

Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar*

Objetivo

O objetivo do presente estudo é investigar qual o papel da jurisdição constitucional na definição dos limites de competência tributária, considerando especialmente a regra do art. 146, I da CF que estabelece ser papel da lei complementar dirimir conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação brasileira.

Não constitui propósito do presente trabalho investigar a solução para cada um dos diversos conflitos concretos de competência tributária entre os entes federativos que estão em discussão atualmente. Nosso intuito é susten-

* Originalmente publicado em "Sistema constitucional tributário - Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux" Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Vellozo. (Org.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014

tar que na solução específica desses conflitos é necessário reforçar o relevante papel da lei complementar no sistema brasileiro.

Há no Supremo Tribunal Federal algumas demandas envolvendo conflitos de competência em matéria tributária entre entes federativos. A título exemplificativo:

1. ADI 4389 (Rel. Ministro Joaquim Barbosa): proposta pela Associação Brasileira de Embalagens – ABRAE, que visa a impugnar dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003 (“13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clichêria, zincografia...”). A autora pleiteia que se dê interpretação conforme a Constituição ao texto impugnado, de forma a fixar a incidência do ICMS sobre a atividade econômica de fabricação e circulação de embalagens e, em consequência, exclua-se a incidência do ISS nas operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. A medida cautelar foi deferida pelo Pleno (DJE 25/05/2011), com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*).
2. ADI 4413 (Relator Ministro Joaquim Barbosa): proposta pela Confederação Nacional da Indústria, contra o mesmo item 13.05 da lista de serviços da LC 116/03, pretendendo afastar a incidência de ISS sobre atividades gráficas sempre que produzidos bens destinados a operações industriais ou comerciais posteriores (como manuais de instrução e bulas).

Nas ADINs 4389 e 4413, as autoras pretendem, em resumo, superar o entendimento consolidado pela Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça,¹²⁴ reafirmada no julgamento do Recurso Especial 1.092.206/SP, Relator

¹²⁴ “A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.”

Ministro Teori Albino Zavascki, sob o rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C do CPC.

3. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 605.552 (DJ 16/05/2011, Relator Ministro Dias Toffoli): definição da incidência do ICMS ou do ISS nas operações relacionadas ao fornecimento de medicamento por farmácias de manipulação, considerando a previsão do item 4.07 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03 (“serviços farmacêuticos”). Na hipótese, o Superior Tribunal de Justiça reformou acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que considerara devida a incidência do ICMS ante a preponderância da mercadoria em relação ao serviço.
4. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 660970 (DJ 21/06/2012, Relator para o acórdão o Ministro Luiz Fux): discussão sobre qual o imposto que deve incidir sobre operações de secretariado por rádio-chamada (“paging”), se o ICMS (incidente sobre serviços de comunicação) ou o ISS (item 29 da lista anexa ao DL 406/68 e item 17.02 da LC 116/03).

A lei complementar como instrumento de solução de conflitos de competência no federalismo fiscal brasileiro

A tributação da circulação de bens e serviços no sistema tributário brasileiro, segundo a Constituição de 1988, é baseada em três impostos de competência de entes distintos – IPI, ICMS e ISS. Não é objeto do presente estudo investigar a conveniência do modelo ou sua necessidade de reforma.¹²⁵

¹²⁵ As dificuldades da tributação sobre o consumo no Brasil, a partir da opção da partilha da competência por entes federativos diversos, costuma ser reiteradamente apontada pela doutrina que estuda o federalismo fiscal atual. Assim, a título exemplificativo, BOADWAY, Robin; SHAIH Anwar. *Fiscal federalism: principles and practices of multilevel governance*.

Diante de tal cenário, cabe perguntar: a complexidade atual das atividades econômicas relacionadas à circulação de bens e serviços permite a construção, com razoável consenso, a partir exclusivamente dos preceitos constitucionais, dos significados de “produtos industrializados” (IPI), “circulação de mercadorias” (ICMS) e “serviços de qualquer natureza” (ISS)?¹²⁶

A rigidez do sistema tributário constitucional exigiria que a resposta à questão fosse positiva, mesmo admitindo a dificuldade de atingir o objetivo que ela propõe. A resposta negativa à questão seria, em tese, incompatível com a rigidez do sistema e reconheceria ao legislador complementar (na sua função de dirimir conflitos de competência entre os entes políticos – art. 146, I, CF) plena liberdade para, sob o pretexto de regular conflitos de competências, modificar de forma abusiva a distribuição da competência tributária conferida pela CF.¹²⁷

Ocorre que a simples escolha pelo constituinte do nome para designar os impostos já deve oferecer ao intérprete indicação de seu fato gerador possível, como ressalta Amílcar de Araújo Falcão, muito embora o mestre

New York: Cambridge University Press, 2009, p. 101, na qual se destacam as dificuldades de definição do ente federativo competente para a tributação, especialmente em relação às novas tecnologias (se mercadorias ou serviços) (“The interjurisdictional disputes between states and municipalities continue”).

¹²⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 328: “O texto constitucional insulado, fora de um contexto linguístico e jurídico-social, nada significa: não passa de um aglomerado de formas gráficas, como os ideogramas de uma linguagem morta. São os usos linguísticos, as tradições jurídicas, entre outros fatores, que, devidamente analisados e valorados pela atuação criativa do intérprete, lhe conferem significação.”

¹²⁷ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 286: “(...) os enunciados inseridos em lei complementar mantêm com a Constituição um vínculo de complementação e subordinação. Esses enunciados complementares prescrevem o que os de natureza constitucional não estatuem, mas dentro dos limites fixados por estes. Por isso a lei complementar, a pretexto de desempenhar qualquer das funções referidas acima, não pode modificar os termos da montagem constitucional tributária.”

da Universidade do Estado do Rio de Janeiro indicasse que o nome utilizado pela Constituição seria um dos elementos que deveria ser conjugado com “as regras e princípios que decorrem do conjunto do sistema e das relações de tensão e de recíproca influência que provêm da definição das diferentes áreas de competência.”¹²⁸

A doutrina brasileira costuma ressaltar com propriedade a irretocável advertência do Ministro Luiz Gallotti, externada em voto proferido em 1972, no sentido de que “(...) se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”. (RE n. 71.758-GB, RTJ n. 66)

Ao tratar dos impostos em espécie, a doutrina também costuma ressaltar a importância da vinculação do legislador aos sentidos mínimos que são extraídos das locuções empregadas pela Constituição na delimitação da competência tributária. Nessa linha, Luís Cesar Queiroz adverte que o fato de se considerar a renda conceito indeterminado não importa em afirmar que se trata de um conceito vazio, sem limites máximos, bem como não permite deduzir que o legislador infraconstitucional possui total liberdade para defini-lo.¹²⁹

Todavia, se as materialidades econômicas que fundamentam os três impostos precisam do reconhecimento de conceitos mínimos, que não estejam à livre disposição do legislador complementar, qual critério adotar para definir o imposto que incidirá em uma atividade econômica concreta?

A nosso ver, o processo de definição “precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar”, instrumento eleito pela CF para

¹²⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financieras, 1965, p. 51.

¹²⁹ QUEIROZ, Luís Cesar. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 271.

"demarcação das fronteiras"¹⁴⁰ de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindicável à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir *onus argumentativo reforçado*, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo Legislador e a materialidade econômica indicada na CF.

A lei complementar tributária que disciplina conflito de competência deve desfrutar de uma espécie de *dupla presunção de constitucionalidade*. Além da presunção comum a todo ato normativo, conforme reconhece a doutrina, o reforço a tal presunção ocorre na medida em que a lei complementar foi o veículo eleito pela CF para cumprir a tarefa de dirimir conflitos de competência, visto que a CF não ofereceu critérios materiais claros de distinção entre as materialidades dos impostos.

A CF possui diversos dispositivos que consagram essa confiança do constituinte no papel da lei complementar para dirimir conflitos de competência. O art. 146, I é apenas o dispositivo no qual essa ideia é mais evidente. Nos outros dispositivos que tratam dos impostos específicos a CF, quando ventilou a possibilidade de conflito com outro imposto, expressamente referiu a lei complementar como veículo de definição de tais controvérsias.

Ao tratar do ISS, no art. 156, a CF estabeleceu a incidência serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Ao dispor acerca do ICMS no art. 155, §2º, IX, a CF estabeleceu que o imposto incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com "serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios".

As leis complementares que regulamentam tais dispositivos constitucionais (LC 87/96 – ICMS e LC 116/03 – ISS) repetiram os critérios preconizados pela CF. Assim é que a LC 87/96 estabeleceu no art. 2º que o

¹⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi; LOPES, Lívia Pinheiro. A industrialização por encomenda e os conflitos de competência entre o IPI e o ISS. *Forum de Direito Tributário*, v. 54, 2011, p. 116.

ICMS incide sobre fornecimento de mercadorias com "prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios" (inciso IV), bem como sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços "quando a lei complementar aplicável" expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (inciso V). A LC 116/03 em seu artigo primeiro, parágrafo segundo, estabeleceu que "ressalvadas as exceções expressas na lista de serviços em anexo, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias".

Além de ser o veículo utilizado pela CF para dirimir conflitos de competência tributária, outros fatores militam a favor do prestígio das soluções adotadas pela lei complementar nessa seara.

É inegável que, diante de determinada atividade econômica situada em zona de penumbra, na qual seja difícil a definição acerca do reconhecimento de prestação de serviço ou de circulação de mercadorias, seguir o critério adotado pela lei complementar traz maior segurança jurídica para o contribuinte, que pode planejar seus negócios com previsibilidade acerca de qual tributação irá sofrer, ou seja, para que ente político deverá pagar o tributo.¹⁴¹ Nesse sentido, a legalidade tributária cumpre plenamente seu papel de significar além da definição apenas do instrumento de criação ou aumento do tributo (legalidade como regra), conseguindo transmitir ao contribuinte um significado de previsibilidade mínima indispensável ao desempenho regular da livre iniciativa (legalidade como princípio).

Dó ponto de vista do Direito Financeiro, prestigiar o critério de solução de conflitos da lei complementar traz maior segurança jurídica também para a

¹⁴¹ Marcus Lívio Gomes alude à segurança objetiva, que significa o "conteúdo material de exigência de previsibilidade, certeza e calculabilidade por parte dos cidadãos quanto aos efeitos jurídicos de seus atos que gera uma expectativa a mais precisa possível de seus direitos e deveres." GOMES, Marcus Lívio. O Princípio da Anterioridade à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: Catão, Marcos André Vinhas; Gomes, Marcus Lívio (Org.). *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional - Homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires*. Teresópolis: TerraArt, 2012, p. 312.

consolidação das finanças públicas de cada ente político. O modelo orçamentário é fundamentado principalmente no planejamento da expectativa de receita pública que o ente político espera arrecadar em cada exercício financeiro.¹⁴² Se determinada atividade econômica se encontra em zona de penumbra entre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, e a lei complementar ofereceu uma solução para o conflito que oriente no sentido da tributação pelo ICMS ou pelo ISS, o Município ou o Estado poderá elaborar suas leis orçamentárias com base na expectativa de arrecadação daquela receita.

Se por força de entendimento jurisprudencial que venha a derrotar os critérios da lei complementar, a atividade econômica passe a não mais comportar a tributação pelo ISS, e sim pelo ICMS, o planejamento financeiro do ente subnacional feito com base nos critérios oferecidos pela lei complementar ficará seriamente comprometido. Nessas situações, as rigorosas normas da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) sobre equilíbrio orçamentário podem não ser cumpridas pelos administradores públicos municipais, acarretando severas sanções para o administrador e para o próprio ente político, que pode se ver privado da continuidade de recebimento de transferências voluntárias ou recursos de operações de crédito.¹⁴³

A doutrina costuma apontar que o esforço fiscal dos entes subnacionais dotados de competência para instituição de tributos próprios deve ser um dos principais parâmetros para a definição de critérios para as transferências intergovernamentais no federalismo fiscal.¹⁴⁴ No caso brasileiro, como exigir que Estados e Municípios cumpram essa atitude de responsabilidade

¹⁴² LC 101/00 (Lei de Responsabilidade Fiscal): "Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

¹⁴³ Cf. LC 101/00 Art. 23, §3º e art. 25.

¹⁴⁴ OATES, W. On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions. *National Tax Journal*, 61, 2008, p.325-327.

fiscal sem assegurar o mínimo de previsibilidade acerca do campo de incidência de seus impostos?

Tais motivos nos levam ao entendimento de que a superação, pela jurisdição constitucional, dos critérios da lei complementar somente se justifica diante do "abuso de direito do legislador complementar" em face das materialidades econômicas que justificam cada um dos impostos no âmbito do controle judicial de constitucionalidade. O reconhecimento da invalidade de um critério adotado pela lei complementar não pode ocorrer apenas com base em razões de política fiscal ou de melhoria da racionalidade do sistema tributário.

É exatamente na hipótese de abuso do legislador complementar que a legitimidade da jurisdição constitucional mais se justifica à luz da noção de que cabe ao Judiciário conter os abusos que maiorias eventuais poderiam empreender na arena política em detrimento da autonomia financeira dos entes da federação, violando uma decisão política fundamental da ordem constitucional (art. 60, §4º, inciso I da CF). A projeção da forma federativa de Estado no campo das finanças públicas conduz a um elemento de limitação relevante que deve ser considerado pelas decisões legislativas adotadas com base no art. 146, I, da CF, e sua inobservância pelo Legislativo torna plenamente legítima a possibilidade de recurso à jurisdição constitucional.¹⁴⁵

Exemplificando, o Executivo Federal poderia hipoteticamente liderar um movimento de esvaziamento absoluto da competência tributária dos municípios. Uma das armas principais desse movimento poderia ser a edição de leis complementares que, a pretexto de regularem conflitos de competência, estabeleçam a incidência do ICMS ou mesmo do IPI em situações nas quais seja possível demonstrar, "por meio de argumentação reforçada", a violação dos sentidos mínimos das materialidades descritas na CF. Nesse cenário, a

¹⁴⁵ Sobre o papel das cláusulas pétreas financeiras e tributárias como vetores de interpretação constitucional, OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 48, 2010, p.127-146.

atuação da jurisdição constitucional poderia ser o único caminho para invalidar tais dispositivos em nome da supremacia constitucional.

O que se quer afirmar é que, diante de um conflito de competências em matéria tributária, no qual a jurisdição constitucional, especialmente pelo STF, é chamada a oferecer um juízo de constitucionalidade (ou interpretação conforme à Constituição), o caminho argumentativo a ser adotado deve começar pelo ônus de demonstrar o manifesto abuso cometido pelo legislador complementar no critério de solução de conflito adotado.

Ou seja, o primeiro passo no caminho de interpretação do STF não pode ser procurar extrair diretamente da Constituição um conceito ontológico de "circulação de mercadorias" ou "prestação de serviços", para somente em um segundo momento verificar se o legislador complementar "captou" corretamente os fatos que já estavam "latentes" da dicção constitucional.

É evidente que o caminho interpretativo proposto só é legítimo se assumirmos uma postura que "negue a noção, predominante na doutrina tributária brasileira, de que o trabalho de repartição da competência tributária teria se exaurido no momento da edição da Constituição de 1988". Tal corrente doutrinária adota uma postura extremamente cética em relação ao papel da lei complementar prevista no art. 146, I da CF.

Para tal corrente doutrinária, a repartição da competência tributária entre os entes da federação já foi esgotada com a promulgação da Constituição, de forma que o papel da lei complementar é somente explicitar o que já se encontra em estado latente na Constituição. Ou seja, não se costuma reconhecer nenhum papel de criação¹⁴⁶ ao legislador complementar na definição

¹⁴⁶ Para uma crítica a tal postura no Direito Tributário brasileiro, ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. In: ROCHA, Sérgio André Rocha; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008, p. 241: "(...) há de se reconhecer que a interpretação tem um viés criativo que faz com que não seja possível estabelecer aprioristicamente uma única norma jurídica que seja extraível de um determinado texto legal."

dos conflitos de competência, visto que estes já poderiam ser solucionados a partir da construção doutrinária das próprias materialidades que justificam os impostos mencionados na Constituição.¹⁴⁷

Em linha contrária a tal entendimento, destaca Ricardo Lobo Torres que a Constituição não teve a pretensão de definir de modo exaustivo os fatos geradores dos impostos, de forma que o chamado fechamento do sistema deve ocorrer posteriormente, pela obra de complementação legislativa e pela manifestação da jurisprudência nos espaços deixados pelos princípios constitucionais tributários e pelas normas veiculadas por cláusulas gerais, ressaltando que jamais se obtém o "sistema tributário totalmente fechado", mesmo no plano infraconstitucional.¹⁴⁸ Ao tratar de modo específico do papel da lei complementar prevista no art. 146, I da CF, Ricardo Lobo Torres enfatiza que sua função é "evitar as invasões de competência resultantes das *insuficientes definições de fatos geradores dos impostos (...)*".¹⁴⁹

¹⁴⁷ Nesta linha, CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 916: "(...) as competências tributárias das pessoas físicas foram perfeitamente traçadas e distribuídas pela Constituição. Vai daí que a lei complementar prevista no art. 146 da CF não pode, de nenhum modo, alterar as faculdades privativas que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal têm para tributar." À luz da Constituição de 1946, em sentido semelhante, aduzia Geraldo Ataliba que em "matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que aperfeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada contribuindo para plasmá-lo." ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 21.

¹⁴⁸ *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 49. Em obra anterior, há outra passagem do professor que ratifica tal ideia: "as peculiaridades da interpretação da Constituição, todavia, não a levam a se afastar dos métodos hermenêuticos empregados nos demais ramos de Direito nem a interromper drasticamente a comunicação com as leis ordinárias e com a vida social, sob pena de se conspurcar o próprio princípio da unidade do Direito." TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 51.

¹⁴⁹ Grifado, TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 429.

Amílcar de Araújo Falcão, embora escrevendo à luz da CF de 1946, respondeu afirmativamente à indagação acerca da possibilidade de as normas gerais definirem os impostos de competência própria da União, Estados e Municípios, ressaltando que

a norma geral de direito financeiro, para cuja decretação é competente a União, evidentemente poderá editar os princípios de regulamentação e de atuação, para que a discriminação de rendas opere em toda a sua plenitude, para o que é necessário fixar-se de modo uniforme o conceito de cada um dos impostos especificamente discriminados. (...) ¹⁵⁰

Luís Eduardo Schoueri também destaca o relevante papel da lei complementar para dirimir conflitos de competência, a partir da consideração de que o constituinte utilizou de tipos no elenco das materialidades dos impostos. A previsão do art. 146, I, da CF revela que o próprio constituinte previu a possibilidade de ocorrência de conflitos de competência, e "impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos." ¹⁵¹

Sistema tributário federal e o legislativo como intérprete da Constituição

A impossibilidade de serem extraídos conceitos ontológicos das materialidades previstas na Constituição restou bem evidenciada no voto do Ministro Joaquim Barbosa no RE 547245/SC (DJ 5/3/2010) no qual o STF admitiu a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro:

¹⁵⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financieras, 1965, p. 73.

¹⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Diálogo Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 254.

Parte da oportuna passagem inicial do voto do ministro-relator, no sentido de impropriedade de se sustentar a existência da correta natureza jurídica das operações, como se o conceito fosse ontológico, isto é, nas palavras do Ministro Eros Grau, "como se institutos jurídicos pertencessem ao mundo natural". Não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa ser a priori violado por conceitos criados pela função especulativa a que aludiu Irving Copi. ¹⁵²

Em linha semelhante, o voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 357.950 (DJ 15/08/2006), por ocasião do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/1998:

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à Constituição. Representaria, ainda, significativo prejuízo à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade, [...] As disposições legais a ela relati-

¹⁵² André Folloni, em análise crítica da ciência do direito tributário no Brasil, considera tal precedente do STF verdadeiro "juízo-espontâneo", suscetível de determinar drásticas mudanças em relação à compreensão e aplicação do ISS e da tributação dos serviços em geral. FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 381. O autor resalta o voto do Ministro Joaquim Barbosa, no mesmo precedente, destacando que o mesmo em suas razões põe em dúvida "a existência de realidades absolutas, imutáveis e incontroversas, passíveis de reflexão científica" (p. 362).

vas têm, portanto, inconfundível caráter concretizador e interpretativo. E isto obviamente não significa a admissão de um poder legislativo ilimitado. Nesse processo de concretização ou realização, por certo serão admitidas tão-somente normas que não desbordem os múltiplos significados admitidos pelas normas constitucionais concretizadas.

Em suma, deve ser reconhecido ao legislador complementar um verdadeiro espaço limitado de ponderação. Sua atividade não pode ser considerada meramente declaratória do que já estaria contido implicitamente no texto constitucional, como se a lei fosse um mero instrumento técnico de execução da Constituição. Tal relação entre o papel do legislador em face da Constituição já é amplamente aceita pela doutrina constitucionalista como justificativa para a admissão da restringibilidade dos direitos fundamentais pela atividade legislativa.¹⁵³

Assim, como adverte Luís Roberto Barroso, a Constituição não pode pretender ocupar todos os espaços jurídicos estatais, sob pena de asfixiar o exercício democrático, sendo mister reconhecer, no espaço de sentido possível dos preceitos constitucionais, que o Legislativo pode fazer as escolhas que julgue mais adequadas, pois como adverte o Professor:

não é possível pretender derrotar a vontade majoritária, em espaço no qual ela deva prevalecer, pela via oblíqua de uma interpretação jurídica sem lastro constitucional. Ao agir assim, o intérprete estaria usurpando tanto o papel do constituinte quanto do legislador.¹⁵⁴

¹⁵³ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 309.

¹⁵⁴ BARROSO, Luís Roberto. Disciplina legal dos direitos do acionista minoritário e do preferencialista. Constituição e espaços de atuação legítima do Legislativo e do Judiciário. In: *Temas de direito constitucional*, v.III, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 314-315.

Não se pode esquecer que a opção da Constituição brasileira de detalhar a repartição da competência tributária não se asigura a regra dos demais países que adotam o federalismo fiscal, ou mesmo em países unitários nos quais a ideia de descentralização fiscal se faz presente, sendo comum que as Constituições dos demais países sejam praticamente omissas em relação a tal ponto. Apenas a Constituição alemã em certa medida pode ser comparada à Constituição brasileira na matéria, embora não se verifique o nível de rigidez da divisão brasileira, especialmente pela possibilidade, no país europeu, de competência concorrente entre a União e os Estados-membros em algumas hipóteses.¹⁵⁵

É verdade que não cabe ao intérprete ignorar a opção do constituinte brasileiro, que decidiu pela divisão explícita dos campos de competência tributária, mas também não parece correto aprofundar as dificuldades que tal modelo desperta. Mesmo porque o entendimento de que seria possível, apenas por meio da leitura dos dispositivos constitucionais, construir um sistema acabado de divisão de competências tributárias conflita, a nosso ver, com a própria regra do art. 146, I, da CF.

A decisão constituinte de divisão rígida de competências tributárias deve ser observada, sendo a jurisdição constitucional o principal instrumento que assegura a observância de tal decisão. Todavia, não se pode negar que o Legislativo, quando chamado a construir o sistema tributário, também desfruta da condição de intérprete da Constituição,¹⁵⁶ e embora sua inter-

¹⁵⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do direito tributário. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 6.

¹⁵⁶ Daniel Sarmento critica a visão de que o Poder Judiciário deve ser visto como o único intérprete da Constituição, pois tal leitura descarta a autocontenção judicial bem como tenderia a desprezar a possibilidade de que sejam travados construtivos diálogos interinstitucionais entre diversos órgãos estatais para a definição da interpretação dos preceitos constitucionais. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: _____ (Org.). *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 113-146. No mesmo sentido, BRANDÃO, Rodrigo. Supremacia judicial versus diálogos

pretação possa ser questionada no âmbito do STF, isso não significa que a jurisdição constitucional não possa adotar uma postura de autocontenção, que na hipótese presente nos parece ainda mais justificável.

Prestigiar o critério de solução de conflitos preconizado pela lei complementar permite ainda que as discussões sobre o aperfeiçoamento do sistema tributário sejam concentradas no Poder Legislativo. Assim, se determinado setor da atividade econômica considera que a lei complementar o submete a regime de tributação que julga irracional do ponto de vista da lógica empresarial, pode empreender esforços no sentido da discussão e modificação legislativa da regra.

No julgamento da medida cautelar na ADI 4389, o voto do Ministro Joaquim Barbosa, relator do feito, foi favorável ao afastamento da incidência do ISS na hipótese de atividades de composição gráfica que resultassem na produção de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. O Ministro destacou que não se poderia equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual e a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a colocar bens em comércio. Também não se poderia, com o intuito de reduzir o ônus tributário total sobre a cadeia produtiva, que as atividades econômicas passem a ser verticalizadas, de modo a levar os agentes de mercado a absorver todas as etapas do ciclo produtivo. Ademais, destacou-se que na hipótese descrita a incidência do ICMS, pela aplicação da sistemática da não cumulatividade, implicava em tornar mais racional do ponto de vista econômico a tributação:

A alíquota média do ICMS é de 18%, muito superior à alíquota máxima do ISS, de 5%. A pretensão dos contribuintes tem amparo econômico e se alinha com a harmo-

constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, p. 220.

nia entre carga e benefício econômico que deve orientar a tributação. Se o ICMS incidir, o valor cobrado poderá ser usado para calibrar o tributo devido na operação subsequente, nos termos da regra constitucional da não cumulatividade. Em sentido contrário, ainda que nominalmente inferior, a incidência do ISS agrega-se ao custo da produção e da venda subsequentes, onerando-as sem a possibilidade de compensação. Não se trata de simplesmente de pagar menos, mas de recolher o que efetivamente devido e a quem é o sujeito ativo previsto constitucionalmente.

Em sentido semelhante, o voto da Ministra Ellen Gracie também destacou tal circunstância, considerando "que a incidência de ICMS na venda de embalagens preserva o mecanismo da não cumulatividade, permitindo que flua o sistema de créditos e débitos respectivos."

Ocorre que nos parece bastante preocupante que a jurisdição constitucional venha a invalidar preceitos de lei complementar que buscam dirimir conflitos de competência "com base em critérios de racionalidade econômica", ou seja, considerando que a decisão pela incidência do IPI, ICMS ou do ISS deve ser pautada pela investigação de qual imposto possui sistemática mais aconselhável para determinada atividade econômica.

Tais critérios são importantes para a qualidade do sistema tributário e devem ser levados em consideração pelos governos. Todavia, se os setores da economia mais prejudicados pela pouca racionalidade de algumas incidências tributárias considerarem que a jurisdição constitucional (com o recurso aos preceitos constitucionais imprecisos que tratam dos impostos) será a única via de formalização de seus pleitos e abandonarem o debate no sistema político, a tendência é que o sistema tributário brasileiro se torne ainda mais complexo, pois surgiriam potencialmente diversas "reformas" pontuais no sistema tributário brasileiro pela via judicial, sem a verificação da visão de

conjunto que tais modificações poderiam empreender, o que só seria possível a partir da discussão legislativa do tema.

Amílcar de Araújo Falcão já advertia que a interpretação dos preceitos constitucionais relativos à partilha de competência tributária na federação deveria ser estrita, de forma que se a Constituição utilizou na definição do fato gerador um ato jurídico, "não deveriam ser admitidas considerações de ordem meramente econômicas que tentassem deslocar a competência de um ente federativo para outro":

Não poderão os intérpretes, os aplicadores ou mesmo os governos federados, quer normativamente, quer pela via da aplicação, exercitar uma interpretação em matéria tributária que, embora seja legítima dentro do esquema da chamada interpretação econômica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*), venha acarretar um deslocamento da implantação do tributo, tal como rigidamente fixada no texto constitucional.¹⁵⁷

Desprestigiar as soluções dos conflitos de competência tributária oferecidas pela lei complementar, pela invocação direta dos conceitos constitucionais das materialidades dos impostos, nos parece especialmente problemático no conflito entre o ISS e o ICMS. A lista de serviço anexo à LC 116/03 traz diversos dispositivos que poderiam ser julgados inconstitucionais ou sofrerem interpretações conforme à Constituição para que determinadas situações fossem retiradas da incidência do ISS.

Ademais, tal procedimento parece colidir com o entendimento pacífico da jurisprudência acerca da taxatividade da lista de serviços do ISS, de forma que o Município somente poderia tributar serviço previsto na lista. Por mais criticável que seja tal entendimento, como ressalta parcela da dou-

¹⁵⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financieras, 1965, p. 70.

trina tributária, sua adoção induz ao raciocínio de que a previsão da lista de serviços pela lei complementar traria uma relevância à identificação do fato gerador que nos parece incompatível com a facilidade de sua superação.

Especificamente em relação ao conflito entre ISS e ICMS, a LC 116/03 foi ainda mais explícita no art. 1º § 2º, estabelecendo que ressalvadas as exceções expressas na lista, os serviços nela mencionados "não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias". Há itens na lista que mencionam atividades mistas, que envolvem prestação de serviço e fornecimento de mercadorias, nas quais é feita a ressalva da incidência do ICMS em relação a determinadas mercadorias (a título de exemplo, o subitem 14.01).¹⁵⁸ Em outras situações, nas quais seria possível em tese dissociar a prestação de serviços e a venda de mercadorias, o legislador optou por deixar de ressaltar a incidência do ICMS, como no subitem 25.01.¹⁵⁹ Caberia à jurisdição constitucional investigar todas essas situações e decidí-las apenas à luz das materialidades constitucionais do ISS e do ICMS, sem reconhecer um espaço de ponderação razoável ao legislador complementar nessa seara?

Acerca do tema, Ricardo Lobo Torres ressalta o fundamental papel da lei complementar para dirimir conflitos entre o ICMS e o ISS

O ISS incide sobre a prestação imaterial de serviço, ainda que acompanhada do fornecimento de mercadorias. Quando prepondera a obrigação de fazer, típica do ISS, apresentando-se como meramente subsidiário o fornecimento de mercadoria? Só a lei complementar e o

¹⁵⁸ Lubrificação, limpeza, lubrificação, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

¹⁵⁹ "25.01 - Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroa e outros paramentos; desembarço de certidão de óbito; fornecimento de véu, cova e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres."

trabalho casuísta da jurisprudência podem conduzir ao fechamento do conceito constitucional.¹⁶⁰

A solução de conflitos de competência em matéria tributária a partir exclusivamente das materialidades constitucionais do IPI, ICMS e do ISS pode conduzir à inclusão de certos condicionantes à incidência tributária que não foram acolhidos pelo legislador complementar. Nessa linha, a LC 116/03 não adotou o entendimento de que o ISS somente seria devido na hipótese de o tomador do serviço personalizado ser usuário final do produto da atividade. Assim, no caso do subitem 13.05 da lista de serviços da LC 116/03, a incidência do ISS não deveria ser afastada pela circunstância de o encomendante do serviço utilizar as embalagens e demais componentes gráficos nos produtos por ele fabricados e vendidos a terceiros.¹⁶¹

Vale ainda lembrar que a solução de um clássico conflito entre ICMS e ISS acabou sendo atingida pelo Supremo Tribunal Federal, à luz da CF de 1988, com o recurso primordial à “decisão adotada pelo legislador complementar”, sem o recurso às materialidades “serviços” e “mercadorias” descritas na CF. Trata-se do reconhecimento da incidência do ICMS no fornecimento de alimentação e bebidas em bares e restaurantes, afastando-se a tributação pelo ISS. Parcela significativa da doutrina tributária sempre sustentou tratar-se de típica atividade de prestação de serviços à luz da materialidade constitucional do imposto municipal, sendo descabida a incidência do ICMS na hipótese.¹⁶² O STF, ainda à luz do Convênio ICM 66/88, considerou válida a tribu-

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 368.

¹⁶¹ Cf. SARAIVA FILHO, Osvaldo Otton de Pontes. ISS x ICMS: serviços gráficos prestados juntamente com o fornecimento de bens. *Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, n. 46, 2010, p. 19. MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. São Paulo: Atlas, 2006, p. 235. A Primeira Turma do STF, à luz do DL 406/68, adotou entendimento semelhante no RE 111566 (DJ 12/12/1986, Relator Ministro Rafael Mayer).

¹⁶² Neste sentido, a título exemplificativo, BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 241.

tação pelo ICMS das operações referentes ao fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes no RE 176890.¹⁶³ Um dos principais argumentos que levou o Tribunal a concluir pela impossibilidade de tributação do ISS na hipótese foi a falta de menção ao serviço na lista então vigente (DL 406/68), combinada com a circunstância de que a CF de 1988 autorizava expressamente a incidência do ICMS sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com “serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” (art. 155, §2º, IX).¹⁶⁴

Por fim, a superação pela jurisprudência de critérios adotados pelo legislador para a solução de conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federativos, a partir da interpretação de normas constitucionais veiculadas em termos indeterminados, possui um precedente que deve nos conduzir a uma profunda reflexão acerca do potencial acréscimo de complexidade ao sistema que tal postura pode acarretar. Trata-se da hipótese de superação do art. 12, “a” do DL 406/68 (que cumpria o papel de lei complementar) pelo Superior Tribunal de Justiça. Com base no alegado princípio implícito da territorialidade da lei tributária, o STJ considerou que o ISS seria devido no local da efetiva prestação do serviço, apesar do dispositivo claramente ter acolhido a regra de que o Município competente seria o do estabelecimento prestador.

É de farto conhecimento a insegurança jurídica generalizada que os precedentes do Superior Tribunal de Justiça nessa linha ainda causam no país pela indeterminação do sujeito ativo do ISS, mesmo após a revogação do dispositivo pela LC 116/03.¹⁶⁵

¹⁶³ Relator Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 09/08/1994, DJ 20-04-1995.

¹⁶⁴ A LC 87/96 expressamente prevê atualmente a incidência do ICMS na hipótese descrita (art. 2º, I e II, II).

¹⁶⁵ Para uma crítica contundente a tal posição jurisprudencial, ver SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e “local da prestação”. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 196, 2012.

Conclusões

A decisão acerca do âmbito de atuação legítima de competência tributária de cada um dos entes da federação constitui uma das formas mais relevantes de atuação do Supremo Tribunal Federal no âmbito do federalismo fiscal brasileiro. Nestas situações, como em muitas outras, o Tribunal funciona como verdadeiro guardião da federação.¹⁶⁶

A lei complementar, em matéria de conflitos de competência, deve desfrutar de uma presunção reforçada de constitucionalidade, pois foi o veículo que a própria Constituição elegeu para tratar do tema.

A superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir da jurisdição constitucional ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar verdadeiro abuso de direito do legislador complementar, especialmente como meio de defesa da autonomia dos entes federativos no âmbito do federalismo fiscal brasileiro (art. 60, §1º, I, da CF). Não é recomendável que tal invalidade seja baseada exclusivamente em critérios de racionalidade econômica para cada atividade empresarial. Isso evita que as demandas setores da economia prejudicados por algumas incidências tributárias sejam concentradas apenas na jurisdição constitucional, abandonando o necessário debate do tema na seara legislativa, o que potencialmente agrega ainda maior complexidade ao já difícil sistema tributário brasileiro.

Prestigiar o critério de solução de conflitos da lei complementar traz ainda maior segurança jurídica também para a consolidação das finanças públicas de cada ente político, assim como para o contribuinte, que pode planejar seus negócios com previsibilidade mínima acerca de qual tributação irá suportar.

¹⁶⁶ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *O Supremo Tribunal Federal como árbitro de conflitos federativos*. In: *Seminário O Supremo Tribunal Federal na história republicana. Associação dos Juizes Federais do Brasil*, 2002, p. 181.

Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributária Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. *Disciplina legal dos direitos do acionista minoritário e do preferencialista. Constituição e espaços de atuação legítima do Legislativo e do Judiciário*. In: *Temas de direito constitucional*, v.III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- BOADWAY, Robin; SHAH Anwar. *Fiscal federalism: principles and practice of multiorder governance*. New York: Cambridge University Press, 2009.
- BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia judicial versus diálogos constitucionais: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Financieras, 1965.
- FOLLOÑI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2011.
- GOMES, Marcus Lívio. *O Princípio da Anterioridade à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In: CATÃO, Marcos André Vinhas; GOMES, Marcus Lívio (Org.). *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional* - Ho-

menagem ao Professor Adilson Rodrigues Feres. Teresópolis: TercArt, 2012, p. 308-333.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. São Paulo: Atlas, 2006.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

QUEIROZ, Luís Cesar. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. ISS x ICMS: serviços gráficos prestados juntamente com o fornecimento de bens. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, n. 46, 2010, p. 19.

OATES, W. On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions. *National Tax Journal*, 61, 2008, p. 313-34.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a densificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 48, 2010, p. 127-146.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Constitucionalização do direito tributário. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; LOPES, Livia Pinheiro. A industrialização por encomenda e os conflitos de competência entre o IPI e o ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 54, 2011, p. 35-59.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *O Supremo Tribunal Federal como árbitro de conflitos federativos*. In: *Seminário O Supremo Tribunal Federal na história republicana*. Associação dos Juizes Federais do Brasil, 2002.

ROCHA, Sérgio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipi-

cidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. In: ROCHA, Sérgio André Rocha; RIBEIRO, Ricardo Lodi. (Org.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2008, p. 219-264.

SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e "local da prestação". A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 196, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 2a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SARMENTO, Daniel. O neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades. In: _____ (Org.). *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 113-146.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

VELLOSO, Andrei Pittan. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.