

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS
PÚBLICAS**

RAFAEL FERNANDES MARQUES VALENTE

**A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 E A PRÁTICA, PELOS MUNICÍPIOS, DE
INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE MATERIAIS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário pelo Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

**Brasília
2015**

RAFAEL FERNANDES MARQUES VALENTE

**X'CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 E A
PRÁTICA, PELOS MUNICÍPIOS, DE INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE MATERIAIS
UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

Monografia apresentada como parte das exigências para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário pelo Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em 31/03/2015, com menção 10 (dez).

COMISSÃO AVALIADORA:

Professora Mestre Janete Riken Lopes de Barros

Professora Mestre Lara Morais

AOS MEUS PAIS QUE NUNCA MEDIRAM ESFORÇOS EM
PROL DA MINHA FORMAÇÃO

Aos meus pais que nunca mediram esforços em prol de
minha formação moral e acadêmica
À Máira Carolina, minha noiva, que com amor e carinho
soube me incentivar a iniciar e concluir este trabalho.

RESUMO

Sob a análise dos princípios e das normas basilares que regem o sistema tributário, ainda nos dias de hoje revela-se importante a verificação dos limites estabelecidos pela Carta Magna no que concerne à atuação legislativa voltada a estabelecer as normas impositivas de constrição patrimonial. Os Municípios, imbuídos do dever de legislar acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, em observância aos limites impostos pela Lei Complementar nº 116/03, por vezes, agem de maneira diversa e ampliam as hipóteses de incidência trazidas na lista anexa à citada norma complementar. Voltando-se à análise dessa situação, diga-se de passagem, bastante vivida nos dias de hoje, analisaremos, em matéria tributária, os limites da legislação local sobre o ISSQN, em detrimento da norma regente de cunho eminentemente federal, bem como as limitações ao poder de tributar estabelecidas na Lei Complementar à luz dos princípios tributários.

Palavras-chave: Constituição. Direito Tributário. Lei Complementar 116/2003. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Hipótese de incidência. Competência tributária.

ABSTRACT

Under the analysis of the principles and basic rules governing the tax system, still today is importance check the limits established by the Constitution with regard to legislative action aimed at laying down the rules of equity impositive constriction. Municipalities, imbued with the duty to legislate about Tax Services of any kind - ISS, in compliance with the limits imposed by Complementary Law No. 116/03 sometimes act differently and increase the incidence of cases brought in the list annexed to cited complementary standard. Turning to the analysis of this situation, we will analyze, in tax matters, the limits of local law on the ISS, to the detriment of the rule of federal law, by the way nature and the limitations the power to tax established in Complementary Law in the light of incident principles.

Keywords: Constitution. Tax Law. Complementary Law 116/2003. Tax Services of any kind - ISS. Indicência hypothesis. Taxing power. calculo base.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1	DOS COMENTÁRIOS GERAIS AO TRIBUTÁRIO.....	12
1.1.	A tributação como meio apto à arrecadação do Estado.....	12
1.2.	A conceituação de tributo	16
1.3.	Do Princípio da Legalidade Tributária	19
1.4.	Do princípio da irretroatividade	25
1.5.	Do princípio da anterioridade	26
2	DAS LEIS COMPLEMENTARES NO QUE SE REFERE AO TEMA.....	32
3	DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO.....	35
4	DA ANÁLISE ACERCA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2013.....	39
	CONCLUSÃO.....	47
	REFERÊNCIA	52

INTRODUÇÃO

As normas de direito tributário brasileiro não são, ao ver dos estudiosos da área, de fácil compreensão ou intelecção, seja por apresentarem-se em uma legislação bastante esparsa, seja pelas inúmeras instruções normativas, portarias e decretos exarados pelo Poder Executivo Federal, Estadual e Municipal.

Em que pese as dificuldades enfrentadas no estudo desse ramo do direito, um fato se revela certo e incontroverso: toda legislação tributária infraconstitucional deve observância à Constituição Federal, bem como ao princípio da hierarquia das leis.

Diante desse fato, o constituinte originário reservou importante espaço à regulamentação do Direito Tributário no Título VI, Capítulo I, da Carta Magna, trazendo contornos bastante interessantes e necessários à sustentação do Estado Democrático de Direito ao expor necessárias limitações ao Poder de Tributar.

Diga-se necessárias em razão do poder nefasto do Estado em obter do cidadão o seu sustento próprio. Ou seja, há explícita invasão do mais forte aos recursos financeiros dos mais fracos de onde lhe são retirados tudo aquilo que o Estado precisa para prover suas obrigações em relação aos tutelados, bem como os deveres em relação aos “sustentados”.

Como está a ocorrer nesse cenário de 2015 em que as cartas vieram à tona, o contribuinte “paga o pato” em razão da má e deturpada aplicação do dinheiro público proveniente dos cidadãos seja direta ou indiretamente. Sob este prisma torna-se bastante necessário que as limitações hoje existentes são ampliadas a fim de não repassar o ônus da má gestão ao povo, devendo os gestores serem efetivamente responsabilizados por inúmeros (milhares) desvios da verba pública.

Ainda que não seja possível a resolução dos problemas orçamentários, financeiros e tributários com o presente trabalho, resta importante a fixação dos elementos que serão dispostos a fim de obstar a prática de condutas inconstitucionais por parte dos Municípios que atuam deliberadamente com a finalidade de mais arrear sem a devida autorização legal/constitucional.

Dentre os 17 (dezessete) artigos que disciplinam a matéria tributária na Constituição, para fins de análise do presente trabalho, merece especial destaque o art. 156, inciso III que atribui aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN¹. Além disso, o §3º da mesma norma, atribui à Lei Complementar (Legislativo Federal) a competência para estabelecer as normas e diretrizes centrais dessa espécie de imposto.

De igual forma, a CF/88 determina em seu art. 146 – e agora de maneira mais abrangente, que cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência;
 - 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.

Vê-se, pois, que a CF/88 dá aos Municípios a competência tributária para legislar sobre ISSQN, mas ao mesmo tempo limita seu poder aos ditames a serem estabelecidos por uma norma federal que, neste caso, refere-se à Lei Complementar nº 116/2003.

A partir daí, deve-se procurar na Lei Complementar as normas que darão suporte à competência tributária dos Municípios. Nesse viés, a LC 116/2003, disciplina em seu art. 1º que **o ISSQN tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes em sua lista anexa**, ou seja, há uma lista de serviços passíveis de incidência do referido imposto.

¹POULSEN, Leandro. **Direito Tributário CF e CTN à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Livraria do Advogado, 2012.

O que se observa é que a própria Constituição Federal de 1988 ao dotar os Municípios com a competência para a instituição do ISSQN os limita e subordina as diretrizes a serem instituídas por uma lei feral, determinando que o fato gerador do imposto, ou seja, sua base oponible, deve estar fixada dentre os serviços constantes na lista anexa à LC nº 116/2003, o que por vezes acaba gerando um conflito de interesses.

Na concretude na norma, o que se vê é que os itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à lei complementar trazem hipóteses de não incidência do referido imposto, ou seja, uma previsão expressa que, em tese, implica na impossibilidade de arrecadação pelo Município diante não ausência de obrigação tributária pelo contribuinte. Ocorre que na prática, os Municípios deixam de observar a limitação legal, sobretudo com o fito de mais arrecadar, aguardando a postulação judicial para que questões como tais sejam discutidas.

Para que a questão possa ser analisada com mais imparcialidade, há a necessidade de que conceitos como hipótese de incidência ou hipótese de não incidência; hierarquia das normas e princípio da legalidade sejam analisados com um maior rigor de modo que o resultado final seja a constatação da possibilidade ou não de fazer incidir o ISSQN sobre os itens 7.02 e 7.05 da citada lista anexa.

O tema é provido da maior relevância política, social e acadêmica. Isto porque, diante do óbice legislativo federal os Municípios, em regra, são impedidos de impor uma obrigação tributária aos particulares, mas por vezes, até mesmo por falta de uma consolidação jurídica, acabam agindo de maneira que pode ser considerada exorbitante, invadindo o patrimônio individual – característica precípua da tributação – *contra legem*.

A principal técnica a ser utilizada para abordar o problema é a pesquisa bibliográfica e documental, dado o caráter teórico-argumentativo do projeto, tudo como forma de aprofundamento quanto ao entendimento da discussão acerca da amplitude das competências tributárias, bem como acerca dos conceitos de hipótese de não incidência e seus efeitos no mundo jurídico.

Ademais, será possível identificar na doutrina, na legislação vigente e na jurisprudência se a incidência do ISSQN realizada pelos Municípios em afronta à legislação federal demonstra-se legal ou não.

No capítulo de abertura, far-se-á a análise dos principais pontos que darão a base para as ulteriores proposituras. Conceitos como hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária, princípio da legalidade e limitação ao poder de tributar serão trazidos à apreciação com o intuito de melhor situar o leitor acerca do tema.

No segundo capítulo serão expostas as considerações acerca da Lei Complementar nº 116/2003 e suas principais características, delimitando seu âmbito de atuação, bem como a limitação imposta às legislações locais que com ela deveram convergir. No mesmo capítulo será desenvolvido o raciocínio da não incidência tributárias para algumas hipóteses de serviço, conforme descrito na Lista Anexa à citada lei.

No terceiro e último capítulo serão expostas as conclusões obtidas a partir do desenvolvimento do tempo

1 DOS COMENTÁRIOS GERAIS AO TRIBUTÁRIO

1.1. A tributação como meio apto à arrecadação do Estado

O Estado, assim como uma empresa, precisa de capital humano e financeiro para que funcione corretamente. Da presidência aos funcionários em contato direto com os cidadãos, tudo precisa ser gerido de maneira correta a fim de que seja alcançado um fim colimado: o do bem estar social.

Para tanto, os países inseridos no contexto capitalista, como é o caso do Brasil, precisam de recursos próprios ou não para que as coisas possam, de fato, girar. A pavimentação de uma estrada, a construção de uma escola ou a estruturação de uma rede pluvial, até mesmo a simples construção de uma usina hidroelétrica precisam, inevitavelmente, de dinheiro para saírem dos papéis de se concretizarem no mundo dos fatos.

A partir disso, a obtenção dos recursos financeiros se dá, principalmente, a partir da arrecadação tributária. Ou seja, a principal fonte de renda de um Estado se dá por meio da cobrança de tributos.

A Livre-Docente e Doutora em Direito Regina Helena Costa, citando Liam Murphy e Thomas Nagel, dispõe que a tributação apresenta duas funções principais:

1) Ela determina que porção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a *repartição entre o público e o privado*. 2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a *distribuição*. (*O Mito da Propriedade – Os Impostos e a Justiça*, p. 101).²

Na forma como o gasto público está sendo gerido no Brasil, a função destinada à *distribuição* se dá no sentido de prover o interesse dos mais bem

² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário : Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014, p.27.

colocados na pirâmide social e política. Ou seja, a arrecadação tributária serve de maneira direta e objetiva para custear os gastos oriundos da corrupção, o que é um problema social enraizado no país e, ainda, sem uma solução eficaz e paupável.

Afora essa situação que foge ao controle de qualquer jurista, parando apenas sobre a esfera política, Hugo de Brito Machado³ ensina que o Estado:

para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa coletiva. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania.

(...)

A tributação é, sem sobre de dúvida, o instrumento de que se tem valido a econômica capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Sob este prisma, tem-se que os tributos são indispensáveis para o Estado e, por isso, devem obrigatoriamente ser cobrados. Tanto o é que o art. 11 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, determina que é essencial a “*instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federal*” (art. 11), sendo vedada a transferência voluntária para aquele que, com relação à instituição, previsão e cobrança dos impostos, não cumpra sua obrigação (art. 11, parágrafo único)⁴.

Ainda sob a ótica abstrata o Estado, por meio de seus Entes Federados, tem a obrigação de instituir, prever e arrecadar os tributos de sua incumbência e o particular tem a obrigação de efetuar o pagamento desse tributo, sendo que o liame de ligação entre essa relação se dá por meio da lei instituidora.

Não é dado aos entes competentes o direito de exigir os tributos a seu bel prazer. Em atenção a isso, bem como ao ainda eficaz Estado Democrático de Direito

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Malheiros, 2014, p. 25.

⁴ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

vivido no Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu art. 150, inciso I que, afora outras garantias asseguradas aos contribuintes “é vedado á União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁵

O objetivo central dessa exigência constitucional não é outro senão garantir ao próprio contribuinte, por meio de seus representantes eleitos – ou seja, os próprios cidadãos – o poder/dever de invasão patrimonial para que dali se retire o sustento da coletividade. Ou seja, a partir disso sustenta-se uma relação jurídica de obrigação mútua. Ao primeiro é dado o direito de pagar para receber e ao segundo é dado o dever de arrecadar e bem distribuir. Acerca dessa relação Hugo de Brito Machado⁶ esclarece que:

Importante, porém, observar que a *relação de tributação* não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação *jurídica*, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, na defesa do autoritarismo.

Há, pois, nítida relação de necessidade entre o cidadão e o Estado quando este último surge com a finalidade de organização, gerir e administrar toda a população. Ao nível de Brasil, ou seja, de um Estado Federado, está-se falando em organização, gestão e administração no âmbito Federal, Estadual e Municipal. Ou seja, repartem-se os poderes como modelo apto a garantir a boa gestão estatal.

A partir desse ponto compreende-se o porquê de a Constituição Federal delimitar a competência tributária de cada ente Federado, pois a forma de Estado adotada pelo Brasil impõe uma necessária divisão de receita de modo que cada um possua a autonomia necessária para aplicar os recursos da forma que melhor lhes

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça

⁶ Idem, p. 27

convier. Ressalte-se que por se tratar de um Estado Democrático de Direito o ente federado, na aplicação dos recursos provenientes dos tributos, se personifica na figura dos gestores públicos, como é o caso do Presidente da República, dos Governadores de Estados, dos Prefeitos, ou seja, dos executores das atividades administrativas.

São eles (os gestores) responsáveis pela gestão de tudo aquilo que, no âmbito local ou não, interessa à sociedade. Assim, tem-se que é interesse precípua do cidadão o pagamento dos tributos como forma de obter para si (coletividade) vantagens comuns afetas à coletividade. São exemplos dessas vantagens: pavimentação das ruas, água encanada, escola pública de qualidade, sistema pública de saúde de qualidade e segurança pública.

A partir dessas linhas introdutórias já se revela latente a importância que os tributos, a partir de sua arrecadação, têm no âmbito regulatório e de sustentação da sociedade. Se determinado indivíduo paga uma quantia “x” de tributos, tem o interesse de praticar este ato, a obrigação estabelecida por lei, bem como o direito de ter (poder ver) o retorno daquilo que pagou, em favor da coletividade.

Assim como ocorre em uma empresa ou no antro familiar, contas bem geridas e equilibradas garantem o desenvolvimento e o sustento de todos os que ali coabitam. Na medida em que as despesas e os desperdícios superam as receitas ocorre o endividamento e, com isso, o desenvolvimento é sobrestado para dar lugar à estagnação e, por vezes, ao retrocesso implicando, necessariamente nos cortes de gastos e redução, ou quase paralização, dos investimentos.

Tem-se, assim, que a tributação consiste no meio de arrecadação eficaz do Estado, pois a todos é dado o direito/dever de contribuir com uma parcela devida na forma da lei. Contudo, a arrecadação não implica, de imediato, a boa e correta aplicação de recursos, sendo esta função precípua dos gestores.

Para Paulo de Barros Carvalho⁷, a palavra “tributo” apresenta seis significações diversas, sendo elas

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2014, p. 47

- a) “tributo” como quantidade de dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

Importante notar que estas definições foram trazidas acima que o tributo revela muito mais do que o simples dever de arrecadar para o Estado. Antes disso, é partir dele que se cria um liame jurídico-obrigacional apto a dar sustentação àquilo que está sendo exigido, bem como a exigir o que é devido.

1.2. A conceituação de tributo

No ordenamento jurídico brasileiro, o conceito de tributo vem descrito no art. 3º, do CTN que diz que o tributo é a) toda prestação pecuniária compulsória; b) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; c) que não constitua sanção de ato ilícito; d) instituída em lei e; f) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A respeito da instituição do tributo por meio de Lei foi trazido acima, ainda que de maneira sucinta, o motivo que levou o constituinte originário a determinar que a exigência ou o aumento do tributo se dê mediante prévia lei autorizativa. Segue, assim, o texto constitucional de 1988 (art. 150, I) a sistemática do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), tornando o Estado submisso ao princípio da legalidade.

Sem muito adentrar a este que é um dos princípios tributários mais importantes no ordenamento jurídico brasileiro – o qual será visto mais adiante – verifica-se de maneira bastante clara a partir do artigo citado que o legislador cuidou em trazer uma definição bastante abrangente a respeito do tributo.

É o tributo uma prestação pecuniária, expressa em moeda, e compulsória. Ao afirmar isso o constituinte já imputa o ônus de pagar a um terceiro que não ao próprio Estado. O dever de pagar em moeda, diga-se de passagem nacional, é imputado a quem, de fato, gera recursos para tais.

Essa situação se revela latente ao se observar a atuação de uma empresa ou de uma sociedade de economia mista, como é o Banco do Brasil, cuja função precípua se funda na obtenção de riquezas com o fim de crescer no âmbito do mercado de atuação. Essa vontade de crescimento é visada pelo Estado que, por sua vez, possui os meios aptos a forçar – ou como visto acima compartilhar – uma arrecadação compulsória.

Ademais, o tributo não constitui sanção de ato ilícito. A respeito dessa pontuação, Paulo de Barros Carvalho⁸ ensina de maneira bastante objetiva que

Traço sumamente relevante para a compreensão de “tributo” está objetivada nesta frase, em que se determina a feição de licitude para o fato de que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidade exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação.

Essa distinção estabelecida pela norma se revela importante no momento da aplicação da norma quando se fala em obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória, as quais serão vistas mais adiante.

Afora essa situação, tem que a forma de cobrança do tributo se dará mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Sob a acepção de atividade vinculada, Hugo de Brito Machado⁹ ensina que o desempenho do desígnio de cobrar não pode se dar por mera conveniência ou oportunidade da autoridade administrativa, sendo que a lei

não estabelece apenas um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente *vinculada* ao comando legal.

Em outras palavras, o que se observa é que ou o tributo é devido ou não é. Não se deve olhar a pessoa que pratica o fato gerar, mas sim se houve a prática de

⁸ Idem, p. 52.

⁹ Ibidem, p. 62.

um ato apto a estabelecer a relação jurídica que deu ensejo à cobrança e ulterior arrecadação do Tributo. Cuida-se de uma cobrança impessoal.

Mas nem tudo no âmbito abstrato se tras muda na forma esperada.

Como dito inicialmente, a atuação do Estado toma forma por meio de seus agentes, sejam eles políticos ou não, sendo que, no que toca à cobrança advinda da atividade administrativa, a proximidade das autoridades administrativas com a sociedade se revela ainda mais aparente o que, por vezes, fragiliza o caráter vinculado e impessoal da atividade de cobrança.

Talvez o mais recente exemplo de que, na prática, o critério da vinculação não possui o efeito ou a ideia esperada pelo constituinte originário, pode ser observado por meio da comentada “Operação Alcateia Fluminense” da Polícia Federal que culminou prisão de diversos auditores da Receita Federal que são acusados de desviar aproximadamente um bilhão de reais a partir do patrocínio de interesses particulares que consistia na indevida redução de impostos federais¹⁰.

O nefasto poder de arrecadar dado ao Estado faz com que a própria Administração Pública, por meio de seus agentes, burle o sistema e faça com que o contribuinte, indevidamente pague menos tributo e isso em desfavor de toda a coletividade. A autorização do agente para que os cofres públicos arrecadem menos dinheiro e, com isso, haja menos repasse dos resultados à sociedade. O Estado age contra o Estado e o contribuinte contra si mesmo.

Mas o descrédito dado para a efetiva aplicação dos tributos/arrecadação em favor dos contribuintes é o que dá ensejo à praticas dissimuladas como tais.

Em que pese toda essa situação dar uma boa e alongada crítica ao sistema tributário e político no Brasil, para o presente trabalho esse tema não merece muitas delongas, sendo, contudo, importante traçar um bom limiar do que vem a ser a determinação legal para que os tributos apenas sejam exigidos ou aumentados por meio de lei: o princípio da legalidade tributária.

¹⁰ Pode ser encontrada: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,acusados-de-desviar-r-1-bilhao-auditores-da-receita-sao-presos,1597803>, publicado no dia 25/11/2014.

1.3. Do Princípio da Legalidade Tributária

Excelentíssimo Senhor Presidente da República.

Os que acompanham os problemas financeiros estão acordes na urgência de um reexame dos impostos da Federação, com o fim de instituir-se um sistema compatível com os requisitos do progresso econômico do país. **A multiplicação e a acumulação de incidências tributárias, a despeito da separação formal dos impostos, dificultam e oneram a produção. Os empecilhos ao progresso estão se tornando alarmantes.**

A Comissão de juristas e de técnicos, que preparou o projeto de sistematização tributária da Federação, diz com muita propriedade em seu relatório: “Desde 1891 vem sendo seguido o critério de partilhar tributos designados por suas denominações jurídicas usuais, posto que nem sempre pacíficas para os próprios juristas. Esse sistema tem provocado ou facilitado distorções econômicas que o crescimento das necessidades financeiras do Poder Público e a conseqüente complexidade e onerosidade dos tributos federais, estaduais e municipais somente tendem a agravar. **Exemplo desta afirmativa é a proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos jurídico-formais com que os três governos tem procurado alargar o campo de suas competências e fortalecer o montante de suas arrecadações**”. “Isto sem falarmos nas sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e disfarçados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste. **Pode-se mesmo dizer, sem exagero, que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente distintos que fatores economicamente aptos a servir de base à tributação**”. (grifou-se)

Com os dizeres acima expostos, deu-se a Exposição de Motivos nº 910 encaminhada no ano de 1967 pelo então Ministro da Fazenda, Otávio Gouveia de Bulhões, ao Presidente da República, Humberto Castelo Branco. Este excerto constante na magnífica obra de Aliomar Baleeiro¹¹, por incrível que pareça, guarda uma curiosa similaridade com a realidade econômica, financeira e tributária vivida no Brasil de hoje; mais de 40 anos depois.

Aclamou-se, à época, por uma normatização que se adequasse aos anseios do desenvolvimento; a revisão do modelo de tributação, desde a análise dos critérios de competência em matéria tributária, até a alteração das hipóteses de incidência. Era o pleno clamor às necessárias limitações ao poder de tributar que seriam impostas ao Estado mais tarde. E parece que essas necessidades tornam a estar inseridas na realidade atual.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 12 ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2013, p. XLV da Introdução.

Mas tudo isso, vale citar, não poderia ser alcançado, senão, por meio da atuação legislativa, ou seja, por meio dos representantes legitimamente eleitos pelo povo. Entra em foco a atuação efetiva do Estado Democrático de Direito na tentativa de barrar e melhor adequar a forma e as possibilidades de obtenção de receita por meio de leis instituidoras mais adequadas.

No taxation without representation. Não há tributo sem que os representantes eleitos assim o queiram. Estes termos advindo desde a carta Magna Inglesa de 1215, do Rei João sem Terra, a quem os barões daquela região impuseram a necessidade da prévia aprovação dos súditos para que fosse possível a cobrança de tributos¹².

Segundo Luciano Amaro

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples *autorização* do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a Lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributárias e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar de “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, o que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no Juízo de conveniência ou oportunidade do administrador.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹³ esclarece que

Tanto quanto no Direito Penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormida para submeter o poder dos governadores ao primado da legalidade. O *jus puniendi* e o *jus tributandi* foram, antanho, absolutos. Hoje, todavia, se repete por toda parte: *nulum tributum, nulla poenas sine lege*. Assim o quer a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança também pouco existirão.

¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual – São Paulo : Saraiva, 2006, p. 111.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940. **Comentários à Constituição de 1988 : Sistema Tributário**. 10ª ed – Rio de Janeiro : Forense, 2006, p. 218.

A rigor, a legalidade é o alicerce de sustentação de toda a qualquer sociedade. Ninguém poderá fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (art. 5º, II, da CF/88); não há crime sem que lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal (art. 5º, XXXIX, da CF/88); é vedado à União, aos Estado, ao Distrito Federal e aos Municípios, criar ou majorar tributo sem que a lei assim estabeleça (art. 150, I, da CF/88).

Nas linhas de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹⁴:

Quando a Constituição, no seu art. 150, I, proíbe exigir, ou seja, instituir e o aumento de tributo *sem lei que o estabeleça*, obviamente, aí, a palavra *lei* está usada no sentido genérico, significando não apenas o sentido técnico de lei ordinária, mas é utilizada para exprimir que, para surgir obrigação tributária, há necessidade de ato normativo hipotético (abstrato e geral) produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pelo Estatuto Político e, conseqüentemente, abrange as leis ordinárias, ou diplomas legais a elas equiparados como as medidas provisórias, aquelas leis que a carta Magna exige sem leis complementares e, porque não, as próprias leis constitucionais, inclusive, as decorrentes do uso do Poder Constituinte derivado (emendas constitucionais).

Seguindo esse raciocínio é importante consignar que a Constituição Federal traça de maneira bastante clara e objetiva quais as matérias que devem, obrigatoriamente, ser reservadas à Lei Complementar, cujo procedimento legislativo encontra-se erigido na mesma Carta Política e sabidamente apresenta critérios mais rigorosos de aprovação.

O art. 146 da CF/88 vem dispor o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

¹⁴ Trecho retirado do artigo publicado no Livro de autoria coletiva em homenagem Paulo de Barros Carvalho, intitulado "Questões controvertidas em matérias tributárias", pp. 199 a 238, Belo Horizonte : Ed. Forense, 2004.

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.

(...)

Em se falando de legalidade tributária, pois, verifica-se que a reserva legal é absoluta, sendo certo afirmar que a obrigação tributária é consectário lógico da incidência da norma sobre o fato gerador, o qual, por sua vez, é suficiente para o nascimento daquela obrigação¹⁵.

Observe que a estruturação das normas cogentes de direito tributário vão tomando forma a partir da apreensão de como se forma o tributo. O procedimento legislativo prévio é que dá a garantia do caráter compulsório da tributação.

Primorosa é a atuação do Estado que, na abstração, defende o interesse dos cidadãos. Afinal, como dito anteriormente, o Estado se personifica através de seus agentes. Ou seja, os representantes eleitos, ao criarem ou majorarem determinado tributo, nada mais estão fazendo do que impondo a si mesmos e aos outros (próximos ou não) a obrigação de pagar algo em proveito da coletividade.

Não se pode, contudo, excluir as hipóteses em que não é dado apenas ao Poder Legislativo a capacidade de criar ou aumentar determinado tributo, pois estas exceções estão dispostas no próprio texto constitucional. É o que determina o art. 153, §1º, da CF/88 ao autorizados que o Poder Executivo Federal aumente ou diminua as alíquotas do imposto de importação (II) e de exportação (IE); do imposto sobre produtos industrializados (IPI); e do imposto sobre as operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). No mesmo sentido é a exceção do art. 177, §4º, I, *b*¹⁶.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual – São Paulo : Saraiva, 2006, p. 112.

¹⁶ Art. 177. [...] § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: [...] b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, *b*;

Essas considerações permitem que o leitor alcance a conclusão de que a legalidade tributária é o manto de proteção dada ao contribuinte que só seria obrigado (ou terá o direito) a pagar tributos se, quando, quanto, e na forma determinada pela lei. Garante-se, assim, previsibilidade com relação àquilo que deverá ser pago quando praticado determinado fato que enseje a aplicação da norma, ou não, nos casos em que os tributos são pagos de maneira indireta.

Acerca desta última consideração no parágrafo anterior, cite-se o valor de determinados impostos que são diretamente repassados aos consumidores, os quais, apesar de não praticarem o fato gerador e não estarem obrigados a realizar o pagamento, fazem o dispêndio financeiro ao adquirir um produto cujo valor exprime os tributos nele embutidos, como é o caso da gasolina.

Há uma eficiência desmedida quando o assunto refere-se à arrecadação dos tributos por meio de leis instituidoras, mas infelizmente essa eficiência não se tras muda quando se fala de efetiva aplicação dos recursos. Esse posicionamento é uníssono, incontestável e irrefutável quando se analisa o exercício da tributação no Brasil.

O princípio da legalidade tributária não deve se restringir apenas ao alicerce dado aos contribuintes no que se refere à obrigatoriedade de pagamento. Mutuamente, o princípio deve ser seguido à risca quando se trata em efetiva aplicação do tributo, ou seja, na escolha do que será suprido por meio dos valores arrecadados. Se dará mais importante a investimentos na área de educação ou na construção de estádios com a finalidade de receber um evento que, por onde passa, deixa um legado de desordem nas contas públicas? Esse sopesar de aplicação dos recursos financeiros do Estado deixa clara a função social dos tributos.

Conforme se observa a partir do texto utilizado pela Escola de Administração Fazendária – Esaf¹⁷, o direito que o Estado retira da sociedade é utilizado para três finalidades:

1. Transferências públicas (pensões e aposentadorias e outros benefícios previdenciários e assistenciais para idosos, muito pobres,

¹⁷ Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos. 5. ed. Brasília, ESAF, 2013, p. 49-50.

ou portadores de deficiências ou outros). De acordo com informações divulgadas pelo IPEA em 2009, estima-se que este valor alcance 15% do PIB.

2. Pagamento de juros decorrentes de endividamento público que, ainda de acordo com o IPEA para 2009, chegam a aproximadamente 5% do PIB.

3. Prestação de serviços públicos à população: depois de deduzidas as destinações descritas nos itens 1 e 2 acima, resta o que os técnicos denominam de carga tributária líquida, ou seja, o montante de recursos tributários que efetivamente está disponível para aplicação em benefício do conjunto da sociedade. No caso brasileiro, esse valor é de apenas 15,3% do PIB e não mais os 35,3%, conforme estudo do IPEA.

Essas finalidades de aplicação de recursos só poderão ser alcançadas a partir de uma boa gestão pública. Para o Brasil o problema não é a arrecadar tributos, mas sim a aplicação destes.

Às vezes a constatação da má gestão pode parecer algo incongruente. O Estado pode se equipar com as melhores ferramentas e os melhores profissionais para conduzir suas atividades. Assim como em uma empresa de sucesso, aqueles que atuam em todas as camadas (presidente, diretores, gerentes e operadores) devem possuir as melhores qualificações para ali permanecerem e alcançarem o sucesso.

Estamos falando de um Brasil inserido no contexto capitalista em que a acumulação e distribuição de riquezas entre os administrados devem ser algo visado. Isso não se restringe apenas ao crescimento financeiro de cada um, mas na melhora da qualidade de vida por meio de coisas consideradas triviais, como um simples saneamento básico, uma singela escola com professores efetivamente capacidade para lecionar.

Os problemas são inúmeros, mas as soluções são bastante aparentes. A base da tributação é a legalidade. Na mesma moeda, a base da aplicação dos recursos também é a legalidade. O cidadão tem a obrigação de pagar e o Estado a obrigação de fazer. O problema reside justamente na falha no momento da contraprestação.

Sem dúvida, essa situação é base para a identificação dos problemas sociais a partir da má gestão pública que está diretamente afeta à má aplicação dos recursos públicos. Mas como o tema em questão busca apenas problemas atinentes

aos efeitos de normas locais de obrigação tributária em detrimento à norma geral de aplicação cogente, deve-se abstrair essas questões subjacentes em prol da conclusão do presente trabalho.

Pois bem. Conforme visto o princípio da legalidade tributária é o alicerce da garantia dada ao contribuinte de que ao praticar determinado fato instituído por lei competente, terá como mensurar como, quanto, quanto e para quem irá pagar determinado tributo. Mas diante dos casos ocorridos ao longo dos anos, viu-se a necessidade de estender essa legalidade a outras duas ramificações que dela não se dissociam. Está-se falando dos princípios da irretroatividade, anterioridade.

1.4. Do princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade, corolário do direito tributário, tem a feição de, juntamente com a legalidade, trazer segurança jurídica aos contribuintes. A alínea a, do inciso III, do art. 150 da CF/88 ao dizer que é vedado aos entes tributantes cobrar tributos “*em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”, determina, em regra, um marco inicial para que o cidadão passe a ter o dever de pagar determinada quantia.

O tributo não afetará os fatos ocorridos antes de sua vigência. Há, pois, previsibilidade à cobrança dos tributos. Mas apenas isso não bastava.

Nas lições de Luciano Amaro¹⁸ acerca do inciso III acima citado:

O texto não é feliz ao falar em fatos *geradores*. O fato *anterior* à vigência da lei que *institui* tributo não é *gerador*. Só se pode falar em fato gerador *anterior* à lei quando esta *auente* (e não quando *institua*) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que *criou* ou *aumentou* o tributo, a fato *pretérito*, que, portanto, continua sendo *não gerador* de tributo, ou permanece como gerador de *menor* tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

A amplitude desse princípio é afeto, sobretudo, ao legislador, haja vista que na hipótese de a lei instituidora criar uma hipótese que atinja fatos pretéritos será inconstitucional, ao menos nessa parte. A irretroatividade, portanto, traz aos

¹⁸ Idem, p. 118

contribuintes a garantia do ato jurídico perfeito pautado na validade da lei impositiva com efeitos para frente. Chega a ser paradoxal ver o cidadão se proteger do próprio cidadão, uma vez que os agentes políticos também são contribuintes e, nesse sentido, não seria saudável, em qualquer hipótese exigir algo de maneira onerosa de si mesmo.

Mais do que a simples criação ou majoração por meio de lei tributária cuja obrigação será imposta para frente (nunca para traz), certo é que o momento da constituição do dever de pagar – ocorrência do fato gerador da obrigação tributária – se revela de suma importância para a verificação dos efeitos da tributação.

O contribuinte não pode, ao ver do legislador constitucional, ser pego de surpresa em relação às obrigações tributárias; deve-lhe ser garantido o direito à programar, provisionar, se preparar para arcar com suas obrigações financeiras.

Daí exsurge a importância das alíneas *b* e *c*, do inciso III, do art. 150 da CF/88. Está se falando dos princípios constitucionais da anterioridade simples e da anterioridade nonagesimal

1.5. Do princípio da anterioridade

Determina o art. 150, III, *b*, da CF/88 que é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal cobrar tributos *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*.

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi¹⁹

O princípio da anterioridade das leis ao exercício no qual será aplicada, como se sabe, teve seu berço no princípio da autorização orçamentária, que gozou de longa tradição no Direito brasileiro, como alerta ALIOMAR BALEEIRO, no seu clássico *Limitações constitucionais ao direito de tributar*. É que a Constituição de 1824 já previa não só a legalidade, como também a anualidade na tributação. Ela consagrou a eficácia apenas temporária (anual) das leis tributárias em vigor, ficando suspensos seu cumprimento e aplicação na inexistência de autorização da lei orçamentária à cobrança. Com

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 12 ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2013, p. 92

a substituição da autorização orçamentária pelo princípio da anterioridade, dissocia-se a vigência da lei de sua eficácia, **apenas no que tange à introdução da cobrança do tributo novo ou da majoração de outro já existente. Para os exercícios vigentes, adota-se a regra da vigência/eficácia e aplicabilidade permanentes da lei tributária. (destaquei)**

Observe o caráter de justiça encontrado neste princípio. Além de limitar exponencialmente os poderes do Estado em relação aos contribuintes – o que novamente é paradoxal – a anterioridade tributária, ou seja, a vedação em relação à instituição ou aumento de determinado tributo no mesmo exercício financeiro em que a respectiva lei tiver sido publicada, é mais um importante meio de previsão financeira.

Essa previsibilidade alcança o *status* de norma de segurança jurídica ao instituir o que se denomina de *princípio da não surpresa tributária*²⁰. Porém essa não surpresa poderia ser interpretada como mera prorrogação de pagamento. Ou seja, determinada lei que majora um tributo, criada em março, poderia produzir seus efeitos de exigência a partir de abril, sendo que a Administração tributária poderia dar ensejo aos procedimentos de cobrança do valor acumulado a partir do exercício subsequente. Por certo que não foi essa a ideia do legislador.

A respeito dessa situação, o doutrinador Roque Carraza²¹ ensina que

A administração fazendária, por meio do ardil de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria letra morta o art. 150, III, *b*, da Constituição. Assim, v.g., tributo criado em julho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o fisco tivesse o cuidado de só realizar a cobrança (mera providencia administrativa) no exercício seguinte. Com verdade, a palavra cobrar, inserida no artigo em foco, está, como tantos outros do texto constitucional, empregado em um sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de exigir. Nesse sentido, pelo menos, tem-se pronunciado a melhor doutrina.

Tanto o princípio da irretroatividade (art. 150, III, *a*, da CF/88) como o da anterioridade (art. 150, III, *b*, da CF/88), estão previstos no texto constitucional desde sua promulgação em 1988, mas ao dos anos, percebeu-se que eles não eram suficientes para obstar a conduta maquiavélica do Estado no que se refere à ânsia de acumular riquezas.

²⁰ Idem, p. 99.

²¹ CARRAZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo : RT, 1991, p. 112.

É que, como se sabe, no Brasil, o exercício fiscal coincide com o ano calendário, ou seja, se inicia no dia 1º de janeiro e se finda no dia 31 de dezembro de cada ano. Por sua vez, o período da Seção Legislativa se encerra todo o dia 22/12, porém, por meio de convocações extraordinárias, algumas leis podem ser votadas ao “apagar das luzes”.

Essas situações tornava propício que nos dias 29 e 30 de dezembro, sem que a sociedade ficasse sabendo, dadas as festas de final de ano, fossem votas determinadas leis que dessem ensejo à majoração de determinados tributos, como é o caso das Contribuições Sociais, ou do ICMS, cuja praticabilidade nunca acaba.

Assim, com essas alterações, no dia 1º de janeiro do ano subsequente, ou seja, dois ou três dias depois, ainda no ápice das comemorações do ano novo, tanto o empresariado como a população em geral era pega de surpresa com tais alterações. Nesse viés, o princípio da não-surpresa não surtia os efeitos jurídicos e sociais esperados.

Deu-se, então, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, a inclusão no texto constitucional do denominado princípio da noventena ou da anterioridade nonagesimal.

Para Leandro Paulsen²²

O presente disposto constitucional vem atender uma necessidade dos contribuintes, prestigiando a segurança jurídica em matéria tributária. Faz com que não mais possam ocorrer alterações na legislação em 31 de dezembro, como muitas vezes ocorreu, instituindo ou majorando tributos para vigência já a partir de 1º de janeiro. Muitas vezes houve até mesmo edições extras do Direito Oficial em 31 de dezembro, sábado à noite, sem que sequer tenha chegado a circular, e que no dia seguinte, sem terem chegado ao conhecimento sequer dos mais atentos, já geravam obrigações tributárias. Isso fez com que, quando do julgamento da ADIn 939 (veja nota ao art. 150, III, b), tenha havido voto vencido questionando até que ponto se poderia mesmo considerar a anterioridade de exercício como uma efetiva garantia do contribuinte, já que, se editada ao final do ano a lei instituidora já estaria em vigor logo em seguida, em 1º de janeiro, e se, por isso, não se teria de simples regra de acomodação orçamentária. Com anova regra da

²² PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação : a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.** Porto Alegre : Livraria do Advogado Ed.; 206, p. 149-150.

alínea “c” do inciso II, do art. 150, acrescida pela EC 42/2003, suprime a deficiência da anterioridade do exercício relativamente às alterações de final de ano, fazendo com que o contribuinte possa efetivamente conhecer antecedência as normas instituidoras ou majoradoras de tributos, Viabiliza-se, com isso, planejamento do contribuinte.

A alínea c do inciso III, do art. 150, da CF/88 determina que resta veda a cobrança, pelo entes federados, de tributos *antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumenta, observado o disposto na alínea b.*”

Nesta toada, em regra, ao observar-se o *disposto na alínea b* e o que resta dito na alínea c acima citada tem-se que a cobrança de tributos criados ou majorados em um exercício financeiro, em regra, só poderá se dar a partir do 91º dia do ano subsequente ao qual determinada lei tiver sido publicada.

Pois bem. Como se sabe nada no direito é absoluto, sempre comportando exceções legais. *In casu*, tem-se que determinados tributos não possuem natureza apenas fiscal, ou seja, arrecadatória, mas também extrafiscal e que servem para intervir no domínio econômico, ora estimulando determinado setor ou procedimento, ora desestimulando. É o caso do IPI, do Imposto de Importação e de Exportação, dentre outros.

São, estes, considerados tributos voláteis e que deve variar conforme a situação do mercado para cada período, não havendo plausibilidade em sua subordinação aos princípios da anterioridade e da noventena, haja vista terem que produzir seus efeitos de imediato.

Objetivando a questão mediante a análise do próprio texto constitucional, Mizabel Abreu²³ expõe que

As únicas exceções aos princípios da anterioridade e da espera nonagesimal, a ambos conjuntamente, como já registramos, são: os impostos de importação, de exportação, sobre operações de crédito, cambio, seguro, títulos e valores e a circunstância de guerra (para os impostos e os empréstimos compulsórios), tributos que podem ser instituídos ou majorados sem observância da regra proibitiva do art. 150, III, b ou c.

²³ Idem, p. 97.

Configuram, ainda, exceções ao princípio da espera nonagesimal, embora continuem submetidos ao princípio da anterioridade, o imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza e a base de cálculo do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA, assim como a base de cálculo do imposto municipal sobre a propriedade territorial urbana – IPTU.

Já o imposto sobre produtos industrializados, o IPI, e as contribuições de custeio da Seguridade Social (PIS, COFINS e CSLL) são tributos que não se submetem ao princípio da anterioridade, devendo, não obstante, observar o interstício de 90 dias entre a data da publicação da lei, que os tenha instituído ou majorado, e a sua vigência/eficácia.

Parte-se de uma premissa maior que visa a proteção do patrimônio individual por meio de instrumento que garante aos contribuintes um planejamento financeiro para arcar com suas obrigações tributárias e alcança-se uma premissa menor que, com vistas a estimular o mercado interno, relativizasse a regra da temporalidade para que o Estado possa dispor de determinadas normas tributárias de caráter regulador e, assim, buscar a estabilização da economia.

É, sem dúvida, “um vai e vem” que, na prática, funciona.

Nos últimos anos de política financeira brasileira o que se viu muito foi a redução da alíquota de determinados produtos industrializados, como eletrodomésticos da linha branca (geladeiras, micro-ondas, etc), e automóveis novos, atrelada à concessão de crédito aos consumidores pelas instituições financeiras. O resultado dessa operação a sociedade brasileira está se deparando agora. Alto índice de endividamento e inadimplência, atrelado ao rombo financeiro deixado pelos Governos Federal e Local.

O resultado, pior do que esperado, acaba trazendo um cenário de austeridade que combina severa alta nas alíquotas de diversos tributos, tanto Federais, como Estaduais e Municipais.

Neste momento, as exceções aos princípios da anterioridade e da noventena estão sendo utilizada para cobrir o "rombo" nas contas públicas, originado pela má gestão do Governo. Gastou-se mais do que se arrecadou e roubou-se mais do que deveriam. Resultado: entrega-se a conta à sociedade que, por meio da constrição patrimonial afeta à obrigação tributária não poderá se socorrer a qualquer princípio constitucional para se esquivar do dever de pagar mais. Continuarão a

obter menos contraprestação, correndo o risco, ainda, de que novos escanda-los encareçam ainda a simples vivencia do dia-a-dia.

Todas essas questões principiológicas revelam o interesse do Estado em dar garantias aos cidadãos; garantias de previsibilidade, de possibilidade de adequação orçamentaria para suportar aquela obrigação que poderá lhe ser imposta na hipótese de praticar determinado fato gerador do tributo. No âmbito empresarial esses fatores de previsão determinam os prospectos para os futuros, sendo a questão tributária elemento de forte peso quando o assunto se refere a prospectos de crescimento.

Conforme vislumbrado anteriormente, o princípio da legalidade – que atrela-se aos demais princípios da irretroatividade e da anterioridade – é o sustentáculo de todo o direito tributário, haja vista a máxima vigente de que ninguém será obrigado a pagar tributo sem lei que o estabeleça, tampouco pouco pagar a mais se lei prévia que assim determine.

Nesse viés, desde a formação ao alcance das leis, devem ser analisadas as competências dadas pela Constituição Federal no que se refere à matéria tributária, em especial no que se refere ao alcance da lei denominada complementar e às competências tributárias estabelecidas também no texto constitucional.

2 DAS LEIS COMPLEMENTARES NO QUE SE REFERE AO TEMA

Lei Complementar é espécie legislativa segundo a qual resta prevista e especificada para determinados casos pela própria Constituição Federal – previsão expressa – e *reclama quórum especial para sua aprovação, distinguindo-se das demais leis, ditas como ordinárias.*²⁴

O ideal dessa espécie legislativa é o de complementação ao texto constitucional e de certa rigidez de alteração. Observe que aí também está presente o caráter de segurança dado à norma que resta instituída por meio de lei complementar.

Conforme disposto na alínea *a*, do inciso III, art. 146, da CF/88, cabe à lei complementar *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal, e dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.*

Independente da espécie de tributo ou do tipo de imposto, à Lei Complementar é dado o dever de tratar sobre cada um daqueles discriminados pelo texto constitucional. Relembre que inicialmente fora destaque o quão importante é a presença do Poder Legislativo na criação ou majoração dos tributos, sobretudo em razão da consentida invasão patrimonial. Daí o interesse do constituinte originário em garantir uma espécie de lei mais rígida para tratar sobre os contornos gerais e orientadores de cada tributo.

Ainda no texto constitucional, mais adiante, no art. 155, inciso XII, resta objetivamente consignado que também cabe à lei complementar, quanto aos impostos Estaduais:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- 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;

²⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual – São Paulo : Saraiva, 2006, p. 167.

- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) **regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Observe que a Constituição Federal, conforme dito acima, delimite o âmbito de aplicação da lei complementar em matéria tributária, definindo alguns elementos de sua abrangência no âmbito Federal, Estadual e Distrital, bem como no âmbito Municipal. Com relação a esse último, o art. 156, §3º, resta estabelecido que à essa espécie legislativa competirá, ainda, no que se refere aos imposto de competência dos Municípios:

- 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.**

Desde de logo dá para notar que apesar de a norma complementar dissociar-se da norma ordinária em razão da expressa determinação constitucional, sua abrangência, no âmbito tributário é deveras considerativa.

Grifou-se, acima, a alínea g, do inciso XI, do art. 156, bem como o inciso III, do §3º, do art. 155, por apresentarem um ponto em comum que é de grande interesse do presente trabalho, pois observa-se que cabe à lei complementar, diga-se de passagem Federal, dispor sobre isenção no âmbito dos impostos de competência Estadual e Municipal, como ocorre com o ISS e o ICMS.

Do âmbito externo, em que pese sabidamente não haver um nível hierárquico entre os entes federados, pela análise da legislação vigente e em razão da própria realidade fática econômica do país, há, ainda que superficialmente, uma situação mais elevada da União em relação aos Municípios. A depender do ponto de vista essa pode ser uma situação plausível e de correta aplicação ou não.

Essa tutela federal sobre a competência Municipal se revela tão patente que o art. 156, em seu inciso III, consigna que compete aos Municípios instituir imposto sobre *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*. Ou seja, apenas aquilo que não for incidente ao ICMS (inciso II, do art. 155, da CF/88), é que poderá ser afeto ao ISSQN.

Está-se aí a observar regras referentes à hipótese de incidência e ao fato gerador de ambos impostos para, dissociando as situações, dizer que determinada situação ensejará a obrigação de pagar um ou outro.

Para tanto, a legislação complementar estabelece critérios analíticos por meio de Listas Anexas à norma principal. No âmbito do ICMS, a lei de que trata essa situação é a LC nº 87/1996, também conhecida como Lei Kandir, e no âmbito do ISSQN está se falando da LC 116/2003.

Antes de adentrar à análise da questão específica tratada na LC 116/2003, cumpre tecer algumas considerações prévias sobre o que vem a ser hipótese de incidência, fato gerador e obrigação tributária, sobretudo quando em seguida será analisada a norma de isenção tributária.

3 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO

Inicialmente, cumpre consignar que existem livros que tratam exclusivamente sobre hipótese de incidência tributária, estabelecendo estruturas quase científicas para explicar esse fenômeno jurídico. Porém, para formar a convicção esperada com este trabalho, este tema não merece uma análise profunda, também não muito superficial, mas apenas objetiva e clara o bastante para que aquele leitor, ainda de primeira viagem, possa compreender o que vem a ser hipótese de incidência tributária.

Como o próprio nome já diz, hipótese de incidência é a situação preestabelecida que ainda permeia o mundo da abstração e que estabelece dada situação que, uma vez praticada, fará nascer um dano direito e uma determinada obrigação. É a determinação legal que diz ao cidadão que, uma vez praticada a situação hipotética, passará desta qualidade para a de.

Segundo Hugo de Brito Machado²⁵

A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária [...] A hipótese de incidência é mera descrição, é simples previsão.

No âmbito do CTN, a definição de hipótese de incidência advém da própria análise do conceito de fato gerador. Conforme se observa, o art. 114 diz ser o fato gerador da obrigação principal a *situação definida em lei*. Por sua vez, o art.113, §1º, também do CTN, determina que *a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*. A respeito dessa análise, Ricardo Alexandre²⁶ explica que

A palavra “fato” se refere a algo concretamente verificado no mundo. Tanto é assim que as pessoas que perfazem por um português escoreito, evitando as redundâncias, não dizem que “o fato é verdadeiro”, dizem simplesmente “é fato”, pois se é fato, é verdadeiro.

O problema é que o CTN trata como fato tanto a descrição abstrata prevista em lei quanto a situação concreta verificada no mundo.

Uma comparação com o direito penal ajuda a demonstrar a diferença. O art.121 do Código Penal tipifica como homicídio a

²⁵ Idem, p. 135

²⁶ Idem, p. 258.

conduta de “matar alguém”. Nenhum penalista denominaria a previsão abstrata do dispositivo de “fato típico”, mas sim de “tipo penal”. Quando uma pessoa mata alguém no mundo concreto, aí sim tem-se como ocorrido o fato típico. É simples assim: *fato* é o que ocorre no mundo, *tipo* é a previsão abstrata, na letra da lei.

O CTN, em seu art.114, afirma que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Ora, se apenas está definida em lei, a situação não poderia ser denominada de “fato”. Por isso, a boa doutrina afirma que a previsão abstrata deve ser denominada “hipótese”, pois se refere a algo que pode vir a acontecer no mundo, tendo como consequência a incidência tributária. Daí a famosa terminologia “hipótese de incidência”.

Já no art. 113, §1º, o CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”, neste caso o Código se refere efetivamente a um fato da vida, verificado no mundo concreto, sendo lícito denominar a situação de “fato gerador”.

Conforme se vê, a norma de imposição tributária não é feita apenas para viver no mundo das ideias, das hipóteses, mas sim para ser efetivamente aplicada. No âmbito tributário, o momento de aplicação de determinada lei a uma situação descrita como nascitura da obrigação de pagar é dito como sendo o fato gerador da obrigação.

Conforme bem ressalta Hugo de Brito Machado²⁷, diz o CTN que *fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência* (art. 114). Por meio dessa definição legal, o celebrado autor afirma que

a) *Situação*, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

b) *Definida em lei*, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a *lei* é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, III, do CPN, tendo presente que a palavra *lei* é por este utilizada em sentido restrito.

c) *Necessária*, importa dizer que, sem *situação* prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

²⁷ Idem, p. 134.

d) *Suficiente*, significa que a situação prevista em lei é *bastante*. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.

Exemplificando este ponto, Ricardo Alexandre²⁸ explica que a situação definida em lei como sendo necessária para, uma vez praticada, fazer nascer a obrigação tributária é requisito indispensável e indissociável para a ocorrência dessa situação e exemplifica que

Assim, a entrada de uma mercadoria em território nacional é situação necessária para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação. Entretanto, para que a obrigação nasça, também é necessário que a mercadoria seja estrangeira.

Aleomar Baleeiro²⁹, explicitando e ensinando acerca da origem da denominação “fato gerador” ensina que

O vínculo da obrigação tributária que a prende a um ou mais fatos jurídicos, como manifestação da capacidade econômica dos contribuintes, não foi produto da inventiva de qualquer jurista ou homem do Estado. Surgiu da prática antiga, como consequência natural do propósito de o Fisco atender ao cânon da certeza do imposto e da acomodação deste às possibilidades econômicas dos súditos do príncipe.

Há quase século e meio sem dar nome a isso, um velho economista já consignada a observação desse fenômeno jurídico-econômico:

“Vimos que, pelo imposto, busca-se atingir os capitais ou as rendas dos contribuintes; mas, a menos que estes sejam taxados arbitrariamente, *fica-se obrigado a exigir-lhes a contribuição por ocasião desse fato, que serve de base à pretensão do Fisco*. Os prepostos exigem o imposto territorial em virtude do fato de ser o contribuinte o proprietário dum bem imóvel de certo valor; a patente (imposto semelhante ao de indústrias e profissionais), em virtude do fato de ele exercer uma profissão industrial; um direito alfandegário, em razão da entrada de tal ou qual mercadoria introduzida no país etc. Aí estão os fatos que servem de base ao imposto; sobre eles se lançam; e *é a natureza diversa desses fatos que orienta a classificação e a denominação dos impostos*” (J.B Say, *Cours complet d'Écon. Polit*, 3 ed., 1852, II, p. 398)

O sustentáculo da tributação guarda nítida relação com o elemento previsão. A lei cria uma hipótese e diz, de maneira antecipada, que caso seja praticada fará com que o cidadão seja incurso na obrigação de pagar ou de dever pagar, passando

²⁸ Idem, p. 261

²⁹ Idem, p. 1087-1088.

ao *status* de contribuinte e, com isso, possibilitando a invasão lícita de seu patrimônio, pelo Estado, por meio do caráter compulsório da tributação.

Mas se sabe que os fenômenos sociais estão sempre ensejando mudanças na legislação que, obrigatoriamente, deve se adaptar a tudo aquilo que circunda o direito. Essa situação não se aplica apenas ao Direito Tributário, mas sim a todo o ordenamento jurídico que responde às reações da sociedade.

O princípio da isonomia atrelada à justiça tributária garante, em determinados casos, hipóteses em que não ocorrerá a incidência tributária. Ou seja, a própria norma instituidora, no intuito de regular questões pontuais diz quando determina fato que, *a priori*, ensejaria a concretude do fato não ocorrerá para fins de imputação da obrigação tributária.

Essa análise sucinta análise, atrelada aos outros pontos gerais acerca do direito tributário, dá azo ao ingresso do ponto nodal do presente trabalho que se refere à hipótese de não incidência de que trata a LC 116/2003.

4 DA ANÁLISE ACERCA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2013

No âmbito da divisão de competências, a CF/88, em seu art. 156 atribui aos Municípios a competência para instituir, dentre outros, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Contudo, conforme visto anteriormente, à lei complementar federal é dado o dever de *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre 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*, competindo-lhe, ainda, **a)** fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; **b)** excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; e **c)** regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (art. 156, §3º, III, da CF/88).

Dando cumprimento a esta disposição constitucional cujo âmago é claramente o de atribuir à esfera federal a competência pela regulamentação de todos os impostos discriminados na CF/88, o Congresso Nacional redigiu e fez publicar o texto consubstanciado na Lei Complementar 116/2003.

Objetivando delimitar o âmbito de incidência deste imposto o art. 1º, da referida lei determina que o ISSQN *tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*.

In casu, verifica-se que a lei federal traça os contornos de incidência – lista anexa – de um imposto cuja competência instituidora e arrecadadora é afeta a cada ente Municipal o que, em regra, ensejaria divergência com relação à invasão de competências. A respeito dessa situação, Hugo de Brito Machado³⁰ expõe que

O fato gerador do imposto – insista-se neste ponto – é definido pela lei municipal; mas essa definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios.
(...)

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo : Malheiros, 2010, p. 424-425

Conhecemos e respeitamos manifestações de eminentes tributaristas no sentido de que a *lei complementar* à qual se reporta o dispositivo constitucional em questão não pode limitar a competência tributária dos Municípios. Assim, entretanto, não pensamos.

A nosso ver, em face da norma acima transcrita, é indubitado que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar *defina*. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição Federal atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.

Aleomar Baleeiro³¹ também se posiciona nesse sentido:

Constitui fato gerador do imposto de serviço de qualquer natureza a prestação desses serviços, previstos em lei complementar, por pessoa física ou jurídica de Direito Privado, com estabelecimento fixo, ou sem ele, desde que tal atividade não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. Assim, o tributo abrange também quem prestar os serviços como itinerante ou a domicílio de outrem. **Lei complementar especificará os serviços tributáveis pelo imposto municipal.** (grifo nosso)

Observe-se como é interligado o Sistema Tributário Nacional e como este se revela eficaz do ponto de vista da instituição (previsão) e da arrecadação. Não há outra possibilidade, senão, nos filiar a essa corrente.

Em dado ordenamento jurídico que atribua aos Municípios a competência exclusiva de determinar todos os fatos geradores dos impostos cobrados em razão dos serviços prestados, certamente haveria certa instabilidade no âmbito empresarial. A infinidade de serviços que poderiam fazer incidir a obrigação seria, sem dúvida, elemento de confusão entre os contribuintes.

No mesmo prumo, Municípios de pequeníssimo porte certamente teriam dificuldade técnica e procedimental para definir toda a gama de situações que poderiam fazer nascer para si o direito de arrecadar e, com isso, crescer riquezas aos cofres públicos.

Diante disso, pode-se dizer que há uma tutela federal necessária em relação aos limites da competência tributária no que se refere ao fato gerador do ISS. Há nítida situação de observância da legislação local em detrimento da legislação federal como base de sua própria sustentação.

³¹ Idem, p. 728.

Ademais, tem-se como exaustiva a lista trazida pela LC 116/2003³². Assim, os Municípios, ao elaborarem e publicarem a lei que institui o ISSQN devem observar a referida lista anexa de modo a fazer com que as situações nela expressas configurem a hipótese de incidência do imposto de sua competência.

Observa-se, assim, o princípio da estrita legalidade de que trata o art. 150, I, da CF/88, o qual já foi trabalhado em tópico anterior. No âmbito jurisprudencial, a caracterização da lista anexa como sendo um rol taxativo de hipóteses de incidência do ISSQN em âmbito nacional, a jurisprudência converge para a conclusão de que a taxatividade não obsta a extensividade interpretativa de cada item³³.

Quanto a este ponto, a jurisprudência encontra divergência no âmbito doutrinário. Para Hugo de Brito Machado:

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa, mas, erroneamente, admitiu sua aplicação analógica. Tal como não se pode, por analogia, ampliar o alcance da norma definidora do fato gerador dos tributos em geral, também não se pode ampliar o elenco de serviços constantes da questionada lista, que tem a mesma natureza de norma definidora do fato gerador do tributo. Não bastasse o princípio da legalidade, temos norma expressa no Código Tributário Nacional a dizer que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei” (art. 108, §1º).

Estabelecendo a LC 116/2003 todos os elementos que compõe a formação do imposto (hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuinte, etc), para as considerações deste trabalho é importante a verificação do art. 7º que vem estabelecer o elemento quantitativo do imposto, afirmando que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, serviço este **necessariamente constante na lista anexa à lei**. Por sua vez, seu o §2º, inciso I, traz que:

§2º **Não se incluem na base de cálculo** do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - **o valor dos materiais fornecidos** pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

Dizem, os itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003:

³² Ibidem, p. 425.

³³ Resp. 1.111.234/PR; AgRg no REsp. 141128/PR.

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

(...)

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Há, pois, **expressamente**, uma previsão legal que visa excluir da base de cálculo do imposto o valor referente aos materiais fornecidos pelo prestador de serviços de empreitada ou subempreitada e de reparação de obras. São compreendidos entre esses materiais: tubulações, portas, corrimão, etc. Ora, materiais não são, por óbvio, serviços, mas sim meio de consecução destes, os quais já sofrem a pretérita incidência do ICMS, e demais encargos tributários inclusos.

A sistemática da Lei Complementar 116/2003, seguiu os mesmos ditames do já vigente e recepcionado Decreto-Lei 406/68 – o qual tratava sobre a matéria desde antes da vigência da Carta Magna de 1988 – que em seu art. 9º, §2º, a, disciplina que:

Art. 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o impôsto será calculado sôbre o preço deduzido das parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;

A própria norma vai delineando e delimitando o âmbito de aplicação, sendo o legislador federal legitimado para tratar, por meio de lei complementar, sobre o ISSQN. Neste ínterim, não haveriam muitas dificuldade em concluir que a exclusão da base de cálculo de que trata o §2º, do art. 7º, da LC 116/2003, seria aplicada de plano, de modo a vedar a inclusão desta exceção, pelos Municípios, em suas leis instituidoras.

Observe que não se excetua a hipótese de incidência, tampouco diz-se como não ocorrido o fato gerador ou o nascimento da obrigação tributária. Ou seja, a LC 116/2003 não estabelece uma hipótese de isenção que venha a afetar a

competência tributária dos Municípios. Essa é a inteligência obtida a partir da análise dos dispositivos acima.

No momento da apuração do imposto a pagar é que a norma se fala incidir. No caso dos serviços de engenharia, o valor dos materiais fornecidos devem ser destacados da dotação para dar espaço apenas ao serviço prestado, seja de engenharia civil, hidráulica ou elétrica. E com razão o legislador.

O ISSQN é um imposto Municipal de grande relevância, sobretudo nas localidades em que há grande demanda para o setor empresarial, como é o caso do desenvolvimento dos grandes centros por meio da construção civil, como ocorre no Distrito Federal, em Palmas/TO, em São Paulo/SP, no Rio de Janeiro/RJ. A incidência do ISS na prestação dos serviços de engenharia é grande fonte arrecadadora e, cada vez mais, pretende ser cobrada.

Mas é no momento em que os Municípios utilizam-se de suas competências tributárias que a problemática acerca da efetividade desta e

No Município do Rio de Janeiro, importante pela exploração do turismo e grande valorização dos imóveis, a situação resta pacificada por meio do art. 17 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei nº 691, de 24/12/1984) que, copiando a redação da LC 116/2003, teve sua redação alterada pela Lei 3.691, de 28/11/2003, para determinar que

Na prestação dos serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da lista do art. 8º, não se inclui na base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador.

O mesmo não ocorre, todavia, no Município de Vitória/ES. Conforme consta no Decreto nº 13.314/2007, posterior, portanto à LC 116/2003, a exclusão se dá de forma apenas parcial, na proporção de 20% do valor dos materiais. Confira o art. 9º do decreto:

Art. 9º. Na prestação de serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 7.17 da Lista de Serviços anexa à Lei nº 6.075, de 2003, executados sob regime de empreitada ou subempreitada, poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto o percentual de 20% (vinte por cento) a título de materiais fornecidos pelo prestador.

Observe a distinção entre as duas legislações, quase limítrofes, diga-se de passagem. O Município de Vitória/ES, assim como outros, no intuito de arrecadar mais – ante o caráter fiscal do ISSQN – determina que para o cálculo do imposto a pagar, a base a ser utilizada será o valor do serviço prestado, mais os materiais (insumos) utilizados na prestação de tais serviços, estes na proporção de 80% do valor.

Abre-se aqui um parêntese para a verificação de uma situação bastante simples e objetiva.

O art. 156, da CF/88, conforme já visto, determina que quando da instituição do ISSQN os Municípios não poderão dispor sobre os serviços de qualquer natureza que estejam compreendidos no âmbito de incidência do ICMS. Por sua vez, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir, determina em seu art. 2º, inciso II que o ICMS incidirá sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores.

Tratando-se os serviços de engenharia como sendo uma prestação de serviços com o fornecimento ou não de mercadorias, essas mercadorias, em qualquer hipótese, já sofrem a incidência do ICMS em razão do transporte realizado por determinado fornecedor. Assim, os tijolos adquiridos para a edificação de determinado empreendimento só sofrem a incidência do ICMS em razão do transporte realizado até o local da obra.

A respeito dessa situação, após muito se discutir acerca da ilegalidade da incidência tributária em detrimento da norma federal orientadora que determina a exclusão da base de cálculo, o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do RE 603.497/MG, em sede de Repercussão Geral, o entendimento de que os materiais empregados na Construção Civil podem, pelo contribuinte, ser excluídos da base de cálculo do ISS

RE 603497 / MG - MINAS GERAIS RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento:
18/08/2010 Publicação DJe-172 DIVULG 15/09/2010 PUBLIC
16/09/2010 Partes RECTE.(S) : TOPMIX ENGENHARIA E
TECNOLOGIA DE CONCRETO S/A ADV.(A/S) : JOÃO MARCELO

SILVA VAZ DE MELLO E OUTRO(A/S)RECDO.(A/S) : MUNICÍPIO DE BETIM ADV.(A/S) : MARIA DO ROSÁRIO DINIZ E OUTRO(A/S)

Decisão

1. A hipótese dos autos versa sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil. O acórdão assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – BASE DE CÁLCULO – MATERIAL EMPREGADO – DEDUÇÃO – IMPOSSIBILIDADE .

A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedentes de Corte. Agravo regimental improvido.”

2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados.

Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009. O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, **dou provimento ao recurso extraordinário.** Restabeleço os ônus fixados na sentença. Julgo prejudicado o pedido de ingresso como “amicuscuriae” formulado pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM (Petição STF 42.520/2010 – fls. 524-541), bem como o recurso interposto pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF (fls. 505-521), em face da presente decisão. Publique-se. Brasília, 18 de agosto de 2010. Ministra Ellen Gracie Relatora – grifo nosso.

Sabidamente, ao se observar o art. 151, III, da CF/88, verifica-se de maneira bastante clara que não é dado o direito de a União instituir isenções tributárias de tributos de competência dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Porém, no presente caso, em se tratando de norma Federal que, analisando o contexto fático de incidência, determina apenas a exclusão da base de cálculo dos valores gastos com o empenho de materiais para a prestação dos serviços de engenharia, não haveria se falar em isenção.

O que se verifica é que a Lei Complementar em questão (LC 116/2003) apenas dá cumprimento ao princípio da legalidade de que trata o art. 146, III, a, da CF/88. A respeito do tema, válida é a contribuição dada pelo Ministro Carlos Veloso³⁴, quando ainda ocupante de uma das cadeiras do pretório excelso:

Ora, o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, a lei complementar do ICMS e do ISS. Isso é inquestionável. No RE 149.922-SP, Relator o Ministro Ilmar Galvão, o Supremo Tribunal federal decidiu por unanimidade, que, se a base de cálculo em referência(examinava-se a base de cálculo do ICMS) já se achava disciplinada pelo art. 2º, §8º, do Decreto-Lei nº 406/68, recepcionado pela nova carta com caráter de lei complementar, até então exibido (art. 34, §5º, do ADCT), não havia lugar para nova definição que lhe deu o Convênio ICM 66/88 (art. 11), verificando-se, no ponto indicado, ultrapassagem do linde cravado pela norma transitória e consequente invasão do princípio constitucional da legalidade tributária (Plenário, 23.02.94, RTJ 152/966). Cabendo á lei complementar definir a base de cálculo dos impostos discriminados na constituição (CF/88, art. 146, III, a), certo que o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, correto afirmar-se que o art. 9º e seus §§, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram, também, recebidos pela Constituição vigente.

Ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha consolidado sua jurisprudência, julgamento a matéria em sede de Repercussão geral, certo é que o âmbito de afetação se restringe ao Poder Judiciário, havendo espaço para que o legislativo continue a atuar em afronta à norma federal, cabendo, assim, aos empresários do ramo o inevitável exercício do direito de ação a fim de combater as abusividades cometidas, valendo certos Municípios da sorte de que determinados contribuintes não tenham conhecimento acerca do que realmente devem recolher aos cofres públicos.

Assim, diante da ausência legal de responsabilidade em razão dos atos locais de alargamento da base de cálculo do ISSQN, o direito dado às empresas do ramo de construção civil de que trata o §2º, do art. 7º, da LC 116/2003, somente lhes socorrerá quando buscarem a prestação jurisdicional que lhes satisfaça.

³⁴ RE 214.414-2/MG. 2ª Turma, STF. Rel. Min. Carlos Veloso. 05.11.2002.

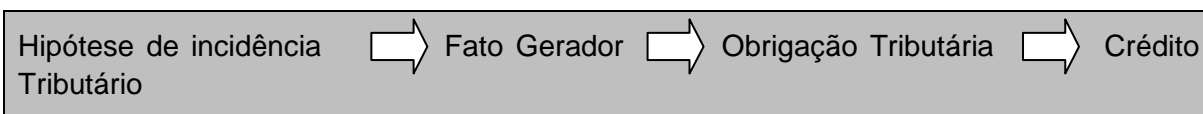
CONCLUSÃO

As principais diretrizes do Direito Tributário brasileiro, segundo Alexandre de Moraes³⁵, encontram-se dispostas no Sistema Tributário Nacional que estabelece

regras básicas regentes da relação do Estado/Fisco com o particular/contribuinte e definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, as distribuições de competência tributárias e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade.

Toda cobrança de tributo precede uma relação existente entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, à qual dá-se o nome de relação jurídico-tributária.

De forma bastante didática, Eduardo Sabbag³⁶ traz uma “Linha do Tempo Compacta” em que demonstra os elementos necessários e formadores do crédito tributário. Segundo fundamenta a linha do tempo se apresenta da seguinte forma:



Segundo o mesmo autor

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

Nesse contexto e diante da citada “Linha do Tempo Compacta”, quando se trata de hipótese de não incidência, estará afastado o citado “momento abstrato”, ou seja, a prática do ato que enseja a ocorrência do fato gerador estará afastada.

A respeito do tema, Hugo de Brito Machado³⁷, fundamenta que

³⁵MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo : Atlas, 2008. Pag. 841.

³⁶SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. pag. 651-652.

³⁷MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo : Malheiros, 2004, p. 217

A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Essas questões atinentes à não incidência aplicam-se a todas as espécies tributárias. No que se refere especificamente ao ISSQN, como se sabe, à exceção daqueles serviços que a constituição os coloca sobre o campo de incidência do ICMS, qualquer outro serviço poderá ser tributado pelos Municípios, “desde que definidos em lei complementar”³⁸.

Nesse particular, tem-se que a sistemática da Lei Complementar 116/2003, seguiu os mesmos ditamos do já vigente e recepcionado Decreto-Lei 406/68, que em seu art. 9º, §2º, a, disciplina que:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes
a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;

Segundo consolidado entendimento jurisprudencial, o citado Decreto-Lei, por força do art. 156, §3º, da CF/88, foi recepcionado pela Carta Magna com status de Lei Complementar, ainda produzindo efeitos jurídicos nos dias de hoje³⁹. É ler o julgado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b. I. - Dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b: dispositivos recebidos pela CF/88. **Citados dispositivos do art. 9º, § 2º, cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88.** RE 236.604- PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001. II. - RE conhecido e provido. Agravo improvido. (STF)

Diante de todo esse arcabouço jurídico, tudo levaria a crer que não existiriam problemas quanto à incidência do ISSQN, tampouco com relação à sua

³⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Forense; São Paulo : Método, 2012, p. 625.

³⁹ Nesse sentido: CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 3 ed. Rio de Janeiro : Lumun Juris, 2012, p. 73

base de cálculo e às exclusões legais. Contudo, a realidade das legislações Municipais é outra bem diferente.

Sobretudo no intuito de mais tributar para mais arrecadar, a grande maioria dos Municípios brasileiros, utilizando-se da competência tributária dada pela CF/88, vêm editando normas locais que colocam na base de cálculo do ISSQN aqueles materiais ditos como excluídos pelo §2º, inciso I, do art. 7º, da LC 116/2003.

A exemplo disso, consta no Decreto nº 13.314/2007 do Município de Vitória-ES, a incidência do imposto sobre os serviços e materiais, apenas com a exclusão do percentual de 20%. Confira o art. 9º do decreto:

Art. 9º. Na prestação de serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 7.17 da Lista de Serviços anexa à Lei nº 6.075, de 2003, executados sob regime de empreitada ou subempreitada, poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto o percentual de 20% (vinte por cento) a título de materiais fornecidos pelo prestador.

Esse confronto existente entre a legislação local e a legislação federal deu origem a inúmeras ações visando aplicar a exclusão da base de cálculo de que trata a Lei Complementar nº 116/2003 tendo, em agosto de 2010, sido definitivamente consolidado, **em sede de Repercussão Geral**, o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na realização de obras de reforma e empreitada, conforme se verifica na decisão abaixo transcrita:

RE 603497 / MG - MINAS GERAIS RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento:
18/08/2010 Publicação DJe-172 DIVULG 15/09/2010 PUBLIC
16/09/2010 Partes RECTE.(S) : TOPMIX ENGENHARIA E
TECNOLOGIA DE CONCRETO S/A ADV.(A/S) : JOÃO MARCELO
SILVA VAZ DE MELLO E OUTRO(A/S) RECDO.(A/S) : MUNICÍPIO
DE BETIM ADV.(A/S) : MARIA DO ROSÁRIO DINIZ E OUTRO(A/S)

Decisão

1. A hipótese dos autos versa sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil. O acórdão assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – BASE DE CÁLCULO – MATERIAL EMPREGADO – DEDUÇÃO – IMPOSSIBILIDADE .

A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedentes de Corte. Agravo regimental improvido.”

2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados.

Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009. O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, **dou provimento ao recurso extraordinário**. Restabeleço os ônus fixados na sentença. Julgo prejudicado o pedido de ingresso como “amicuscuriae” formulado pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM (Petição STF 42.520/2010 – fls. 524-541), bem como o recurso interposto pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF (fls. 505-521), em face da presente decisão. Publique-se. Brasília, 18 de agosto de 2010. Ministra Ellen Gracie Relatora – grifo nosso.

Apenas para melhor elucidar, a citada decisão, uma vez proferida em sede de **Repercussão Geral**, deverá ser seguida por todos os Juízes e Tribunais brasileiros, sob pena de ser tida como nula, sem efeitos no mundo jurídico.

Pode-se, aqui, afirmar que o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, visa trazer segurança jurídica aos contribuintes do ISSQN. A respeito do tema, António Francisco de Sousa⁴⁰, afirma que

[...] a segurança jurídica está directamente ligada à eficácia do sistema jurídico tributário e à legalidade do procedimento tributário, na medida em que garante que a lei tributária seja rigorosamente respeitada e que ninguém seja obrigado a pagar impostos não previstos na lei ou para além do previsto em lei.

Todos os inúmeros julgados citados na decisão, lavrados pelos Excelentíssimos Ministros do Egrégio Supremo Tribunal Federal, cuidam em dizer

⁴⁰SOUSA, António Franciso de. **Garantias Fundamentais de Segurança Jurídica no Procedimento Tributário**. Artigo publicado no livro **Tributação e direito fundamentais**. coords. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correira Neto. São Paulo : Saraiva, 2012. (Série IDP). p, 76

que, para todos os fins, deverá ser seguida a sistemática da LC 116/2003, para que seja operada a hipótese de exclusão da base de cálculo de que trata seu art. 7º.

Um dos fundamentos para essa conclusão pauta-se no fato de que os materiais necessários para a execução dos serviços de empreitada ou reforma, como cimento e madeira (insumos), portas, tubulações, etc, já foram tributados pelo Estado-Federado, quando da incidência do ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços), e, sendo vedada a bitributação, a incidência do ISSQN seria inviável.

Verifica-se, assim, que os entes Municipais, a exemplo do Município de Vitória, agem contra a legislação federal e contra o posicionamento firmado pelo Colenda Corte Suprema do País, contudo, de maneira lógica, pois é de sua competência – competência local – a instituição e a cobrança do ISSQN, além do IPTU e do ITBI. Ou seja, há fundamento para que se queira entender que a quem compete criar, compete excluir determinadas hipóteses em que não se deve incidir determinado imposto, seja pela impossibilidade de bitributar o contribuinte, seja pelo próprio fomento do mercado local.

Vê-se, pois, que a discussão a ser trazida deve se pautar em elementos constitucionais e infraconstitucionais aptos a explanar um debate válido quanto a legitimidade de cobrança pelos Municípios de um imposto considerando que a exclusão de certo elemento de sua base de cálculo é expressamente trazida por uma legislação federal e confirmada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral, o que impulsiona o acesso ao judiciário em casos como tais.

REFERÊNCIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Forense; São Paulo : Método, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual – São Paulo : Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – 12 ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2013.

Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos. 5. ed. Brasília, ESAF, 2013.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 3 ed. Rio de Janeiro : Lumun Juris, 2012.

CARRAZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo : RT, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário : Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª ed. ver., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014, p.27.

Decreto nº 13.314/2007 Disponível em <http://sistemas.vitoria.es.gov.br/webleis/consulta.cfm?id=152502> acessado em 23/02/2015.

Lei nº 691, de 24/12/1984. Disponível em <http://www2.rio.rj.gov.br/smf/fcet/legislacao.asp> acessado em 23/02/2015

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo : Malheiros, 2004.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 23. ed. São Paulo : Atlas, 2008.

POULSEN, Leandro. **Direito Tributário CF e CTN à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação : a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre : Livraria do Advogado Ed.; 206.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2010.

SOUSA, António Franciso de. **Garantias Fundamentais de Segurança Jurídica no Procedimento Tributário**. Artigo publicado no livro **Tributação e direito fundamentais**. coords. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto. São Paulo : Saraiva, 2012. (Série IDP).