possibilidade, seja por ser um país soberano ou mesmo em decorrência de uma possibilidade técnico jurídica, já que há elementos de conexão para tanto.

Ao contrário do que acontecia com o Imposto sobre a Renda auferido pelas pessoas físicas (em relação ao qual o Brasil de longa data aplicava o Princípio da Universalidade), no que tange às pessoas jurídicas até 1995 era utilizado o Princípio da Territorialidade (adotando-se como tal que a tributação está relacionada ao território físico).

Assim, os rendimentos auferidos pelas empresas brasileiras decorrentes de atividades realizadas no exterior não sofriam tributação, tanto é que, em relação à situação específica, previa a Lei n.º 4506/64, em seu artigo 63⁹⁸, que *no caso de empresas cujos*

⁹⁸ "Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no país e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no país.

§ 1º Consideram-se atividades exercidas parte no país e parte no exterior as que provierem:

a) das operações de comércio e outras atividades lucrativas iniciadas no Brasil e ultimadas no exterior, ou vice-versa;

b) da exploração de matéria-prima no território nacional para ser beneficiada, vendida ou utilizada no estrangeiro, ou vice-versa;

c) dos transportes e meios de comunicação com os países estrangeiros.

§ 2º Se a empresa que explora atividade nas condições previstas neste artigo não puder apurar separadamente o lucro operacional produzido no país, será ele estimado ou arbitrado como equivalente a 20% (vinte por cento) da receita bruta operacional."

Dispositivo repetido no artigo 337 do Regulamento de Imposto de Renda – RIR aprovado pelo Decreto n.º 1041/94.

resultados provenham de atividades exercidas parte no país e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no país.

A este respeito, relata Heleno Taveira Torres que o:

"Brasil com o Dec. Legislativo 2.397/87 alterou o regime de tributação de pessoas jurídicas que produzem rendas no exterior, passando do princípio da territorialidade para o princípio da universalidade. Dois meses após, com auxílio do Decr. 2413/88 determinou a taxação inclusive das rendas produzidas mediante subsidiárias. Contudo, apenas dois meses mais tarde, o Decreto Legislativo 2.429/88 (artigo 11) restabeleceu o princípio da territorialidade, fazendo retornar tudo ao status quo ante.

Entretanto, com a edição da Lei n.º 9249/95⁹⁹, esta situação se modificou, já que ela fez prever, em seu artigo 25, que "*os lucros, rendimentos e ganhos de*

⁹⁹ Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I – os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II – caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I – as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II – os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III – se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV – as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano". É válido registrar que, segundo tal dispositivo, estão incluídos os lucros advindos de filiais, sucursais, controladas e coligadas¹⁰⁰, das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Importante, para este estudo, é destacar o quanto prevê o parágrafo 5º, do citado artigo 25 da Lei n.º 9249/95, o qual prevê que *os prejuízos e perdas decorrentes das*

I – os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II – os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III – se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV – a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

¹⁰⁰ Medida Provisória n.º 2.158-35/01 – Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil. Por outro lado, determina o artigo 26 da mesma Lei n.º 9249/95¹⁰¹ que a "pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital".

Diante disso, verifica-se que atualmente a espacialidade do Imposto de Renda cobrado pelo Brasil não se circunscreve ao seu território físico, uma vez que o elemento de conexão utilizado leva em conta, inclusive, o Princípio da Universalidade. Assim, estão inseridos no campo de incidência de tal imposto os rendimentos auferidos, no exterior, por pessoas (físicas e jurídicas) residentes no Brasil.

I.5 O critério espacial contido na norma brasileira, de tributação da renda auferida por não residentes¹⁰²

¹⁰¹ Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

¹⁰² Instrução Normativa n.º 208/02:

"Art. 3º Considera-se não residente no Brasil a pessoa física:

I – que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;

II – que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

III – que, na condição de não residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º;

IV – que ingresse no Brasil com visto temporário:

a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;

Em que pese o Brasil ter adotado o Princípio da Universalidade para tributar a renda dos residentes nacionais, não abandonou o Princípio da Territorialidade (na acepção que considera o espaço físico territorial para efeitos da tributação) para efeitos de exigir o imposto em relação aos rendimentos auferidos por não residentes, situação regulamentada (a partir das respectivas Leis instituidoras da cobrança) nos artigos 682 a 716 do atual Regulamento do Imposto de Renda (aprovado pelo Decreto n.º 3000/99).

Assim, a rigor, estão sujeitos à incidência do Imposto sobre de Renda devido ao Brasil os rendimentos, gerados em solo brasileiro, auferidos por estrangeiros. Nesses casos não necessariamente "em pé de igualdade" com os brasileiros (ainda que em algumas situações isto ocorra), já que por vezes há a previsão de isenções ou alíquotas diferenciadas, além do que nestes casos se estará falando do Imposto Sobre a Renda na Fonte¹⁰³.

Ilustrativamente, convém aqui citar três casos relacionados ao rendimento auferido por não residentes no Brasil, sujeitos à Imposto sobre a Renda e, para tanto, faço uso da transcrição de dispositivos do RIR/99. Confira-se:

b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

V – que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.

§ 1º Para fins do disposto no inciso IV, "a", do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

§ 2º A pessoa física não residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45."

¹⁰³ A respeito do Imposto sobre a Renda na Fonte (o qual pode ser tido como antecipação pelos nacionais, mas não para os estrangeiros), Julia de Menezes Nogueira (Imposto Sobre a Renda na Fonte, p. 166) esclarece: "... a instituição da regra do IRF – Antecipação consiste efetivamente em nova figura tributária. Não há impedimento para tanto. Todavia, trata-se verdadeiramente de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, pois implica tributação desses bens, não do patrimônio da fonte pagadora. Entendemos, portanto, que o Imposto sobre a Renda na Fonte – Antecipação é norma jurídica e, como tal, autônoma. Além disso, é norma tributária em sentido estrito, regra matriz de incidência tributária.

i) rendimento produzido por bem imóvel:

"Art. 705. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a residente ou domiciliado no exterior, provenientes de rendimentos produzidos por bens imóveis situados no País (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28).

Parágrafo único. Para fins de determinação da base de cálculo, será permitido deduzir, mediante comprovação, as despesas previstas no art. 50 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, § 3º)."

ii) rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa:

"Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte¹⁰⁴ e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, Lei nº 9.249, de 1995, art. 28 e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).

Parágrafo único. A retenção do imposto é obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos rendimentos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100).

iii) rendimentos decorrente de royalties:

"Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a

¹⁰⁴

Foi reduzida para 15% a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n.º 10.168/00 (Medida Provisória 2.159-70, art. 3º). Também foi reduzida, a partir de 1º de janeiro de 2002, para 15% a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes (Lei n.º 10.168/00, art. 2º-A, e Lei 10.332/01, art. 7º).

título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º)."

Portanto, verifica-se que a espacialidade para efeitos da tributação da renda pelo Brasil atende tanto ao princípio da territorialidade como da universalidade.

II O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL, E DE COMUNICAÇÃO ICMS, NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

II.1 ICMS na Constituição Federal e a sua conseqüente materialidade

Nos termos do artigo 155, II, da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, tal como se observa da transcrição abaixo:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(.....)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)”

Desse modo, da leitura do texto constitucional, é possível depreender que os Estados têm competência para instituir a cobrança do ICMS em relação às seguintes situações:

- (i) operações de circulação de mercadorias;

- (ii) prestação de serviços de transporte, interestadual e intermunicipal;

- (iii) prestação de serviços de comunicação;
- (iv) importação de mercadorias e de serviços de transporte e comunicação.

Isso esclarecido, agora se passará à análise de cada uma das possíveis materialidades a serem alcançadas pelo ICMS, de forma a possibilitar o correto estudo relacionado a respeito da espacialidade relativa a tal tributo.

II.1.1 Operações de circulação de mercadorias

No que tange ao item "i" acima, se mostra importante esclarecer para o presente estudo que o vocábulo "circulação" não indica única e exclusivamente que o ICMS incidirá sobre operações que culminem com a movimentação física da mercadoria, mas toda aquela situação em que houver uma operação mercantil de transmissão da titularidade de direitos sobre determinada mercadoria (i.e. sendo ela o objeto em torno do qual a operação gravita, o que não ocorre na venda de estabelecimento).

A esse respeito Geraldo Ataliba e Cléber Giardino¹⁰⁵ esclarecem que para efeitos da definição da materialidade da hipótese de incidência do ICM (atual ICMS) "circulação" e "mercadoria" são meros elementos adjetivos para qualificação da operação tributada. Assim, concluem os autores, sua função é a de reduzir e limitar a certos e determinados negócios jurídicos (operações) a virtude de desencadear obrigações tributárias do ICM (atual ICMS).

Ainda segundo os citados autores, circular significa, para o Direito, mudar de titular. Portanto, se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula, para efeitos jurídicos.

¹⁰⁵ Revista de Direito Tributário, n.º 25, p. 26.

Entretanto, para a realização da hipótese de incidência do ICMS não basta a verificação da circulação de qualquer bem, mas sim daquele que reúna características que lhe atribuam a condição de uma mercadoria.

É exatamente isso o que Roque Antonio Carraza¹⁰⁶ destaca quando afirma que não é qualquer bem móvel que é mercadoria¹⁰⁷, mas tão só aquele que se submete à mercancia. Portanto, pode-se afirmar, ainda de acordo com o citado autor, que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria¹⁰⁸. Assim, somente o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

A respeito da natureza do bem Paulo de Barros Carvalho, com imensa sabedoria, destaca que a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica. Com isso, é possível depreender que a natureza do bem não está nele propriamente, mas sim no contexto em que está inserido.

Portanto, para que um bem seja tido como mercadoria, terá ser destinado ao propósito comercial por aquele que pratica o fato gerador do imposto.

¹⁰⁶ ICMS, p. 37.

¹⁰⁷ A este respeito Rubens Requião (Curso de Direito Comercial, 1º volume, 23ª edição, p. 36) destaca: "Na França em suas aulas na Faculdade de Direito de Paris, o Prof. Gaston Lagarde indaga do critério de comercialidade, considerando que o intuito lucrativo é necessário mas insuficiente para caracterizá-lo. O comerciante, por outro lado, é um intermediário entre produtor e consumidor, da mesma forma que o ato de comércio é um ato de interposição ou de circulação. A compra para revenda responde perfeitamente a essa definição. Não é nem um ato de produção, nem um ato de consumação. E, assim, chega à definição de Thaller, de que 'o ato de comércio é um ato de intermediação na circulação das riquezas'. Mas é necessário compreender que esta interposição não reveste caráter comercial se não for lucrativa; não pratica ato de comércio a associação caritativa que compra para revender ao preço corrente. 'Dois elementos', finaliza o Prof. Lagarde, – especulação e circulação– intervêm, portanto, um e outro, na definição do ato do comércio."

¹⁰⁸ Interessante a lição de Rubens Requião (Curso de Direito Comercial, p. 36), quando afirmar que "Na França em suas aulas na Faculdade de Direito de Paris, o Prof. Gaston Lagarde indaga do critério de comercialidade, considerando que o intuito lucrativo é necessário mas insuficiente para caracterizá-lo. O comerciante, por outro lado, é um intermediário entre produtor e consumidor, da mesma forma que o ato de comércio é um ato de interposição ou de circulação. A compra para revenda responde perfeitamente a essa definição. Não é nem um ato de produção, nem um ato de consumação. E, assim, chega à definição de Thaller, de que 'o ato de comércio é um ato de intermediação na circulação das riquezas'. Mas é necessário compreender que esta interposição não reveste caráter comercial se não for lucrativa; não pratica ato de comércio a associação caritativa que compra para revender ao preço corrente. 'Dois elementos', finaliza o Prof. Lagarde, – especulação e circulação– intervêm, portanto, um e outro, na definição do ato do comércio."

A respeito do fato de a incidência do ICMS estar diretamente relacionada à intenção daquele que promove movimentações de bens, esclarecedora é a orientação apresentada pelo Supremo Tribunal Federal – STF (no voto proferido pelo Ministro Relator Sydney Sanches no julgamento da ADIN n.º 1332-RJ) a respeito da impossibilidade da incidência do ICMS em ocorrências promovidas por empresas seguradoras envolvendo "*salvados de sinistro*". O Ministro Relator Sydney Sanches, em seu voto na referida ADIN n.º 1332-RJ, inclui as seguintes considerações:

"(...)

26. (...)

Note-se que estas, além do comércio de seguros, propriamente dito, não podem exercer qualquer outro, como está expresso no artigo 73 do Decreto-Lei n.º 73, de 21 de novembro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Nacional de Seguros Privados, regula as operações de seguros e resseguros e dá outras providências.

Diz, com efeito, esse artigo 73:

"As sociedades seguradoras não poderão explorar qualquer outro ramo de comércio ou indústria."

27. Também a um primeiro exame, é de se admitir que as seguradoras, quando vendem veículos sinistrados, não agem como comerciantes de automóveis, não visam propriamente lucro, numa atividade profissional, mas apenas restabelecer o equilíbrio financeiro de sua atividade, decorrente do pagamento a maior, feito em caso de perda total do bem objeto do seguro, assim considerada a que atinge 75% de seu valor.

28. Não se trataria, pois, de uma operação de circulação de mercadoria, como tal considerada a que é objeto de um comércio, e sobre a qual pudesse incidir o imposto em questão.

(...)"

Diante disso, não poderá haver a exigência do ICMS em caso de na operação estar envolvido bem que não corresponda à mercadoria. Ao legislador é vedado (segundo nosso sistema constitucional) simplesmente atribuir a determinado bem definição que não lhe corresponda. A esse respeito bem observou o Ministro do STF, Luiz Galloti, o

qual em seu voto no julgamento do Recurso Extraordinário RE nº 71.758 observou que: "*Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição*".

Assim, não se revestindo das características que lhe possam denominar como uma mercadoria, o bem não estará inserido no campo de incidência do ICMS.

Desse modo, é possível afirmar que uma das materialidades do ICMS é aquela que consiste no negócio jurídico (tido como operação) em que ocorra a mudança de titular de do bem (circulação) tido como mercadoria (objeto mercantil).

II.1.2 Prestação de serviços de transporte, interestadual e intermunicipal

No caso do ICMS o texto constitucional possibilitou aos Estados a instituição da cobrança de tributo sobre serviços de transporte, interestadual e intermunicipal. Assim, por óbvio, o comportamento a que se refere à materialidade da hipótese normativa não pode ser outro que não o descrito pelo verbo "prestar". E assim é porque somente a prestação é que fará surgir o objeto cuja competência para tributar foi atribuída pela Constituição aos Estados.

Portanto, verifica-se que a materialidade da incidência do ICMS (no que toca a transporte e comunicação) não se direciona exatamente ao "serviço", mas sim à "prestação de serviço", assim tida como um negócio jurídico tendente à realização de uma obrigação de fazer.

A respeito de negócio jurídico, convém citar a lição de Pontes de Miranda¹⁰⁹, para quem:

"Negócio jurídico é o ato humano consistente na manifestação, ou manifestações de vontade, como suporte fático, de regra jurídica, ou de regras jurídicas, que lhe dêem eficácia jurídica. É pois definir b como a + d, isto é, falar-se de negócio jurídico, b, que é manifestação de vontade, a, com intuito de eficácia jurídica, d, omitindo-se a alusão à classe a que pertence b (atos humanos) e ao elemento, c, que o faz causa de efeitos jurídicos: a incidência da regra jurídica."

Já a respeito da obrigação de fazer cabe citar Maria Helena Diniz¹¹⁰ como representante da doutrina que trata desse assunto, para a qual "*A obrigação de fazer é a que se vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa*".

Vale registrar que no caso do ICMS a obrigação de fazer será aquela consistente no transporte, ou seja, segundo consta do Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, "*conduzir ou levar de um lugar para outro*". Ademais, tal condução será alcançada pela incidência do ICMS apenas se intermunicipal (tendo como ponto de início o Município A e final o Município B, ambos localizados dentro de um mesmo Estado) ou interestadual (ou seja ponto de início e de final localizados em Estados diferentes).

Portanto, pode-se definir a materialidade do ICMS (em relação ao serviço de transporte) como o negócio jurídico (estabelecido de uma relação decorrente da manifestação de vontades) consistente na prestação de serviço (obrigação de fazer) de transporte (condução de bens ou pessoas de um lugar para outro) intermunicipal ou interestadual.

¹⁰⁹ Tratado de Direito Privado, Tomo I, p. 143.

¹¹⁰ Curso de Direito Civil Brasileiro, p. 85.

II.1.3 Prestação de serviços de comunicação

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, o termo "comunicação" representa o "*Ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual*".

Entretanto, para definir a materialidade do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação, é necessário ter em mente que – como se expôs em relação ao serviço de transporte – para a realização da hipótese de incidência há necessidade da presença de um negócio jurídico (ou seja, estabelecido de uma relação decorrente da manifestação de vontades) consistente na prestação de serviço (obrigação de fazer) de comunicação.

Portanto, o ICMS (no caso do serviço de comunicação) incide sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação, entendida como a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer a terceiros as condições e os meios materiais para que a comunicação ocorra, e não sobre o ato de comunicação propriamente dito, representado pela ação de transmitir a informação/mensagem adiante.

A este respeito, Marco Aurélio Greco¹¹¹ esclarece seu ponto de vista, afirmando que "*critério fundamental para a identificação do que configura serviço de comunicação é reconhecer que este só diz respeito ao fornecimento dos meios para a transmissão ou recebimento de mensagens e não ao seu próprio conteúdo*".

Neste mesmo sentido é o entendimento de Roque Antônio Carrazza¹¹², para quem o ICMS incidente sobre o serviço de comunicação somente pode alcançar as

¹¹¹ Internet e Direito, p. 124.

¹¹² ICMS, p. 208/209.

obrigações em que o prestador disponibiliza, mediante pagamento, a terceiros os meios e modos necessários para que aqueles troquem mensagens, pensamentos, idéias, e assim avante.

II.1.4 Importação de mercadorias e de serviços de transporte e comunicação.

A última das situações que ensejam a cobrança do ICMS é aquela relacionada à importação de mercadorias e de serviços de transporte e comunicação. Assim, ao ter-se um ponto de remessa localizado no exterior, e um ponto de recebimento situado no Brasil, haverá que se cogitar da incidência do ICMS, em relação às mercadorias e aos serviços de transporte e comunicação, elementos qualificativos em relação aos quais já tecemos comentários.

Em que pese não seja exatamente este o objetivo deste trabalho, não se pode desconsiderar, para a perfeita análise da hipótese "importação de mercadorias", o fato de que por meio da Emenda Constitucional n.º 33/01 foi dada nova redação ao artigo 155, § 2.º, inciso IX, alínea 'a' da Constituição, para fazer prever que o ICMS incidirá também "*sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade...*".

Destaque-se que essa regra interpretada de forma literal levará ao verdadeiro desvirtuamento da previsão constitucional relacionada à autorização para a instituição da cobrança do ICMS, ou seja, de que tal tributo incidirá sobre a circulação de mercadorias. Desse modo, penso que não se pode interpretar tal disposição de outro modo que não aquele em que se conclua que será devido o ICMS na importação de bem, na espécie mercadoria (nos termos acima já referidos), ainda que por pessoa física (i.e. quando tenha intuito comercial).

É válido registrar que a 2ª Turma do STF (no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 194255, publicado em 15/08/08) adotou essa mesma interpretação, como se vê da Ementa abaixo transcrita:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ARTIGO 155, II, DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. AUSÊNCIA DE OPÇÃO DE COMPRA. 1. Importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing sem a posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto – diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil – é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". Agravo regimental a que se nega provimento."

Vale registrar, ainda, trecho do voto do Ministro Relator Eros Grau:

"(...)

5. O imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

6. Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea a, do §2º do artigo 155 da Constituição Federal do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica.

7. O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente à operação relativa à sua circulação, a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica sofrerá a incidência do ICMS.

"(...)"

Desse modo, ainda que estejamos tratando de uma materialidade que se refira à importação, não se poderá desconsiderar que os conceitos de mercadoria, serviços de transporte e comunicação também deverão ser considerados para a perfeita identificação do fato a ser tributado pelo ICMS, pois de outro modo se estará desvirtuando o quanto determina o texto constitucional, por conseqüente se estará atravessando a fronteira do campo da incidência de tal tributo, tornando impossível sua exigência.

II.2 Espacialidade possível do ICMS

Como se expôs linhas atrás, o texto constitucional resolve a questão relativa a aparentes conflitos de competência (entre Unidades da Federação) valendo-se da dualidade materialidade e espacialidade. Portanto, ao se verificar a primeira, logicamente, a meu ver, se poderá concluir a segunda, uma vez que será competente para exigir o tributo aquele território onde se deu a ocorrência hipoteticamente descrita na norma.

A esse respeito Geraldo Ataliba e Cléber Giardino¹¹³ destacam (ainda referindo-se ao antigo ICM) que a Constituição proíbe tanto a manipulação do aspecto material da hipótese de incidência, como a atração para a particular disciplina normativa de um dado Estado de ocorrências verificadas em diferentes lugares. Portanto, concluem os citados autores que é possível assentar o princípio geral de que a materialidade da hipótese de incidência do ICM (para ensejar o nascimento da obrigação tributária) deve ocorrer nos limites físicos do território do Estado instituidor do tributo.

Ainda segundo os citados autores, o ICM (atual ICMS) não é um imposto sobre o resultado (jurídico, econômico ou qualquer outro), mas sim sobre a própria operação (e, conseqüentemente, prestações e importações). Portanto, o ente competente para a sua exigência deve ser definido tendo em conta a própria operação (circulação, prestação ou

¹¹³

Territorialidade da Lei Tributária Estadual, Revista de Direito Tributário n.º 40, p. 44.

importação), ou seja, o negócio jurídico, na sua compostura material (esse sim, fato constitucionalmente pressuposto). E prosseguem Geraldo Ataliba e Cléber Giardino afirmando que, em regra, “*local da operação' é do domicílio do cedente (o 'realizador', o 'promovente' da operação tributada). É que toda a hipótese normativa do ICM – no perfil constitucional – está centrada sobre essa pessoa. O 'cessionário', embora participe necessário da operação (bilateral que é) não é figura relevante nesse quadro*”.

Desse modo, outro não pode ser o ente competente para exigir o ICMS senão aquele onde se deu a materialização da hipótese autorizadora da cobrança de tal tributo, portanto, não sendo possível considerar o seu resultado¹¹⁴. Portanto, o ICMS poderá ser exigido por aquele Estado onde:

- i) ocorreu a operação de circulação de mercadoria;
- ii) se iniciou o serviço de transporte, interestadual e intermunicipal;
- iii) partiu o serviço de comunicação;
- iv) está estabelecido o importador de mercadorias e de serviços de transporte e comunicação.

Assim, caso outro Estado tenha a intenção de exigir o tributo, estará desautorizado pelo texto constitucional, uma vez que não possuirá competência para tanto.

¹¹⁴ Em vista disso, penso que qualquer reforma tributária que tenha a intenção de fazer competente para exigência do ICMS o Estado onde se dará o "consumo" (de mercadorias ou serviços, ou seja, no destino) deverá passar por uma reforma constitucional que modifique os atuais critérios para exigência do tributo.

II.3 O Aspecto espacial constante da Lei Complementar n.º 87/96

Linhas atrás foram apresentados os pressupostos deste trabalho, e restou demonstrado que a Constituição Federal ao atribuir as competências, de forma sistemática, também delimitou o campo de atuação de cada ente tributante. Portanto, não cabe ao legislador complementar, sob o pretexto de resolver aparentes conflitos de competência, definir qual é o ente competente para realizar a cobrança.

Entretanto, no caso do ICMS, apoiando-se no quanto prevê o artigo 155, §2º, XII, 'd', da Constituição Federal¹¹⁵, foi inserida na Lei Complementar n.º 87/96 (editada como lei nacional) dispositivo que define o local da operação ou da prestação para efeitos da exigência de tal tributo. E, como se pode verificar, por vezes o legislador complementar se vê no direito de alterar as delimitações fixadas pelo texto constitucional.

Confira-se a redação do artigo 11 da Lei Complementar n.º 87/96:

"Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

¹¹⁵ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

(...)"

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;

f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;

h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;

i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

II – tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

b) onde se encontre o transportador, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese do inciso XIII do art. 12 e para os efeitos do § 3º do art. 13;

III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV – tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

§ 1º O disposto na alínea c do inciso I não se aplica às mercadorias recebidas em regime de depósito de contribuinte de Estado que não o do depositário.

§ 2º Para os efeitos da alínea h do inciso I, o ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, deve ter sua origem identificada.

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I – na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III – considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV – respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

§ 4º (VETADO)

§ 5º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado, a posterior saída considerar-se-á ocorrida no estabelecimento do depositante, salvo se para retornar ao estabelecimento remetente.

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. (Parágrafo incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)"

Por certo, cada um dos incisos do artigo 11 da Lei Complementar n.º 87/96 merece comentários, seja para confirmar sua regularidade perante o texto constitucional, seja para apontar sua incompatibilidade, contudo, a seguir me dedicarei aos pontos que mais têm apresentado questionamentos por parte dos contribuintes.

II.4 Controvérsia relacionada à Importação de mercadorias

Como se concluiu acima, o ICMS devido na importação de mercadorias e serviços deve ser recolhido ao Estado onde se deu a importação, assim entendido aquele onde esteja situado o estabelecimento que figurar como importador dos bens. E assim é porque o fato objeto da incidência é a importação, portanto, o elemento de conexão com este fato não deve ser o ponto de entrada em território nacional, mas sim aquele onde está o promovente da hipótese que enseja a cobrança do tributo.

E foi exatamente isso o que se consagrou no texto constitucional, conforme se observa do artigo 155, , parágrafo 2º, do inciso IX, alínea ‘a’ (com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 33/01). Confira:

“(…)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(…)

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

(…)

Do dispositivo acima transcrito (ainda que já se tenha tratado da materialidade do ICMS devido na importação, quando se demonstrou a impossibilidade de sua interpretação literal) importa para o presente estudo é a parte final da alínea ‘a’, ou seja, de que o ICMS devido na importação cabe ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria.

Destarte, a Constituição Federal fixou como local para recolhimento do ICMS devido na importação o Estado onde está estabelecido o importador do bem, pouco importando onde ocorreu o desembaraço da mercadoria. Desse modo, poderá ocorrer de a entrada em solo brasileiro de determinado bem se dar no porto de Santos/SP, porém o recolhimento do ICMS ser feito ao Estado do Maranhão.

Assim, quando a Constituição Federal prevê no já mencionado item 'd', inciso XII, §2º, do artigo 155, que cabe à lei complementar fixar, para efeito da cobrança do ICMS, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, está ele apenas solicitando auxílio para melhor esclarecer tal regra, não autorizando qualquer modificação quanto ao ente competente para a exigência do tributo.

Destarte, no que tange à operação de importação, a lei complementar prevista no item 'd', inciso XII, §2º, do artigo 155, não poderá trazer novidade, já que a própria Constituição Federal determinou que o ICMS devido na operação de importação deverá ser pago ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria.

Problema surge quando – com se vê da transcrição anteriormente feita – a Lei Complementar 87/96 (no artigo 11, I, 'd') inova e faz prever que o local do recolhimento do ICMS devido na importação de mercadorias é o do estabelecimento onde ocorra a entrada física do bem importado.

Por certo, como já me referi, não há dúvidas que o ICMS deve ser recolhido ao Estado do estabelecimento importador (tal como previsto na Constituição Federal, item 'd', inciso XII, §2º, do artigo 155), porém, não necessariamente deverá a mercadoria trazida ao Brasil seguir fisicamente até o seu estabelecimento. E assim é porque o recolhimento do ICMS na importação está relacionado à entrada da mercadoria no ciclo econômico do importador, o que ocorrerá independentemente se esta seguir fisicamente até o seu estabelecimento.

Penso que o ICMS não incide sobre a simples entrada da mercadoria na unidade federada, isto é, sobre sua mera “importação”, o que está na hipótese de incidência do ICMS é a incorporação da mercadoria ao patrimônio daquele que realiza a importação.

Isto é o que inclusive concluiu a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento do Recurso Extraordinário 299.079-5, conforme se vê de sua respectiva ementa abaixo transcrita:

"EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA "A" DO INCISO IX DO §2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR.

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea "a" do inciso IX do §2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso.(...)"

Diante disso, constata-se que a Lei Complementar n.º 87/96 extrapolou os ditames constitucionais ao prever que o ICMS será recolhido, em relação à operação de importação, ao Estado onde se der a entrada física da mercadoria. Ao prevalecer esse entendimento, no caso de uma mercadoria importada que, sem seguir fisicamente ao importador, fosse vendida a terceiro, o ICMS devido na importação teria de ser recolhido ao Estado onde está situado o comprador de tal bem importado.

Ocorre que em tal exemplo teremos dois fatos geradores distintos, o primeiro relacionado à importação, cujo imposto apurado deverá ser pago ao Estado do importador – ou seja, o destinatário jurídico da mercadoria – e o segundo relacionado à venda promovida pelo importador, em relação a qual o ICMS terá de ser pago também ao Estado onde está situado o importador. Assim, o ICMS pago pela importação se converterá em crédito que será compensado com o montante devido pela venda.

II.4.1 Importação por conta e ordem e importação por encomenda

É válido citar que diferente situação será aquele tida como de "importação por conta e ordem"¹¹⁶, na qual a pessoa que consta formalmente como importador está efetivamente atuando em benefício de terceira pessoa, inclusive se valendo de recursos adiantados para a realização da operação.

Penso que nesta situação (importação por conta e ordem), a qual deverá ser apurada nos termos da legislação, o ICMS deverá ser recolhido ao Estado onde esteja o destinatário econômico da importação.

Diferente, todavia, é a situação em que a importação se dá por encomenda (i.e. em que não há adiantamento de valores pelo encomendante). Penso que neste caso não há dúvida que o verdadeiro importador é aquele que promove o desembaraço e posteriormente o revende ao encomendante.

II.5 Definição da alíquota do ICMS, em função do destino da mercadoria

Prevê a Constituição Federal, que a alíquota do ICMS em relação às operações interestaduais, em que o destinatário também seja contribuinte do ICMS, será aquela definida em Resolução pelo Senado Federal.

Entretanto, tornou-se prática entre os Estados a presunção de que deverá ser aplicada a alíquota interna, quando, ainda que o comprador da mercadoria esteja

¹¹⁶ Lei Federal n.º 10.637/02 – Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

situado em outro Estado, solicitar ele que a mercadoria seja entregue diretamente a seu cliente situado no mesmo Estado onde esteja o remetente original.

Contudo (e neste caso considerando apenas os casos regulares, já que eventuais ilícitos não são úteis para os fins científicos a que este estudo se propõe), me parece equivocado tal entendimento, uma vez que, como já se mencionou, o que importa para o ICMS não é exatamente o deslocamento físico da mercadoria, mas sim o negócio jurídico (tido como operação) em que ocorra a mudança de titular de do bem (circulação) da espécie mercadoria (objeto mercantil).

Ressalte-se que esta discussão não se relacionada exatamente sobre a discussão se o ICMS é devido na origem ou no destino, o que se pretende suscitar aqui é o fato de que para efeito da definição da alíquota aplicável não se deve levar em contar o percurso físico percorrido, mas sim o negócio jurídico efetivamente realizado.

III IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO "*CAUSA MORTIS*" E DOAÇÕES ITCMD

III.1 O ITCMD na Constituição Federal e a sua materialidade

Segundo consta do artigo 155, I¹¹⁷, da Constituição Federal, estão os Estados autorizados a instituir a cobrança de imposto sobre a transmissão "*causa mortis*" e doações, de quaisquer bens ou direitos.

Depreende-se da leitura do texto constitucional que a autorização para tributar se refere não aos bens que serão transferidos, mas sim à própria transferência, sendo que os complementos "*causa mortis*" ou doações servirão como limitadores para efeitos do alcance da incidência da norma tributante.

Importante observar que, segundo o Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva¹¹⁸,

"Na linguagem do Direito Civil, transmissão designa a transferência de coisas, ou a cessão de direitos, em virtude de que, coisas, ou direitos, se transmitem, ou se transferem, de dono, ou titular". Já o termo "*causa mortis*", ainda segundo o referido Vocabulário Jurídico, consiste em "expressão geralmente usada, na técnica jurídica, para distinguir os atos de última vontade ou os atos de transmissão de propriedade, após a morte, dos contratos ou atos de transmissão entre vivos (*inter vivos*)". E, por fim, o termo doação "... exprime o vocábulo, por sua etimologia, o ato de liberalidade, pelo qual a pessoa dispõe de bens ou vantagens integradas em seu patrimônio em benefício de outrem que os aceita".

¹¹⁷ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

¹¹⁸ (...) "
p. 829.

Vale registrar, também, que segundo o Código Civil (Lei n.º 10.406/02), artigo 538:

"Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra". Ademais, nos termos do artigo 1784, também do Código Civil, "Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários".

Desse modo, não há dificuldade em perceber que a materialidade do ITCMD não pode ser outra que não a transmissão de quaisquer bens ou direitos, em decorrência de sucessão (por morte) ou doação.

III.2 Espacialidade possível do ITCMD

No que tange ao ITCMD a Constituição Federal não deixou dúvidas quanto ao ente competente para exigir tal cobrança, uma vez que no parágrafo 1º do artigo 155 determinou que

- (i) relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

- (ii) relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal.

Desse modo, percebe-se que houve a adoção de elementos de conexão distintos para bens imóveis e para bens móveis, títulos e créditos, sendo que em relação ao primeiro a definição do ente competente levará em consideração a localização do próprio

bem. Já para os bens móveis, títulos e créditos, a atração da competência decorrerá do critério processual para definição do local onde se der o inventário ou o arrolamento (no caso da transmissão "*causa mortis*") tiver domicílio o doador (no caso da transmissão por doação) ou o Distrito Federal.

Problema surge, entretanto, em relação às situações em que estejam envolvidos doador com domicílio ou residência no exterior e nos casos em que o "*de cuius*" possua bens no exterior ou se era residente ou domiciliado fora do Brasil ou teve seu inventário processado no exterior¹¹⁹. Isso porque, segundo o inciso III, do parágrafo 1º do artigo 155 da Constituição Federal¹²⁰, prevê que nesses casos a competência para a instituição da cobrança será regulada por lei complementar.

¹¹⁹ A respeito da tributação das transmissões a título gratuito envolvendo mais de uma soberania nacional, Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional do Brasil, p. 226) destaca: "Em matéria de impostos sobre transmissões a título gratuito (sucessões e doações), defrontam-se dois princípios fundamentais, consoante a relevância do elemento de conexão adotado: o princípio do domicílio, segundo o qual o Estado teria o poder de tributar a totalidade das transmissões patrimoniais efetuadas por pessoas nele residentes (domicílio do *de cuius* ou doador) ou efetuadas em favor de beneficiários nele residentes (domicílio do beneficiário), independentemente do território em que se localizam os bens ou direitos objeto da transmissão; e o princípio do *locus rei sitae*, segundo o qual o Estado teria o poder de tributar exclusivamente as transmissões patrimoniais relativas a bens e direitos localizados no seu território, sendo irrelevante o domicílio do transmitente ou do beneficiário.

O princípio do domicílio conduz, quanto à extensão da obrigação do imposto, a um princípio da universalidade ou da tributabilidade ilimitada, abrangendo portanto bens e direitos situados no exterior, ao invés, o princípio do *locus rei sitae* conduz a um princípio da territorialidade (em sentido estrito) ou da tributabilidade limitada, restringindo os poderes tributários dos Estados aos bens e direitos localizados em seu território.

A verdade, porém, é que na época atual a generalidade dos Estados adota complexos sistemas em que se incorporam regras inspiradas em ambos os princípios. Assim, a generalidade dos países consagra o regime de tributar os não residentes em relação aos bens e direitos localizados no seu território. Mas esses mesmos países consagram a regra de tributar a totalidade das transmissões efetuadas por transmitentes nele domiciliados, incluindo as de bens localizados no exterior. Outros países – como a Áustria, a Alemanha e o Japão – dão igualmente relevância ao domicílio do beneficiário para consagrar o princípio da universalidade, caso em que também se abrangem bens localizados no exterior transferidos por transmitente também domiciliado no exterior.

O modelo de Convenção de dupla tributação relativo às sucessões e doações, elaborador pela OCDE em 1982, adotou como regra o princípio do domicílio do *de cuius* ou do doador, ao qual fazem exceção os bens imobiliários e os bens mobiliários pertencentes a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa, cuja tributação é de competência exclusiva do Estado do *locus rei sitae*."

¹²⁰ Artigo 155 – (...)
 (...)
 III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
 - b) se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
- (...)"

Assim, percebe-se que a espacialidade do ITCMD dependerá das características da transmissão, ou seja, se envolve:

- (i) bens imóveis e respectivos direitos;
- (ii) bens móveis, títulos e créditos; e
- (iii) doador com domicílio ou residência no exterior, ou "*de cujus*" com bens residência/domicílio no exterior ou inventário/arrolamento processado fora do Brasil.

III.3 Da necessidade de Lei Complementar para efeitos do inciso III, do parágrafo 1º, artigo 155, da Constituição Federal

Segundo já se mencionou, nos termos do inciso III, do parágrafo 1º, do artigo 155, da Constituição Federal, a definição da competência para a instituição da cobrança do ITCMD se dará por lei complementar. Isso pode parecer uma contradição daquilo que ao longo deste trabalho se pretendeu firmar posição, ou seja, de que a própria Constituição define a competência tributária. Entretanto, este é um dos casos em que o texto constitucional determina de forma contrária.

Assim, é possível perceber que não seria verdadeira a afirmação em que se atestasse que é regra que o texto constitucional é uma verdade "absoluta", afirmar que o próprio texto constitucional exaure a questão relacionada à competência tributária. Entretanto, penso que isso ocorre unicamente quando a própria Constituição Federal expressamente determina, pois, ao contrário, será de obrigação do aplicador do direito a busca no próprio texto constitucional da definição da competência.

Quanto à Lei Complementar, é importante que se cite que até o momento não houve a edição de tal norma. Os artigos 35 a 42 do CTN (o qual, como já se mencionou neste trabalho, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar) que tratavam das operações, onerosas ou não, com bens imobiliários, não servem aos propósitos requisitados pelo inciso III, do parágrafo 1º, do artigo 155, da Constituição Federal

À época da edição dos referidos artigos 35 a 42 do CTN, a transmissão de bens móveis transmitidos não era de tributada e a competência para transmissão onerosa ou não de bens imóveis estava exclusivamente na alçada dos Estados. Com a aprovação da atual Constituição Federal, houve sensível alteração da competência e da abrangência tributária, que passou a ser compartilhada entre Estados e Municípios, os primeiros ficando com o direito a tributar todas as transmissões por doação ou "*causa mortis*" de bens móveis e imóveis e as municipalidades tendo sob seu campo de incidência as transmissões imobiliárias onerosas.

Como registro histórico, vale mencionar que em 1989 o então Senador Fernando Henrique Cardoso apresentou no Senado Federal o Projeto de Lei Complementar nº 164/1989 (tendo recebido na Câmara dos Deputados o nº 23/1991), com o propósito de regulamentar a competência para instituição do ITCMD nas condições previstas no inciso III do § 1º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988. No entanto, referido Projeto foi arquivado por inconstitucionalidade¹²¹.

¹²¹ Ofício do Primeiro-Secretário da Câmara dos Deputados (publicado no Diário do Senado Federal de 10/09/2003, p. 26495), cujo conteúdo segue abaixo:

"Nº 702/2003, de 5 do corrente, comunicando o arquivamento, por inconstitucionalidade, do Projeto de Lei do Senado nº 164, 1989-Complementar (nº 23/91-Complementar, naquela Casa), que regula a competência para instituição do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, nas condições previstas no inciso III do §1º do art. 155 da Constituição Federal". Confirma-se, na sequência, trecho do voto proferido pelo relator do parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados, Deputado Luiz Antônio Fleury, sobre o aludido Projeto de Lei Complementar:

"(...) A proposição, equivocadamente, faz variar a competência tributária em função de o doador ter ou não residência no exterior, quando, à toda evidência, o que deveria ser levado em consideração seria a circunstância de o doador ter ou não residência no Brasil. O autor da proposição cometeu esse equívoco em razão da leitura apressada do texto da Constituição. Com efeito, o inciso II do § 1º do art. 155 outorga competência ao Estado de domicílio do doador; essa competência não se exclui pelo fato de o doador ter também

Assim, até o momento, não houve a edição de Lei Complementar para definir a competência tributária para os casos previstos no inciso III do § 1º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, o que, a meu ver, impossibilita a exigência do respectivo tributo, em tais situações.

domicílio fora do Brasil. A conjugação dos incisos II e III mostra que a competência que deve ser regulada por lei complementar é a do caso em que o doador não tenha domicílio no Brasil".

IV IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES IPVA

IV.1 IPVA na Constituição Federal

A atribuição de competência para a criação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores IPVA tem sede no artigo 155, III, da Constituição Federal, tal como se vê de sua respectiva transcrição abaixo:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

III – propriedade de veículos automotores

(...)

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização"

Desse modo, poderão os Estados instituir a cobrança de tributo que incidirá sobre a propriedade de veículos automotores, sendo que suas alíquotas mínimas serão fixadas pelo Senado Federal, e poderá haver diferenciação (no que tange à alíquota) em função do tipo e utilização.

Destaca-se que, diferentemente do Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em relação ao qual, por óbvio, a definição do Município competente para cobrá-lo não merece grandes considerações (em que pese, o que se verá mais à frente, a discussão envolvendo o ITR), já que basta a verificação da localização física do bem, o IPVA suscita, ainda que aparentemente, conflitos de competência, já que o proprietário do veículo automotor poderá fazer uso (gozando de seu direito de propriedade) em qualquer parte do território. É esse aparente conflito que este trabalho pretende discutir.

IV.2 Ausência de Lei Complementar

Vale registrar que, ao contrário do que ocorre com outros impostos, como o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de Comunicação – ICMS – e o Imposto sobre Serviços – ISS –, não há na legislação brasileira Lei Complementar nacional tratando do IPVA.

Portanto, tal fato – além de confirmar que a instituição da cobrança de tributos não está subordinada à edição de lei complementar que defina aspectos básicos do tributo a ser exigido – constata que os conflitos de competência surgidos em decorrência da possibilidade de dois Estados de julgarem aptos para exigir o recolhimento do IPVA são solucionados unicamente da interpretação direta do texto constitucional. Não há dúvida, entretanto, que caso houvesse lei complementar tratando do assunto isso tornaria muito mais simples a vida do contribuinte, porém, isso não indica que a resposta não esteja no próprio texto constitucional.

A esse respeito, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal – STF¹²² quando do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº

¹²² 1. "Como salientado no despacho agravado, ambas as Turmas desta Corte (e foram citados vários precedentes) já se manifestaram pela constitucionalidade da disciplina do imposto sobre a propriedade de veículos automotores por lei local. É a questão relativa à inobservância do artigo 146 da Carta Magna, no tocante à exigência de Lei Complementar, foi largamente examinada e rejeitada com a seguinte fundamentação que está assim sintetizada na ementa do RE 236.931:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. LEI N.º 6.606/89, COM AS ALTERAÇÕES DAS LEIS N.º 7.002/90 E 7.644/91. PRETENSA INCOMPATIBILIDADE COM AS NORMAS DOS ARTS. 24, §3º; 150, II E IV, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO.

Descabimento da alegação, tendo em vista que o constituinte de 1988, como revela o art. 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1989 (caput).

Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24 e em seu §3º; da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4º), ainda não editada.

279.645/MG (o qual tinha como Relator o Ministro Moreira Alves) já se pronunciou sobre esse assunto, manifestando o entendimento de que para a cobrança do IPVA basta a edição de normas estaduais, não havendo a necessidade de que ocorra a promulgação de lei complementar.

Dessa forma, para a instituição e cobrança do IPVA pelos Estados, é suficiente a publicação de leis ordinárias estaduais dispondo sobre o imposto, desde que sejam observadas as disposições constitucionais sobre o tema, insertas no artigo 155, inciso III e parágrafo 6º do mesmo artigo, da CF/88, ou seja, outorga de competência conferida aos Estados (e ao Distrito Federal) para instituir imposto sobre "propriedade de veículos automotores" e regras sobre as sua alíquotas.

IV.3 Materialidade do IPVA

Como se observa de uma simples análise do texto constitucional, a cobrança do IPVA se concentra unicamente na expressão "propriedade de veículo automotor". Desse modo, não se poderá aceitar a incidência do IPVA sobre ocorrência que se configure outra relação que não a propriedade.

Sabendo-se que o direito tributário é assim estudado unicamente a título doutrinário, uma vez que compõe o sistema jurídico nacional, para definir o que vem a ser propriedade¹²³ se faz necessária a análise do Código Civil (Lei n.º 10.406/02), cujo artigo

A única exceção foi relativa ao novo ICMS, cujas normas gerais foram estabelecidas, em caráter provisório, por meio de convênio celebrado pelos Estados (§ 8º).

Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que, por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo.

(...)"

¹²³ A respeito da definição de propriedade, Pontes de Miranda (in Tratado de direito Privado, p. 37, Tomo XI), esclarece que:

1228¹²⁴ define que o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. Ademais, ainda segundo o Código Civil (artigo 1.231¹²⁵) a propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário.

Assim, é possível concluir que a expressão "propriedade de veículo automotor" corresponde ao direito inerente a quem dispõe de tal bem, podendo utilizá-lo – por certo, salvo em caso de vedação legal – da forma que melhor lhe convier, não podendo lhe ser imposta qualquer limitação, que não advenha de disposição legal.

"(...) Em sentido amplíssimo, propriedade é o domínio ou qualquer direito patrimonial. Tal conceito desborda o direito das coisas. O crédito é propriedade. Em sentido amplo, propriedade é todo o direito irradiado em virtude de ter incidido regra de direito das coisas (cp. arts. 485, 524 e 862). Em sentido quase coincidente, é todo direito sobre as coisas corpóreas e a propriedade literária, científica, artística e industrial. Em sentido estreitíssimo, é só o domínio. O primeiro sentido é o de propriedade, no art. 5º, XXII, da Constituição de 1988. O segundo é o que corresponde aos arts. 524-530 do Código Civil. O terceiro é o menos usado nas leis, e mais em ciência. O quarto é mesclado aos outros e quase sempre é o que se emprega quando se fala de proprietário, em relação a outro titular de direito real (e.g., arts. 713 e 730). Costuma-se distinguir o domínio, que é o mais amplo direito sobre a coisa, e os direitos reais limitados. Isso não significa que o domínio não tenha limites; apenas significa que os seus contornos não cabem dentro dos contornos de outro direito. O próprio domínio tem o seu conteúdo normal, que as leis determinam. Não há conteúdo a priori, jusnaturalístico, de propriedade, senso lato, nem conceito a priori, jusnaturalístico, de domínio."

¹²⁴ Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

§ 2º São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem.

§ 3º O proprietário pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, bem como no de requisição, em caso de perigo público iminente.

§ 4º O proprietário também pode ser privado da coisa se o imóvel reivindicado consistir em extensa área, na posse ininterrupta e de boa-fé, por mais de cinco anos, de considerável número de pessoas, e estas nela houverem realizado, em conjunto ou separadamente, obras e serviços considerados pelo juiz de interesse social e econômico relevante.

§ 5º No caso do parágrafo antecedente, o juiz fixará a justa indenização devida ao proprietário; pago o preço, valerá a sentença como título para o registro do imóvel em nome dos possuidores.

¹²⁵ Art. 1.231. A propriedade presume-se plena e exclusiva, até prova em contrário.

IV.4 Espacialidade possível do IPVA

Ora, se a materialidade a ser verificada para a cobrança do IPVA é a propriedade de veículo automotor, outro não pode ser o aspecto espacial da hipótese de incidência que não aquele onde o proprietário exercita habitualmente o seu direito de propriedade. Assim, é inaceitável que outra Unidade da Federação que não aquela onde reside a pessoa física ou onde esteja o estabelecimento da pessoa jurídica venha a exigir tal tributo.

Assim, é possível considerar que o único elemento de conexão possível para a exigência do IPVA é o domicílio do proprietário do veículo automotor. Já que é neste local, em princípio, onde será exercitada a materialidade de tal tributo, ou seja, onde o proprietário usará, gozará e disporá da coisa (veículo automotor).

Assim, para que se consiga definir onde é exercido o referido direito (de propriedade) e, portanto, o ente competente para exigir o recolhimento do tributo, necessário se faz a análise do elemento de conexão possível (domicílio), tendo em vista ser este que, em última análise, definirá qual será o Estado competente para a cobrança do tributo.

IV.4.1 Domicílio como elemento de conexão possível para cobrança do IPVA

De acordo com o que prevê o artigo 22, XI da Constituição Federal¹²⁶, é de competência exclusiva da União legislar sobre trânsito e transporte. Nesta esteira prevê o

126

“Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
(...)
XI – trânsito e transporte;
(...)”

"*caput*" do artigo 120¹²⁷ do Código de Trânsito Brasileiro (Lei n.º 9.503/97) que todo veículo automotor deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário.

Assim, ao estabelecer que o registro do veículo deve ser feito na Unidade de Federação na qual o proprietário é domiciliado ou residente, o Código de Trânsito Brasileiro corrobora que o elemento de conexão possível para a cobrança do IPVA é o domicílio do proprietário.

A respeito do termo "domicílio" da pessoa natural, prevê o Código Civil que este é o lugar:

- a) onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo, sendo que possuindo diversas residências onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas (artigo 70 e 71¹²⁸);
- b) no que tange às relações concernentes à profissão, onde esta é exercida (artigo 72¹²⁹);
- c) onde for encontrada, quando não tenha residência habitual (artigo 73¹³⁰);

¹²⁷ “Art. 120. Todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semirreboque deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.

(...)”
¹²⁸ “Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.

Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.”

¹²⁹ “Art. 72. É também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida.

Parágrafo único. Se a pessoa exercitar profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem.”

Vale registrar, ademais, que segundo o artigo 74¹³¹ do Código Civil, altera-se o domicílio, transferindo a residência, com a intenção manifesta, sendo que a respectiva prova resultará do que declarar a pessoa às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem.

Já em relação às pessoas jurídicas, de acordo com o que prevê o artigo 75¹³² do Código Civil, o domicílio é o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos, sendo que, tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados. Ademais, se a administração, ou diretoria, tiver a sede no exterior, haver-se-á por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas pelas respectivas agências, o lugar do estabelecimento localizado no Brasil a que ela corresponder.

¹³⁰ “Art. 73. Ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual, o lugar onde for encontrada.

¹³¹ Art. 74. Muda-se o domicílio, transferindo a residência, com a intenção manifesta de o mudar.

Parágrafo único. A prova da intenção resultará do que declarar a pessoa às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem.

¹³² Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:

I – da União, o Distrito Federal;

II – dos Estados e Territórios, as respectivas capitais;

III – do Município, o lugar onde funcione a administração municipal;

IV – das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.

§ 1o Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados.

§ 2o Se a administração, ou diretoria, tiver a sede no estrangeiro, haver-se-á por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas por cada uma das suas agências, o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder.”

Verifica-se, portanto, que o local de domicílio é definido com base nas atividades inerentes à pessoa, ou seja:

(i) para a pessoa física, o local de sua residência, já que é nesta delimitação territorial que são praticados os atos inerentes a sua vida jurídica;

(ii) para a pessoa jurídica, o local de seu estabelecimento empresarial, pois é aí que são desenvolvidas realizações que lhes são pertinentes.

IV.4.2 Domicílio no Código Tributário

O Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66) também traz previsão relacionada ao domicílio – em linha com o que prevê o Código Civil – fazendo prever (em seu artigo 127¹³³) que na falta de eleição *pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:*

¹³³ “Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

(...)

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.”

- (i) quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

- (ii) quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

Verifica-se, portanto, como acima comentado em relação ao Código Civil, que o domicílio, tanto da pessoa física como da pessoa jurídica, é exatamente o local onde desenvolve suas atividades particulares, no primeiro caso, e empresariais no segundo. Importante ressaltar que no caso das filiais das pessoas jurídicas cada uma delas terá domicílio diferente do da sua matriz, não sendo possível alegar que esta atrai domicílios.

Portanto, qualquer tentativa de determinada Unidade da Federação em tributar veículo que esteja tão somente transitando por seu território atentará contra os preceitos constitucionais. Situação diferente será aquela de fraude na definição do domicílio pelo contribuinte, do que não se está tratando aqui.

IV.5 As locadoras de veículos automotores

Situação peculiar vivenciam as empresas locadoras de veículos automotores, tendo em vista que poderão ter seu estabelecimento empresarial localizado em determinada Unidade da Federação, porém, o veículo que loca poderá transitar em qualquer parte do território nacional. Situação mais complexa é aquela em que há a locação de uma frota de veículos a determinada empresa localizada em diferente Estado da Federação.

Penso que essa situação não difere da premissa acima suscitada (ou seja, de que o IPVA deverá ser recolhido ao Estado onde há a fixação do estabelecimento empresarial). Entretanto, será necessária a análise da situação fática, já que não é razoável

imaginar como juridicamente possível se aceitar que empresa locadora crie estabelecimento localizado em determinado Estado, e não tenha qualquer estrutura para "armazenar" os veículos que locará, pois de antemão se sabe que tais bens ficarão a disposição dos locatários em diferentes localidades.

IV.6 Legislação do Estado de São Paulo, exemplo ilustrativo

O Estado de São Paulo, exercitando sua competência constitucional para instituir a cobrança do IPVA, aprovou a Lei n.º 13.296/08, na qual foram estabelecidas as disposições para o recolhimento de tal tributo.

Relativamente ao que este trabalho se propõe (analisar a espacialidade possível para a exigência tributária), há que se destacar o artigo 4º da referida Lei n.º 13.296/08. Confira:

"Art. 4º O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

§ 1º Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio:

1 – se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

2 – se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado:

a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa;

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota;

3 – qualquer de suas repartições no território deste Estado, se o proprietário ou locatário for pessoa jurídica de direito público.

§ 2º No caso de pessoa natural com múltiplas residências, presume-se como domicílio tributário para fins de pagamento do IPVA:

1 – o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão;

2 – caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda.

§ 3º Na impossibilidade de se precisar o domicílio tributário da pessoa natural nos termos dos §§ 1º e 2º deste artigo, a autoridade administrativa poderá fixá-lo tomando por base o endereço que vier a ser apurado em órgãos públicos, nos cadastros de domicílio eleitoral e nos cadastros de empresa seguradora e concessionária de serviço público, dentre outros.

§ 4º No caso de pessoas jurídicas de direito privado, não sendo possível determinar a vinculação do veículo na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do item 2 do § 1º deste artigo, presume-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

§ 5º Presume-se domiciliado no Estado de São Paulo o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado.

§ 6º Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (leasing), o imposto será devido no local do domicílio ou residência do arrendatário, nos termos deste artigo.

§ 7º Para os efeitos da alínea "b" do item 2 do § 1º deste artigo, equipara-se a estabelecimento da empresa locadora neste Estado, o lugar de situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação."

Relativamente à pessoa natural, me parece não haver qualquer incompatibilidade com o texto constitucional, uma vez que são estabelecidos apenas critérios para a definição de seu domicílio, os quais guardam fidelidade com premissa que adotamos linhas atrás, ou seja, de que o domicílio da pessoa natural será definido com base na apuração de onde são realizadas suas habituais atividades.

Já em relação às pessoas jurídicas, é possível depreender que houve grande preocupação em conseguir tributar a propriedade das empresas locadoras. Ao estabelecer vínculo ao locatário (no caso de locação) e também ao arrendatário (nos contrato de arrendamento mercantil), incidiu o legislador em estrondoso equívoco, uma vez que constitucionalmente é possível estabelecer a tributação do IPVA tão somente a partir do domicílio do proprietário. Assim, a menos que se comprove que o domicílio do proprietário não corresponde à realidade, não se poderá aceitar que a competência para exigir tal tributo seja avocada por outra localidade.

V IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS ISS

V.1 ISS na Constituição Federal e sua materialidade possível

A atribuição de competência para a cobrança do Imposto Sobre Serviços ISS tem sede no artigo 156, III (com modificações introduzidas pela Emendas Constitucionais n.ºs 3/93 e 37/02), da Constituição Federal, tal como se vê de sua respectiva transcrição abaixo:

"Art. 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.

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

Verifica-se do texto constitucional que à lei complementar é atribuído papel fundamental na instituição da cobrança do ISS. Percebe-se que, segundo o texto da Constituição Federal, podem os Municípios instituir a cobrança do ISS sobre atividades que reúnam as características de um serviço que não esteja no campo de incidência do ICMS, e que constem em lei complementar. Ademais, é atribuído à lei complementar o poder para (i) definir alíquotas máximas e mínimas, (ii) tratar da exportação de serviços e (iii) regular a forma de concessão de benefícios fiscais.

Não se pretende aqui suscitar discussão relacionada a se o texto constitucional adotou a melhor técnica ao conceder tanto poder à lei complementar, ou se tal dispositivo está em consonância com sistema constitucional tributário. O que se deseja frisar é unicamente que a lei complementar não poderá modificar aspectos inerentes à hipótese de incidência do ISS, sob pena de fazer ruir o sistema constitucional tributário.

Como já se teve a oportunidade de esclarecer neste trabalho, a materialidade da hipótese normativa, em síntese, consiste na referência a comportamentos que farão surgir a relação jurídico tributária, a qual culminará no recolhimento de tributo.

No caso do ISS, o texto constitucional possibilitou aos Municípios a instituição da cobrança de tributo sobre serviços. Assim, por óbvio, o comportamento a que se refere a materialidade da hipótese normativa não pode ser outro que não o descrito pelo verbo "prestar". E assim é porque somente a prestação é que fará surgir o objeto cuja competência para tributar foi atribuída pela Constituição aos Municípios.

Portanto, verifica-se que a materialidade da incidência do ISS (tal como se mencionou em relação ao ICMS) não se direciona exatamente ao "serviço", mas sim à "prestação de serviço", assim tida como um negócio jurídico tendente à realização de uma obrigação de fazer.

A respeito de negócio jurídico, convém lembrar a lição de Pontes de Miranda já mencionada linhas atrás, para quem, em síntese, o negócio jurídico é o ato humano consistente na manifestação de vontade. No que tange à obrigação de fazer, vale a pena novamente citar Maria Helena Diniz para quem esta é a que vincula duas pessoas em decorrência de um ato positivo, material ou imaterial, em benefício de uma delas.

Portanto, pode-se definir a materialidade do ISS como o negócio jurídico (estabelecido de uma relação decorrente da manifestação de vontades) consistente na prestação de serviço (obrigação de fazer).

V.2 Espacialidade possível na cobrança do ISS

Considerando que a materialidade do ISS é, como acima mencionado, a prestação do serviço, outra não pode ser a espacialidade da hipótese de incidência que não aquela relacionada ao espaço físico onde se desenvolverá tal prestação, já que é neste local que surgirão os elementos que propiciaram a irradiação de efeitos da norma jurídica autorizadora da exigência de tal tributo.

Assim, outro não pode ser competente para exigir o tributo, que não aquele Município onde se deu a realização da prestação do serviço. Defender critério diverso é relativizar a atribuição de competências realizada pelo texto constitucional, ignorando o princípio constitucional da territorialidade.

Clélio Chiesa¹³⁴ lembra que a Constituição Federal, ao adotar os critérios material e territorial para a repartição da competência, já estabeleceu implicitamente o âmbito de vigência das leis tributárias de cada um dos Municípios. Assim, não há base constitucional jurídica para considerar a possibilidade de que Município onde não se realizou a prestação do serviço venha a se declarar como competente para exigir o tributo.

Adotar parâmetro diverso, a pretexto de resolver aparentes conflitos de competência (uma vez que não os há, já que a rigidez do texto constitucional não os permite),

¹³⁴ "O critério espacial do ISSQN e a questão da sua incidência ou não sobre a locação de bens móveis", Revista Tributária n.º 40, p. 121.

é um perigoso meio de ultrapassar obstáculos colocando em segundo plano a instituição – permanente – Estado.

A este respeito, esclarecedoras são as palavras de Cléber Giardino¹³⁵, quem destaca:

"10. As observações anteriormente feitas – sobre ter a Constituição Federal, determinado a sobreposição do critério territorial ao material, para efeito de repartição de competências tributárias entre os Municípios evidenciam como foram considerando, no Brasil, os dois desdobramentos lógicos retro referidos. De um lado, é certo que o sistema, permitindo plena captação, pelos Municípios dos fatos ocorridos no interior de seus territórios, implicitamente lhes veda superação desse perímetro. (Isto é, em matéria de aplicação de legislação do ISS, Município algum poderá colher fatos realizados em território que não lhe pertença, sob pena de restrição ou detrimento de competência tributária alheia e, pois, de inconstitucionalidade.) De outro lado, e por consequência, indica, como aplicável a esses eventos, a lei do município onde eles se verificam; essa específica e determinada pessoa pública, enfim, é a constitucionalmente designada como titular do tributo in concreto."

"(...) O sistema por definição repele concorrência nessa órbita (o art. 22, da Constituição é, dentro dele, manifesta exceção), há, na estrutura política do Estado Brasileiro, pluralidade de pessoas exercentes de poderes tributários; os limites das faculdades impositivas de cada qual, assim, só podem estar, rigorosa e definitivamente, dispostos no texto constitucional".

Assim, creio ser possível afirmar que não há outra espacialidade possível para o ISS que não aquela que resulte em se recolher o imposto para o Município onde se deu a realização do serviço. Importante destacar que não me convence argumentos de alguns doutrinadores quando utilizam exemplos citando determinados casos em que o serviço pode ser realizado em diversas localidades. Quer me parecer que nestes se está mais preocupado em se resolver um problema prático, o que exatamente de técnica jurídica.

135

ISS Competência Municipal, Revista de Direito Tributário n.º 32, p. 217.

Exemplo que me ocorre é o caso do corretor de seguros, no caso em que empresa seguradora e cliente estejam em Municípios diferentes. A meu ver, é indubitável que pouco importa para efeitos da definição do Município competente para exigir o ISS, onde estão as partes envolvidas na contratação do seguro, neste caso importa saber (para efeitos da incidência do ISS sobre a corretagem do seguro) onde houve o desenvolvimento da atividade de corretagem. Assim, se o profissional nem sequer saiu de seu escritório para realizar a atividade, é no respectivo Município onde estiver estabelecido que o imposto será devido.

V.3 Decreto-Lei n.º 406/68

Em que pese a óbvia, a meu ver, espacialidade possível constante da Constituição Federal, o Decreto-Lei n.º 406/68 (que por muito tempo norteou os Municípios na cobrança do ISS, sendo reconhecido pela doutrina como recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar) criou previsão diversa.

O artigo 12 (cuja alínea 'c' foi inserida pela Lei complementar nº 100, de 22.12.1999) do Decreto-Lei n.º 406/68 previa que:

“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.”

A respeito de tal dispositivo Hugo de Brito Machado¹³⁶ expõe seu ponto de vista afirmando:

"que cuida-se de opção do legislador, que instituiu uma ficção jurídica. O local da prestação do serviço, assim, está definido por ficção jurídica. Não se admite prova em contrário. O imposto, portanto, é devido ao Município em que tem estabelecimento o prestador, ou se não é estabelecido, onde tem domicílio. Ficaram, desta forma, resolvidas inúmeras questões que certamente seriam suscitadas, em casos como o de um advogado que tem escritório em São Paulo mas, eventualmente, presta serviços em Brasília, junto ao STJ ou STF. As ficções jurídicas – é bom ressaltar este aspecto – impõem a certeza jurídica da existência de um fato cuja ocorrência, no mundo fenomênico, não é certa. Uma vez criada a regra jurídica, porém, a ficção penetra na ordem jurídica como verdade."

Em vista de tudo o quanto já foi aqui exposto, quer me parecer que a tese defendida por Hugo de Brito Machado não guarda fidelidade com os ditames constitucionais. Como já se mencionou, a meu ver, a ficção jurídica não pode ser sobreposta a princípios constitucionais, que impedem eventuais modificações nos aspectos da hipótese normativa. Em vista disso, estou com Clélio Chiesa¹³⁷ para quem

"... o art. 12, a, do Dec.-lei 406/68 não foi recepcionado pela Constituição de 1988, pois é incompatível com o que está disposto no texto constitucional. É certo que o referido decreto tem status de lei complementar; todavia, nem a esta é autorizado modificar o texto constitucional. A função do referido instrumento normativo é a de suplementar a Constituição Federal e não alterá-la, seja direta, seja indiretamente.

Destarte o legislador ordinário, ao dispor no art. 12, a, do Dec-lei 406/68 que o local da prestação dos serviços é o do estabelecimento do prestador, violou o princípio da territorialidade. A Constituição Federal, ao adotar os critérios material e territorial para a repartição da competência, já estabeleceu implicitamente o âmbito de vigência das leis tributárias de cada um dos Municípios."

¹³⁶ "O local da ocorrência do fato gerador do ISS", Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 58, p. 45.

¹³⁷ "O critério espacial do ISSQN e a questão da sua incidência ou não sobre a locação de bens móveis", Revista Tributária n.º 40, p. 121.

V.4 Lei Complementar n.º 116/03

Para suceder o Decreto-Lei n.º 406/68, a pretexto de corrigir imperfeições da legislação infraconstitucional, se fez publicar em 01/08/03, a Lei Complementar n.º 116/03, a qual em seu artigo 3º pretensamente auxilia o contribuinte na identificação de qual é o Município competente para exigir o recolhimento do tributo.

Entretanto, de simples análise do texto legal, é possível verificar que o mesmo vício contido no Decreto-Lei n.º 406/68 é repetido pela Lei Complementar n.º 116/03, como se vê da transcrição (longa, porém, necessária) de seu artigo 3º:

"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:

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, semeadura, 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 vigiados, 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, ferropuerto, 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."

Como se vê acima, o "caput" do artigo 3º da Lei Complementar n.º 116/03 constrói ficção idêntica àquela que constava do Decreto-Lei n.º 406/68, a qual, como já se citou, atuava em descordo com o texto constitucional.

É certo que nos incisos "II a XXII" e nos parágrafos 1º e 2º o legislador tentou adequar-se ao quanto prevê o texto constitucional, porém, tendo cometido deslize no inciso "XX" (serviço de mão de obra), já que a "mão de obra" nem sempre será fornecida no Município do tomador, podendo o contratante indicar outra localidade para a utilização.

Também é duvidosa a indicação relacionada à contratação de serviço prestado por pessoa localizada fora do Brasil (inciso I), e também àqueles executados em águas marítimas (§ 3º).

Ao definir o que vem a ser estabelecimento prestador, o legislador complementar acendeu uma luz no fim do túnel, pois possibilita o entendimento (ainda que cause transtornos aos contribuintes) de que a competência para exigir o ISS é do Município onde o serviço é prestado. Confira-se a redação do artigo 4º da Lei Complementar n.º 116/03:

“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”

Assim, com o auxílio do referido artigo 4º, é possível construir interpretação, em conjunto com o artigo 3º, no sentido de que o ISS será sempre devido no local onde ocorre efetivamente a prestação do serviço.

V.5 Posição do Superior Tribunal de Justiça STJ

Repetidos julgamentos abordando a questão da competência para exigir o ISS culminaram com a decisão proferida pela 1ª. Seção do STJ, que ao julgar os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 130.79/CE (publicado no Diário da Justiça de 12/06/00) consagrou o entendimento de que o Município competente para exigir o ISS é aquele onde se deu a prestação do serviço. Confira:

“Embargos de Divergência. ISS. Competência. Local da Prestação de Serviço. Precedentes.

Para fins de incidência do ISS – Imposto sobre Serviços -, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do artigo 12, alínea a do Decreto-lei nº. 406/68. Embargos rejeitados.”

(EResp 130.792/CE; Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 1997/0090500-4, DJ 12.06.2000 p. 66, RDDT vol. 59 p. 178, RDR vol. 18 p. 198, RET vol. 15 p. 69, Primeira Seção – a qual é composta pelas Primeira e Segunda Turmas – Ministros relatores Ari Pargendler e Nancy Andrighi)

Ao analisar os motivos que levaram ao entendimento (de que o ISS é devido ao Município onde efetivamente se realizou a atividade sujeita ao tributo) constante do julgamento realizado pelo STJ nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 130.79/CE acima mencionado, constata-se que os julgadores levaram em consideração a presunção de que há na Constituição Federal um princípio implícito de que atribuiria ao Município competência para tributar as prestações ocorridas em seu território e apenas tais

prestações. Tal linha de interpretação pode ser verificada no voto do Ministro Garcia Vieira, o qual abaixo é transcrito em parte:

“Sr. Presidente, verifica-se por vários precedentes que tenho em mãos que o entendimento predominante, atualmente, nesta Primeira Seção, na Primeira Turma e, também, na Segunda Turma é no sentido de que o fato gerador se concretiza no local onde o serviço é prestado. Por exemplo, temos aqui o Recurso Especial n.º 168.023/CE, Relator Ministro José Delgado, DJ de 03.08.1987. Está dito o seguinte:

‘O fato gerador do ISS se concretiza onde o serviço é prestado.’

No mesmo sentido, Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 115.338/ES, do qual fui relator, DJ de 08.09.1998.

No Recurso Especial n.º 72.398/SP, Relator o Sr. Ministro Demócrito Reinaldo, DJ de 10.06.1996, julgado no dia 06 de maio de 1998:

‘Embora o artigo 12, letra a, considere como local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador, pretende o legislador que o referido Imposto pertença ao município em cujo território se realizar o fato gerador’ Recurso Especial n.º 23.371-2/SP, Relator o Sr. Ministro Milton Luiz Pereira, DJ de 26.09.1994:

‘Para o ISS quanto ao fato gerador considera-se o local onde se efetivar a prestação de serviço.’

Da Segunda Turma, Recurso Especial n.º 115.279/RJ, Relator o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, DJ de 01.07.1999, julgado no dia 06 de abril de 1999:

‘O município competente para cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele município o poder de tributar o serviço ocorrido em seu território’.

Temos também os Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 168.023/CE, Relator o Ministro Paulo Galotti, DJ de 03.11.1999, julgado no dia 22 de setembro de 1999. Consta da ementa:

‘O município competente para exigir o ISS é aquele onde o serviço é prestado.’ O Ministro Paulo Galotti cita, aqui, vários outros precedentes: o Recurso Especial n.º 115.338/ES, do qual fui Relator, e Recurso Especial n.º 115.279/RJ, Relator o Ministro Francisco Peçanha Martins. V.Exa., por esses exemplos, pode verificar que a questão nas duas Turmas e, também, nesta Egrégia Seção, agora é no sentido de que é o local da prestação do serviço.

Peço vênia ao Ministro-Relator Ari Pargendler, para rejeitar os embargos.”

V.6 Posição do Supremo Tribunal Federal STF

O Supremo Tribunal Federal – STF em determinada ocasião teve a oportunidade de analisar a discussão relacionada ao Município competente para exigir o ISS (ainda que nesta ocasião em decorrência de motivo processual não tenha efetivamente decidido a questão), quando reconheceu a constitucionalidade da discussão, senão vejamos:

"Decisão: Trata-se de agravo contra decisão que negou provimento a recurso extraordinário fundado no art. 102, III, "a" da Constituição Federal, interposto em face de acórdão assim ementado (fl. 71):

"Tributário – ISSQN – Legitimidade Passiva – Competência – art. 12, do Dec.-Lei 406/68 – Local da Efetiva Prestação de Serviço. 'A parte passiva no mandado de segurança é a pessoa pública interessada, que contesta o pedido e representa a autoridade coatora.' O mandado de segurança é o remédio de natureza constitucional destinado a proteger direito líquido e certo contra ato ilegal ou abusivo de poder emanado de autoridade pública. Se o conjunto probatório dos autos evidencia a ocorrência dos fatos relatados na peça inicial, torna-se pertinente a concessão da segurança pleiteada. Na prestação de serviços em Município diverso da sede ou domínio da prestação, a competência pra tributação dos serviços é o Município onde ocorreu o fato gerador do ISSQN, ou seja, o da efetiva prestação do serviço, tendo em vista o princípio da territorialidade, sendo essa a melhor interpretação do art. 12 "a", do Decreto-Lei 406/68. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, a ponto de irradiar efeitos sobre um fato ocorrido em outro município.

Alega-se violação aos artigos 146, I, II e III e 156, III, da Carta Magna.

O Subprocurador-Geral (sic) da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, manifestou-se pelo não provimento do agravo, em parecer do qual restou consignado (fl, 151):

"O agravo de instrumento não merece prosperar:

É que as questões constitucionais invocadas no recurso extraordinário não foram objeto de debate e decisão pelo Tribunal a quo, convindo esclarecer que a simples menção ao dispositivo constitucional no acórdão recorrido não é suficiente para caracterizar o prequestionamento, o qual exige a discussão, pelo Tribunal, da

extensão e do alcance da norma, o que não ocorreu no caso. Incidem, na espécie, as Súmulas 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.

Por outro lado, o acórdão recorrido decidiu a controvérsia com base em interpretação da norma infraconstitucional (art. 12, 'a', do Dec-Lei 406/68), o que não autoriza a admissão do recurso extraordinário por caracterizar ofensa meramente reflexa do texto constitucional."

A controvérsia está restrita ao âmbito da legislação infraconstitucional. A ofensa à Constituição Federal, se existente, seria reflexa. Nesse sentido, monocraticamente, o RE 371.807, Rel. Carlos Velloso, DJ 23.2.2005, o RE 391.978, Rel. Nelson Jobim, DJ 16.9.2003, o RE 410.951, Rel. Cesar Peluso, DJ 28.4.2005 e, ainda, o AgRRE 429.067, 2ª T., Rel. Celso de Mello, DJ 4.2.2005, assim comentado: "Ementa: Recurso Extraordinário – Alegada Violação a Preceitos Inscritos na Constituição da República – Ausência de Ofensa Direta à Constituição – Inviabilidade do Recurso Extraordinário – Agravo Improvido.

A situação de ofensa meramente reflexa ao texto constitucional, quando ocorrente, não basta, só por si, para viabilizar o acesso à via recursal extraordinária. Precedentes"

Assim, nego seguimento ao agravo (art. 447, caput, do CPC).

(Agravo de Instrumento 630.393-2, Ministro Gilmar Mendes, D.J.U. 1 de 14.5.2007, p. 51)

Com isso, a meu ver, é possível depreender que o STF reconheceu que a questão relacionada à definição do aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS é intrínseca ao texto constitucional, ou seja, há que se resolver a questão no âmbito constitucional, e não em normas de inferior hierarquia.

V.7 Importação de serviços

O parágrafo 1º, do artigo 1º da Lei Complementar n.º 116/03, prevê a possibilidade da exigência do ISS quando houve a contratação de serviço desenvolvido no exterior ou que se tenha iniciado em país estrangeiro.

Com isso o legislador pretendeu resolver questão de desequilíbrio, já que o prestador de serviços brasileiro sujeito à incidência do ISS será prejudicado economicamente, no caso de um estrangeiro não ser submetido à mesma tributação.

Ocorre, entretanto, que, a meu ver, não há base jurídica para a exigência em relação ao serviço desenvolvido no exterior, uma vez que se estaria concedendo extraterritorialidade à legislação nacional, para alcançar fatos ocorridos fora do território brasileiro.

Haverá aqueles que dirão tratar-se de uma nova incidência, a importação de serviços. Entretanto, não há no texto constitucional (como ocorre em relação ao ICMS) autorização para essa nova hipótese normativa. Ademais, a Lei Complementar n.º 116/03 aponta em direção diversa, uma vez que atribui responsabilidade (o desqualificando como contribuinte) ao contratante brasileiro no recolhimento do tributo, o que indica que o contribuinte é o prestador estrangeiro.

Possivelmente outros dirão que o elemento de conexão dessa tributação está relacionado à contratação do serviço. Penso diferente, pois, como já tive oportunidade de apresentar minha opinião, o ISS se direciona à "prestação de serviço", já que somente essa atividade é que faz surgir o fato a ser tributado.

Desse modo, entendo que a exigência do ISS na contratação de serviços desenvolvidos no exterior não está em harmonia com o sistema tributário nacional.

V.8 Prestação de serviços em águas marítimas

Como se vê da análise do § 3º, do artigo 3º da Lei Complementar n.º 116/03 anteriormente transcrito, há previsão de que é competente para exigir o ISS o

Município onde esteja o prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuado o serviço descrito subitem 22.01¹³⁸.

Entretanto, adotando a premissa anteriormente descrita de que o ISS é devido à Municipalidade onde efetivamente é prestado o serviço, para que os Municípios possam submeter os serviços desenvolvidos em águas marítimas à incidência do ISS, necessariamente esse espaço terá de fazer parte do território municipal.

Contudo, não é assim que determina a Constituição Federal, uma vez que prevê em seu artigo 20, VI¹³⁹, que entre os bens da União (o que, a meu ver, equivale a dizer seu território) está o mar territorial. Vale registrar ainda o fato de que a Constituição também prevê (artigo 48, V¹⁴⁰) que é da competência da União legislar sobre os limites do espaço marítimo e bens do domínio da União.

Nessa esteira foi editada a Lei Federal n.º 8.617/93 para dispor sobre o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental brasileiros, sendo que seu artigo 1º prevê que:

"Art. 1º O mar territorial brasileiro compreende uma faixa de doze milhas marítima de largura, medidas a partir da linha de baixa-mar do litoral continental e insular, tal como indicada nas cartas náuticas de grande escala, reconhecidas oficialmente no Brasil.

Parágrafo único. Nos locais em que a costa apresente recorte profundos e reentrâncias ou em que exista uma franja de ilhas ao longo da costa na sua

¹³⁸ "22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais."

¹³⁹ "Art. 20. São bens da União:

(...)

VI – o mar territorial;

¹⁴⁰ "Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

(...)

V – limites do território nacional, espaço aéreo e marítimo e bens do domínio da União;

(...)"

proximidade imediata, será adotado o método das linhas de base retas, ligando pontos apropriados, para o traçado da linha de base, a partir da qual será medida a extensão do mar territorial."

Verifica-se que não há qualquer referência de que as águas marítimas façam parte do território dos Municípios, portanto, não têm eles qualquer soberania sobre esse espaço nacional. Até porque, como já se viu, trata-se de um bem da União, o que por extensão (como já mencionei) leva à conclusão tratar-se de território excluído da competência dos Municípios.

Portanto, é incompatível com o sistema jurídico nacional a previsão constante da Lei Complementar n.º 116/03, atribuindo aos Municípios a competência para exigir o ISS sobre serviços realizados em águas marítimas.

V.9 Da atribuição de responsabilidade tributária ao tomador do serviço

Levando-se em conta o quanto já exposto, ou seja, de que o exercício da competência tributária deve considerar a materialidade do tributo e desta decorre a possível espacialidade, a meu ver, a atribuição de responsabilidade tributária ao tomador do serviço poderá ocorrer unicamente quando este esteja no mesmo Município onde se deu o fato tributável.

Outro não é o entendimento de Aires F. Barreto¹⁴¹, confira:

"Ora, se a descrição, em lei, do fato 'prestar serviços' só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro do território do Município respectivo (ou do Distrito Federal), segue-se inexoravelmente e com maior razão, que a responsabilidade do ISS, seguida, ou não, de retenção na fonte, só pode ser criada

¹⁴¹

ISS e Responsabilidade Tributária, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 122, p. 22.

em relação a tomadores de serviços cujos fatos jurídico-tributários tenham ocorrido no próprio Município em que se localizam.

É dizer, a lei do Município 'A' não vale no Município 'B'. O Município 'A' não pode criar retenção do ISS na fonte, excluindo responsabilidade de pessoa que prestou serviço fora de seu território, ou seja, que não praticou o fato jurídico-tributário ali, que está fora do âmbito de eficácia da lei do Município 'A'.

(...)

Em suma, cabe reter o ISS quando a obrigação tenha se verificado no mesmo Município onde se pretende proceder à retenção na fonte desde que seja o mesmo em que estiver situado o tomador do serviço. A obrigação de reter só pode surgir para responsável localizado no mesmo Município em que o contribuinte prestou serviços (ainda que o prestador esteja estabelecido em outro local).”

Assim, a meu ver, Município que pretenda estabelecer responsabilidade pelo recolhimento do ISS ao tomador do serviço estará impedido (por disposição constitucional) de atribuir tal obrigação ao tomador que esteja fora de seus limites territoriais.

VI A CONTROVÉRSIA RELACIONADA AO ALCANCE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL E PREDIAL URBANA IPTU E DO IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Segundo prevê o artigo 153, VI, da Constituição Federal¹⁴², compete à União instituir impostos sobre a propriedade territorial rural. Já o artigo 156, I¹⁴³, também da Constituição Federal, determina que é de competência dos Municípios a cobrança de imposto incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Como já mencionado neste trabalho, acredito que a Constituição Federal delimita o campo de atuação dos entes tributantes, definindo o aspecto espacial da norma jurídica. Ocorre, entretanto, que intermináveis são as discussões relacionadas ao conflito de competência envolvendo o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana – IPTU e o Imposto sobre propriedade Territorial Rural – ITR. Controvérsia que normalmente é gerada pela pretensão dos Municípios em tributar imóveis que estão inseridos no campo de incidência do ITR.

¹⁴² "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI – propriedade territorial rural;

(...)

4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

(...)"

¹⁴³ "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

(...)"

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

(...)"

A meu ver é cristalino que a questão decisiva para resolver tal embate é a definição da condição do imóvel objeto da incidência tributária, ou seja, se urbano ou rural. E assim é porque haverá autorização constitucional para os Municípios cobrarem o IPTU unicamente se o imóvel for tido como urbano, de outro lado havendo a constatação de que o mesmo tem caráter de rural, o imposto a ser cobrado será o ITR, de competência da União.

Ocorre, entretanto, que o texto constitucional delegou, expressamente, a definição da condição do imóvel (se urbano ou rural) à legislação infraconstitucional, portanto, neste caso a solução não pode ser extraída diretamente da Constituição Federal.

Neste particular é importante destacar que a definição da condição do imóvel está sob a competência dos Municípios, já que segundo o artigo 30, I e VIII, da Constituição Federal¹⁴⁴, compete a tais entes federais legislar sobre assuntos de interesse local e promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano.

Entretanto, considerando que segundo o artigo 146, I, da Constituição Federal, já mencionado neste trabalho, em matéria tributária cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, eventual lei municipal que trate de tal assunto (definição do imóvel como urbano ou rural para efeitos tributários) deverá observar lei complementar que cuide da solução de conflitos de competência, ou seja, o Código Tributário Nacional – CTN.

144

"Art. 30. Compete aos Municípios:

I – legislar sobre assuntos de interesse local;

(...)

VIII – promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

(...)"

VI.1 O critério geográfico como solucionador do aparente conflito de competência entre União e Municípios

Segundo prevê o artigo 29 do CTN ¹⁴⁵(o qual, como se sabe, foi recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar) o imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

Já o artigo 32, também do CTN¹⁴⁶, determina que o imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

¹⁴⁵ "Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município."

¹⁴⁶ "Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município."

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior."

Para definir o que vem a ser zona urbana e, portanto, solucionar o aparente conflito entre União e Municípios, o legislador fez constar do parágrafo 1º do citado artigo 32, que, para efeitos da incidência do IPTU, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, porém, observado, pelo menos, dois dos requisitos de existência de melhoramentos, construídos ou mantidos pelo Poder Público, abaixo indicados:

- (i) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- (ii) abastecimento de água;
- (iii) sistema de esgotos sanitários;
- (iv) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- (v) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

Registre-se, ainda, que segundo o parágrafo 2º do referido artigo 32 do CTN, a *“a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior”*.

Portanto, ainda que a definição do ordenamento territorial seja de competência dos legisladores municipais, não é dado a eles um cheque em branco para definir a zona urbana para efeitos tributários, já que para tanto deverão ser observadas as limitações impostas pelo CTN.

Assim, qualquer pretensão de estender a área urbana do Município de modo a exigir o IPTU em todo o seu território, esbarrará no quanto previsto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 32 do CTN. Desse modo, tais dispositivos servem como limitadores para as pretensões do legislador municipal, é o que, inclusive, escreveu Hely Lopes Meirelles¹⁴⁷, como se vê abaixo:

"... A delimitação da zona urbana deve ser feita por lei municipal, tanto para fins urbanísticos, como para efeitos tributários. No primeiro caso, a competência é privativa e irretirável do Município, cabendo à lei urbanística estabelecer os requisitos que darão à área condição de urbana ou urbanizável, e, atendidos esses requisitos, a lei especial delimitará o perímetro urbano, as áreas de expansão urbana e os núcleos em urbanização. No segundo caso (efeitos tributáveis), a lei definidora da zona urbana deverá atender aos requisitos do Código Tributário Nacional (art. 32, §§1º e 2º), estabelecidos para fins meramente fiscais, como demonstramos precedentemente (Cap. V, item III, a, 1)".

Portanto, verifica-se que o critério geográfico para a solução do conflito entre a União e Municípios, não está submetido unicamente à vontade do legislador municipal, há, desse modo, um equilíbrio em tal definição.

VI.2 O critério da destinação do imóvel

Segundo o artigo 15 do Decreto-Lei n.º 57/66¹⁴⁸ (o qual teve reconhecido seu caráter de lei complementar pelo STF¹⁴⁹ e, portanto, servindo aos propósitos do citado artigo 146, I, da Constituição Federal (nos termos a que me referi no item VI.5 deste trabalho), devendo assim ser interpretado de forma a conviver com o que prevê o CTN), não é alcançado pela incidência do IPTU o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em

¹⁴⁷ Direito Municipal Brasileiro, p. 619 e 620, Revista dos Tribunais, 1977.

¹⁴⁸ Dispositivo que foi revogado pela Lei n.º 5.868, de 12 de dezembro de 1972, mas restabelecido com a declaração de inconstitucionalidade (RE n.º 140.773/SP, julgado em 08.10.98) do artigo revogador, cuja lei, inclusive, teve sua vigência suspensa pelo Senado Federal através da Resolução n.º 09/05.

¹⁴⁹ RE 76057/MG, Ministro Relator Xavier de Albuquerque, Tribunal Pleno, julgamento 20/05/1982.

exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo, assim, sobre o ITR.

A respeito do Decreto-Lei n.º 57/66 convém destacar que este havia sido revogado pela Lei n.º 5.868, de 12 de dezembro de 1972, a qual tinha a pretensão de criar o Sistema Nacional de Cadastro Rural e, para tanto definia, em seu artigo 6º¹⁵⁰, o que, para efeitos da incidência do ITR, seria tido como imóvel rural. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal¹⁵¹ acabou por entender como inconstitucional tal definição, uma vez que, no entendimento adotado, tal matéria reservada à lei complementar, portanto, não poderia uma lei ordinária realizar tal tarefa.

Vale registrar, ainda, que em decorrência da decisão do STF, o Senado Federal editou a Resolução SF n.º 313/83, na qual se fez constar que:

"É suspensa, por inconstitucionalidade, nos termos da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, proferida em Sessão Plenária de 20 de maio de 1982, nos autos do Recurso Extraordinário nº 93.850-8, do Estado de Minas Gerais, a execução do art. 6º e seu parágrafo único da Lei Federal nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972."

Algum tempo depois, o STF, como já se mencionou, acabou por reconhecer ao Decreto-Lei n.º 57/66 o caráter de lei complementar, ao declarar como inconstitucional o artigo 12 da Lei n.º 5.868/72, já que este, por estar contido em lei ordinária, não poderia determinar a revogação de uma lei complementar.

¹⁵⁰ "Art. 6º – Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o Art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare.

Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o Art. 32 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966."

¹⁵¹ RE 93850/MG, Ministro Relator, Tribunal Pleno, julgamento 20/05/1982.

Registre-se que em vista de tal decisão o Senado Federal editou a Resolução SF n.º 09/05, suspendendo o mencionado artigo 12 da Lei n.º 5.868/72.

Desse modo, o artigo 15 do Decreto-Lei n.º 57/66 soma-se ao quanto prevê o CTN a respeito da incidência do IPTU e do ITR. Portanto, determinado que o critério da utilização do imóvel, também deverá ser levado em conta para efeitos da definição da incidência do ITR ou do IPTU.

Assim, ainda que situado em zona urbana, caso o imóvel se destine à função descrita no artigo 15 do Decreto-Lei n.º 57/66, não poderá ele sofrer a tributação do IPTU, sendo passível da incidência do ITR.

CONCLUSÕES

Em vista de tudo o quanto foi exposto neste trabalho, acredito ser importante destacar as idéias basilares que o sustentam. Vejamos:

1) O Cientista deve ter como premissa a rigidez em seu método de apuração, portanto, não devendo render-se às necessidades de momento, já que seu estudo deverá ter como norte evitar a influência de matérias estranhas ao seu foco de atuação. Portanto, levando-se em conta que o legislador não é um ser técnico científico, ficando exposto à opinião pública, ao Cientista do Direito (i.e. aquele que utiliza o Direito Positivo como seu objeto de estudo) caberá a análise da produção legislativa tendo em mente a noção de sistema normativo.

2) A noção de sistema passa pela idéia de que diferentes elementos são atraídos em razão de objetivos comuns (e não sem qualquer finalidade) que agem de forma conjunta, compondo um todo com sua soma, a qual atua de forma coordenada. Assim são as Constituições, ou seja, conjuntos ordenados e sistemáticos de normas, construídos em torno de princípios coerentes e harmônicos, portanto, formando um próprio sistema, o constitucional, do qual é possível extrair subsistemas, como o tributário, no caso brasileiro.

3) O Sistema Constitucional brasileiro prima pela sua rigidez, o que é facilmente observado, no que toca ao Subsistema Tributário, em vista da forma extremamente detalhada da exposição das regras relacionadas aos tributos, o que não dá margem à modelação por parte das regras infraconstitucionais, as quais estão diretamente submetidas aos princípios ali consagrados.

4) Como se vê, os princípios em torno dos quais se formam as Constituições (como a brasileira) são, por definição, os mandamentos nucleares do sistema,

compondo, portanto, o espírito das normas e servindo à sua exata compreensão de forma a definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo.

5) Ao propósito do presente estudo, se fez necessária a análise de três dos princípios contidos na Constituição Federal brasileira, o princípio da segurança jurídica, o princípio federativo e o princípio da territorialidade. Da análise destas, pode-se verificar que a Constituição Federal não permite a existência de conflitos de competência entre os entes federais, porém, em havendo dúvidas, concede a resposta ou mesmo o meio para a obtenção da solução.

6) Com a consciência de que o estudo normativo deve levar em conta a sistematização do direito, a análise da norma jurídica deve ter como foco a demonstração de que ela não é exatamente um texto de lei (criado como fotografia de fatos captados no mundo fenomênico), mas sim o resultado de sua interpretação levando-se em conta a sua integração a um dado sistema, o de normas.

7) Sobre a estrutura da norma jurídica, convém destacar que esta é formada por uma hipótese e um comando, sendo que o segundo somente é obrigatório associado ao primeiro.

8) A regra matriz de incidência tributária constituiu a especificação da estrutura normativa acima descrita, no âmbito da incidência tributária. Em sua hipótese, é possível identificar critério material, temporal e espacial. Em sua consequência (comando), identifica o critério subjetivo (sujeito ativo e passivo da relação jurídica) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota que, conjugadas, determinarão o montante do tributo a ser pago pelo sujeito passivo).

9) As normas jurídicas se relacionam por critérios de subordinação e coordenação, ou seja, buscando validade em outras de superior hierarquia e convivendo com outras de igual nível em plena harmonia (de forma a não se excluir).

10) Ao distribuir as competências tributárias entre os entes federais (lhes concedendo fundamento de validade para sua produção legislativa), a Constituição Federal delimitou o campo de atuação de cada um deles, uma vez que a descrição das materialidades que podem ser alcançadas – estudadas sistematicamente – é (quando o texto constitucional não dispor expressamente de forma contrária) suficiente para a obtenção das conclusões a respeito do espaço normativo de atuação, no direito interno.

11) Não há, segundo a Constituição Brasileira, superioridade hierárquica entre Leis Complementares e Leis Ordinárias. Há, segundo o texto constitucional, matérias reservadas a um dos dois tipos, o que indica que não poderá haver invasão do campo legislativo, sob pena de inconstitucionalidade.

12) As Normas Gerais (leis complementares segundo a Constituição Brasileira) não podem ser tidas como um cheque em branco posto na mão do legislador infraconstitucional. O dispositivo constitucional que as prevê deve ser interpretado de forma a se produzir uma norma nacional aplicável aos entes tributantes, a qual estará acima da própria instituição da cobrança do tributo. Assim, devem ser tidas como balizas instituidoras de regras que tendem a fortalecer o princípio federativo. Portanto, não podem elas limitar ou expandir as competências tributárias conferidas aos entes tributantes pela Constituição Federal.

13) A materialidade do Imposto de Renda – segundo o texto constitucional – não é outra senão a correspondente ao acréscimo patrimonial livre de qualquer condição (disponível). Em que pese tal entendimento possa ser extraído do próprio texto constitucional brasileiro (mesmo que com o auxílio do quanto prevê o Código Tributário Nacional), tal fato não é suficiente para definir que o Imposto de Renda é devido ao Estado Brasileiro, em detrimento de outro Estado Nacional, já que tal conflito de interesses se dá no âmbito do Direito Internacional, espaço no qual a Constituição Brasileira não terá poderes mediadores. Por tal motivo é que as soluções relativas ao que se convencionou de pluritributação internacional se dão – comumente – em esfera negocial entre os Estados Nacionais.

14) No que tange ao ICMS, da leitura do texto constitucional é possível depreender que os Estados têm competência para instituir a cobrança do ICMS em relação às (i) operações de circulação de mercadorias, (ii) prestação de serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, (iii) prestação de serviços de comunicação e importação de mercadorias e de serviços de transporte e comunicação.

15) Desse modo, outro não pode ser o ente competente para exigir o ICMS senão aquele onde se deu a materialização da hipótese autorizadora da cobrança de tal tributo. Portanto, o ICMS poderá ser exigido por aquele Estado onde: i) ocorreu a operação de circulação de mercadoria, ii) se iniciou o serviço de transporte, interestadual e intermunicipal, iii) partiu o serviço de comunicação e iv) está estabelecido o efetivo importador de mercadorias e de serviços de transporte e comunicação.

16) Relativamente ao Imposto Sobre a Transmissão "*Causa Mortis*" e Doações – ITCMD, da leitura do texto constitucional verifica-se que a autorização para tributar se refere não aos bens que serão transferidos, mas sim a própria transferência, sendo que os complementos "*causa mortis*" ou doações servem como barreiras para efeitos do alcance da incidência da norma tributante. Problema surge em relação às situações em que estejam envolvidos doador com domicílio ou residência no exterior e nos casos em que o "*de cuius*" possuía bens no exterior ou se era residente ou domiciliado fora do Brasil ou teve seu inventário processado no exterior. Isso porque, segundo o texto constitucional – nestes casos –, a competência para a instituição da cobrança será regulada por lei complementar, a qual até o momento não foi editada, impedindo a cobrança.

17) Os Estados poderão instituir a cobrança de tributo que incidirá sobre a propriedade de veículos automotores, sendo que poderá haver controvérsias em torno de sua exigência, já que o proprietário do veículo automotor poderá fazer uso (gozando de seu direito de propriedade) em qualquer parte do território. Entretanto, considerando que se a materialidade a ser verificada para a cobrança do IPVA é a propriedade de veículo automotor, outro não pode ser o aspecto espacial da hipótese de incidência que não aquele onde o proprietário exercita habitualmente o seu direito de propriedade. Assim, é inaceitável que

outra Unidade da Federação – ou seja, onde não resida a pessoa física ou onde esteja o estabelecimento da pessoa jurídica – venha a exigir tal tributo.

18) Em relação ao Imposto Sobre Serviços – ISS, o texto constitucional possibilitou aos Municípios a instituição da cobrança de tributo sobre serviços. Assim, o comportamento a que se refere a materialidade da hipótese normativa não pode ser outro que não o descrito pelo verbo "prestar", já que somente a prestação é que fará surgir o objeto cuja competência para tributar foi atribuída aos Municípios. Destarte, outra não pode ser a espacialidade da hipótese de incidência que não aquela relacionada ao espaço físico onde se desenvolverá tal prestação, já que é neste local que surgirão os elementos que propiciaram a irradiação de efeitos da norma jurídica autorizadora da exigência de tal tributo.

19) Questão decisiva para resolver dúvidas quanto à exigência do IPTU ou ITR é a definição da condição do imóvel objeto da incidência tributária, ou seja, se urbano ou rural. E assim é porque haverá autorização constitucional para os Municípios cobrarem o IPTU unicamente se o imóvel for tido como urbano, de outro lado havendo a constatação de que tem caráter rural, o imposto a ser cobrado será o ITR, de competência da União. Ocorre que o texto constitucional não define o que vem a ser imóvel urbano ou rural, sendo que para tanto, conforme se depreende do texto constitucional, será necessário recorrer a legislação infraconstitucional, mais especificamente à lei complementar.

20) Concluí que a Constituição Federal ao indicar as materialidades passíveis de serem tributadas delimita o alcance do exercício do poder normativo, portanto, conseguindo evitar os conflitos de competência. Entretanto, haverá situações em que o texto constitucional delega, expressamente, à norma infraconstitucional o poder para lhe auxiliar na delimitação do campo normativo dos entes federais.

BIBLIOGRAFIA

ABREU, Misabel Machado Dersi, co-autora do Livro "Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n.º 116/03 e na Constituição Federal", Coleção de Direito Tributário, Coordenador Heleno Taveira Tôres, Editora Manole, São Paulo, 2004.

_____ "Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – inconstitucionalidade do art. 74 da medida provisória no. 2.158-35-01", Revista Dialética de Direito Tributário 130.

ANSELMO, Marcio Adriano – "Critério material do ISS: Conteúdo semântico da expressão "definidos em lei complementar" – Revista dos Tribunais n.º 64.

ARZUA, Heron – "O imposto sobre serviços e o princípio da territorialidade" – Revista de Direito Tributário n.º 69.

ATALIBA, Geraldo, "Hipótese de Incidência Tributária", 6ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____ "Sistema Constitucional Tributário Brasileiro", Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968.

_____ "Imposto sobre Serviços, Competência tributária é, eminentemente, legislativa – Matéria constitucional – Função das normas gerais de direito tributário – Ampla autonomia tributária do Município – Tributação dos serviços de vigilância bancária, Revista de Direito Tributário n.º 35.

_____ Normas Gerais de Direito Tributário; in: Revista de Direito Público RDP, n.º 31.

_____ "Lei Complementar em Matéria Tributária"; in: Revista de Direito Tributário, n.º 48.

_____ "IR – Indenizações por Desapropriação"; in: Revista de Direito Tributário n.º 36.

_____ "Respostas Sintéticas às Questões" (VI Congresso de Direito Tributário – Textos dos Expositores) in: Revista de Direito Tributário, n.º 60.

_____ "Territorialidade da Lei Tributária Estadual" – Revista de Direito Tributário n.º 40.

_____ "ISS na Constituição Pressupostos Positivos – Arquétipo do ISS" Revista de Direito Tributário n.º 37.

ÁVILA, Humberto: "A hipótese de incidência do imposto sobre a renda construída a partir da Constituição" – Revista de Direito Tributário 77.

_____ "A teoria dos princípios e o Direito Tributário" – Revista Dialética de Direito Tributário 125.

_____ "Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar n.º 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcance. Conceitos de "desenvolvimento" de serviço e "verificação" do seu resultado – Revista Dialética de Direito Tributário 134.

BALEEIRO, Aliomar – "Direito Tributário brasileiro", Rio de Janeiro: Forense, 1981, 10 ed.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira – "Teoria Geral dos Conceitos legais indeterminados", Revista dos Tribunais n.º 27.

BARRETO, Aires F. – "ISS – Conflitos de Competência. Tributação de Serviços e as decisões do STJ" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 60.

_____ "Normas sobre conflitos 'criadoras' de limitações à competência tributária municipal" – Revista de Direito Tributário 33.

_____ "ISS e Responsabilidade Tributária" – Revista Dialética de Direito Tributário 122.

_____ "ISS na Constituição Pressupostos Positivos – Arquétipo do ISS" Revista de Direito Tributário n.º 37.

BASTOS, Celso Ribeiro, "Curso de Direito Constitucional", Editora Saraiva, 18ª edição, São Paulo, 1997.

_____ "Hermenêutica e Interpretação Constitucional", Celso Bastos Editor, 3ª edição, 2002.

BATALHA, Célio de Freitas, "Leis Complementar em Matéria Tributária", in: Revista de Direito Tributário, n.º 49.

BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª edição, Ed. Lejus, 1998;.

BIM, Eduardo Fortunato – "A necessidade de lei complementar para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico: exegese do artigo 146, III, a da Constituição Federal" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 109.

BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. 2ª ed. : Edipro, 2003.

_____ Teoria do ordenamento jurídico. 4. ed. Brasília: EdUNB, 1994.

BORGES, José Souto Maior – Lei Complementar Tributária, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975.

_____ "Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo" – Revista de Direito Tributário n.º 63.

_____ "Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 22.

_____ "Sistema Tributário na Constituição de 1988-I – 1. Competência Tributária dos Estados e Municípios" – Revista de Direito Tributário n.º 47.

_____ "Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 150.

_____ "Curso de Direito Constitucional Tributário", 19ª edição Malheiros Editores Ltda., São Paulo, 2003.

_____ "A Competência Tributária dos Estados-membros diante da nova constituição federal", Revista de Direito Tributário n.º 45.

_____ "Curso de direito constitucional tributário", 19ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2003.

_____ "Princípios constitucionais tributários e competência tributária". São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

_____ "Novas Considerações sobre a intributabilidade, por via de imposto sobre a renda, das férias e licenças-prêmio recebidas em pecúnia", Revista de Direito Tributário n.º 55.

_____ "ICMS: atualizada com a Lei Complementar 87/96". 5ª e d. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

_____ Normas Gerais de Direito Tributário, Revista de Direito Público RDP, n.º 31.

CARVALHO, Paulo de Barros, "Curso de Direito Tributário". 14ª edição, São Paulo: Saraiva, 2003.

_____ "Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência". 3ª edição, São Paulo: Saraiva, 2004.

_____ "Teoria da Norma Tributária", Editora Max Limonad, 1998.

_____ "Sobre os princípios constitucionais tributários" – Revista de Direito Tributário n.º 55.

_____ "O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade)" – Revista de Direito Tributário n.º 76.

CEZAROTI, Guilherme – "A questão da competência para exigir o ICMS na Importação de Bens do Exterior: Análise à luz do RE n.º 268.586-1/SP da 1ª Turma do STF" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 136.

CHIESA, Clélio – "O critério espacial do ISSQN e a questão da sua incidência ou não sobre a locação de bens móveis" – Revista Tributária 40.

COELHO, Sacha Calmom Navarro – Curso de direito tributário brasileiro, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999,

_____ "Tributação pelo IRPJ e pela CSLL de lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior – inconstitucionalidade do art. 74 da medida provisória no. 2.158-35-01", Revista Dialética de Direito Tributário n.º 130.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos – "A LC 116 e os efeitos da alteração do critério espacial possível da regra-matriz de incidência do ISS" – Revista Tributária n.º 55.

COSTA, Regina Helena - Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte – Malheiros Editores, 2007, São Paulo

DANILEVICZ, Igor, "Reflexões sobre a interpretação literal de normas no direito tributário", Revista dos Tribunais n.º 10.

ELALI, André – "O federalismo fiscal brasileiro: algumas notas de reflexão" – Revista Tributária, n.º 70.

FERRAGUT, Maria Rita - "Presunções no Direito Tributário", São Paulo, Dialética, 2001,

FERRAS JUNIOR, Tércio Sampaio – Competência Tributária Municipal – Revista de Direito Tributário n.º 54.

FILHO, Marçal Justen "ISS no tempo e no espaço" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 5.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas, "Natureza Jurídica da Relação Tributária" – Revista dos Tribunais n.º 29.

FILHO, Marcílio Toscano Franca, "Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda" – Revista Dialética de Direito Tributário 30/75.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio – "Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias", Revista de Direito Tributário, n.ºs. 17-18.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano, "Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda", Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 30.

GRECO, Marco Aurélio, "Internet e Direito", 1ª edição, Dialética, São Paulo: 2000.

GIARDINO, Cléber – "Territorialidade da Lei Tributária Estadual" – Revista de Direito Tributário n.º 40.

_____ "ISS Competência Municipal" – Revista de Direito Tributário 32/207.

GALHARDO, Luciana Rosanova – "Preços de Transferência – Presunções Tributárias – Acordos Internacionais – Valorização Aduaneira – – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 21.

GONÇALVES, José Artur Lima, "Imposto Sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais", Editora Malheiros, São Paulo, 1997.

_____ "Imposto de Renda – Artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/01, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67.

_____ "Imposto sobre a Renda – Resultados Auferidos no Exterior por Filiais, Sucursais, Controladas e Coligadas" – Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 74.

GUIBOURG, Ricardo, "Introducción al conocimiento científico", Buenos Aires, EUDEBA, 1985.

HOFFMAN, Susy Gomes – "A competência dos Municípios para a instituição e cobrança do ISSQN e a responsabilidade tributária do tomador de serviços no pagamento do ISSQN" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 105.

JOLIVET, Régis. Vocabulário de Filosofia. Rio de Janeiro, Livraria Agir Editora, 1975.

KELSEN, Hans, Teoria Pura do Direito, MACHADO, João Baptista, Martins Fontes, São Paulo, 2006.

KELSEN, Hans; BORGES, Luís Carlos. Teoria geral do direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 2000. 637 p.

LAPATZA, José Juan Ferreiro – "Norma Jurídica y Seguridad Jurídica" – Revista de Direito Tributário n.º 61.

MACHADO, Hugo de Brito. "O local da ocorrência do fato gerador do ISS". Revista Dialética de Direito Tributário n.º 58, São Paulo, 2000.

_____ "A Supremacia constitucional como garantia do contribuinte Revista dos Tribunais, 39.

_____ "Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar", Revista dos Tribunais n.º 75.

_____ "A Segurança Jurídica e a Identidade Específica da Lei Complementar na Constituição Federal de 1988 – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 133.

_____ "Critérios Geográficos e da Destinação do Imóvel para definir a Incidência do IPTU ou do ITR – Revista Dialética de Direito Tributário 139, São Paulo, abril 2007.

MARQUES, Marcio Severo – "Os tributos no sistema constitucional brasileiro – Revista de Direito Tributário n.º 72.

MARTINS, Ives Gandra da Silva – "A Função da Lei Complementar Tributário" – Revista Tributária 37.

_____ "A inteligência do art 151, inc. III da CF – Direito dos Município de estabelecer redução de base de cálculo para efeitos de exigência de ISS – Não recepção de Lei Complementar anterior em conflito com a Constituição atual – Revista dos Tribunais n.º 8.

_____ "Fato Gerador do ISS. Município com competência impositiva. Inteligência do art. 12, A, do Dec. Lei 406/68, à Luz da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça", Revista dos Tribunais n.º 32.

MATTOS, Aroldo Gomes de – "Segurança Jurídica Tributária" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 102.

MAYA, Rômulo – "Algumas considerações sobre os sistemas tributários dos estados federativos em desenvolvimento – Revista Tributária n.º 38.

MEDEIROS, Julio César Espósito de, "Imposto de Renda – Direito Internacional e Direito Interno – Conflito entre fontes – Princípio constitucional da universalidade – peculiaridades", Revista de Dialética de Direito Tributário n.º 63.

MEIRELLES, Hely Lopes – Direito Municipal Brasileiro, Revista dos Tribunais, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira – Natureza Jurídica do Estado Federal, 1948.

MELLO, Celso Antonio Bandeira – "Eficácia das Normas Constitucionais sobre justiça social", tese apresentada na 9ª Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil, 1982.

MELLO, José Eduardo Soares de – "Local da incidência tributária" – Revista de Direito Tributário n.º 67.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, "Doutrina e prática do imposto sobre serviços", São Paulo: RT Editores, 1975.

MOSQUERA, Roberto Quiroga Mosquera – Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. 1 ed. São Paulo: Dialética, 1996.

NASCIMENTO, Carlos Valder do, "Comentários ao Código Tributário Nacional, Volume I", São Paulo: Saraiva, 1998.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de – "Segurança Jurídica e Certeza do Direito – Um outro método de abordagem em sede de direito tributário" – Revista dos Tribunais n.º 44.

NOGUEIRA, Julia de Menezes, Imposto Sobre a Renda na Fonte, Quartin Latin, São Paulo, 2007.

OLIVEIRA, Neiva Flávia de – "As teorias do direito e o conceito de norma jurídica" – Revista dos Tribunais 40/23.

PEDREIRA, J. L. Bulhões, Imposto de Renda, v. I e II, Justec – Editora Ltda. , Rio de Janeiro, 1979.

PISANI, José Roberto – Preços de Transferência – Presunções Tributárias – Acordos Internacionais – Valorização Aduaneira – – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 21.

REQUIÃO, Rubens – "Curso de Direito Comercial, 1º volume, 23ª edição, São Paulo.

RIBEIRO, Ricardo Lodi – "Os conceitos indeterminados no Direito Tributário – Revista Dialética de Direito Tributário" 149/63.

RODRIGUES DO AMARAL, Antônio Carlos, "Bases Globais do Imposto de Renda e 'Transfer Pricing' no Brasil. In: Repertório IOB de Jurisprudência n.º 136.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz – "O uso das presunções e ficções no direito tributário" Revista Tributária n.º 31.

SCHOUERI, Luís Eduardo, "Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35", Revista Dialética de Direito Tributário 142.

_____ "Direito Tributário Internacional. Acordos de Bitributação. Imposto de Renda: Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. Disponibilidade. Efeitos do Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, Direito Tributário Atual, 16.

SEHN, Sólon – "A lei complementar no sistema de fontes do direito tributário" – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 82.

SILVA, De Plácido e – Vocabulário Jurídico, 16ª edição, Revista e atualizada por : Nagib Slaibi Filho (Juiz de Direito no Rio de Janeiro), Geraldo Magela Alves (Membro Efetivo do Instituto dos Advogados Brasileiros), Editora Forense, Rio de Janeiro, 1999.

SILVA, José Afonso da – "Aplicabilidade das normas constitucionais" – 2ª. Edição revista e atualizada, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1982.

_____ "Curso de Direito Constitucional Positivo", Editora Malheiros.

SILVA, Rogério Pires, – Direito Tributário Internacional – "O conceito de estabelecimento permanente nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil no Modelo da OCDE e no Modelo da ONU" – Revista dos Tribunais – 6/200.

SOUZA, Hamilton Dias – "A competência tributária e seu exercício: A racionalidade como limitação ao poder de tributar" – Revista dos Tribunais n.º 5.

TORRES, Heleno Taveira – Tratados e convenções internacionais em matéria tributária e o federalismo fiscal brasileiro – Revista Dialética de Direito Tributário n.º 86.

_____ "A tributação dos não-residentes no Brasil: O Regime Fiscal dos dividendos, juros, 'royalties' e 'capital gains'", Revista de Direito Tributário, 76/102.

_____ "Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas" São Paulo: RT 1998.

VOGEL, Klaus Vogel – "Tributação da renda mundial (traduzido por Luís Eduardo Shoueri) – Revista dos Tribunais, n.º 7.

XAVIER, Alberto, "Direito Tributário Internacional do Brasil", 5ª edição, Editora Forense, 2000.