

O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA -
PRINCÍPIOS GERAIS.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Titular de Direito Econômico
da Faculdade de Direito da
Universidade Mackenzie.

I- INTRODUÇÃO

Os princípios gerais que regem o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza serão examinados neste perfunctório estudo apenas em seus aspectos institucionais.

II- AS FUNÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR

Qualquer que seja a corrente ou escola a que o jurista se filie, desde aquela de concepção mais rígida e de menor abrangência, qual seja a da visão kelseniana da norma pura, até aquelas de maior amplitude e universais, onde o jurista não teme enfrentar e valorar os fatos, que o direito regula, como seriam a tripartida argentina, a tridimensional de Miguel Reale ou a tripartida de conteúdo unitário,

com raízes fincadas no Direito Natural (1), passando por variadas conformações, onde se pode destacar a da figura ímpar de Hart (2), nenhuma delas contesta que a fonte maior do direito encontra-se na Constituição. Na Carta Maior. Na norma das normas, que define e projeta as linhas mestras dos sistemas jurídicos de cada país.

A Constituição é, portanto, uma sobrenorma, no dizer de Pontes de Miranda, guindada, em cada nação, a dar a diretriz fundamental de seu Direito (3).

(1) Johannes Messner, "A ética social", Ed. Quadrante.

(2) H.L.A. Hart, "The Concept of Law", Ed. Clarendon Law Series, pg. 64/65: "In the doctrine of sovereignty the general habit of obedience of the subject has, as its complement, the absence of any such habit in the sovereign. He makes law for his subjects and makes it from a position outside any law. There are, and can be, no legal limits on his law-creating power. It is important to understand that the legally unlimited power of the sovereign is his by definition: the theory simply asserts that there could only be legal limits on legislative power if the legislator were under the orders of another legislator whom he habitually obeyed; and in that case he would no longer be sovereign. If he is sovereign he does not obey any other legislator and hence there can be no legal limits on his legislative power".

(3) "Comentários à Constituição de 1967", 6 vols., Ed. Revista dos Tribunais, 1967.

No Brasil, portanto, como em todos os países civilizados, é a Constituição Federal a norma maior, capaz de expor a linha superior da estrutura jurídica nacional, já hoje escoimada dos resquícios de mau direito, que elevaram os atos institucionais à categoria de força superior e técnica inferior.

Conquista relevante, na Magna Carta de 69, reproduzindo os princípios gerais estabelecidos na Emenda Constitucional 18/65 e na Constituição de 1967, foi a de dedicar especial relevo ao Direito Tributário, agasalhando-o na condição de verdadeiro sistema, sobre criar mecanismo de suficiente rigidez à sua aplicação natural pelos diversos entes da Federação e de maleabilidade necessária às adaptações para o surgimento de novas realidades capazes de exigir alternativas diferentes (4).

A inflexível discriminação de competência impositiva quanto aos impostos, não exclui o caminho para a criação de novos, a partir da competência residual da União, com possibilidade de transferir-se a capacidade de gestão dos mesmos aos demais entes federativos, inclusive havendo os que defendem a

(4) Antonio Roberto Sampaio Dória, em sua tese para a cátedra de Direito Financeiro da FDUSP - "Discriminação de Rendas Tributárias", Ed. Bushatsky, 1971-, realça o aspecto acima mencionado, por diversos pontos.

possibilidade de transferência da própria competência (5).

A esta clara e delimitada forma de permitir aos legisladores ordinários de cada figura da Federação apenas a criação daqueles impostos lá indicados, seguiu-se a caracterização mestra de que impostos seriam, a fim de que, a título de rotular determinada hipótese com o "nomem juris" constitucional, não viesse o legislador ordinário a ser tentado a exigir mais e fora dos fatos imponíveis na Magna Carta descritos.

(5) Durante o IV Congresso Interamericano de Tributação, quando apresentamos dissertação sobre "Solo Criado", propugnando a utilização do § 5º do art. 18 para a criação de um imposto sobre a densidade imobiliária, Hamilton Dias de Souza defendeu a interpretação que a transferência mencionada é de competência e capacidade e não apenas de capacidade ("Política Tributária Municipal em face da Concentração Urbana - Pesquisa para uma nova sistemática", Ed. Resenha Tributária, 1980, pg. 325). Está o § 5º do art. 18 da Constituição Federal assim redigido: "§ 5º. A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos arts. 21 e 22 e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal".

Ao dizer, por exemplo, que caberia à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custos e diárias pagas pelos cofres públicos na forma de lei, é meridiano que afastou daquela tributação qualquer rendimento, que não tivesse tal conformação, esclarecido de forma adequada na norma complementar, como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou ainda como os acréscimos patrimoniais (art. 43 do Código Tributário Nacional) (6). A situação que não estiver configurada nesta dimensão, por lógico, fora está da possibilidade de o legislador federal pretender enquadrar na área de incidência do imposto de renda. As próprias ajudas de custo e diárias pagas no setor privado só poderão entrar na hipótese de abrangência da norma federal, na medida em que forem produtos do capital, de trabalho ou da combinação de ambos ou ainda acréscimos patrimoniais, elidida (7), portanto, a possibilidade de tributação sobre os meros reembolsos de despesas comprovadas ou justificadas.

(6) Gilberto de Ulhôa Canto, às pgs. 150/151 do "Codificação do Direito Tributário", Ed. IBDF, declara: "Pelo que ficou afirmado, estamos em que cabe perfeitamente na condificação em exame a definição do fato gerador dos tributos privativos, desde que tal definição se destine a determinar e caracterizar o tributo com vistas a impedir seu disvirtuamento e seu extravasamento para fora das craveiras próprias. Pode ocorrer que na delimitação dos fatos geradores dos tributos privativos o anteprojeto tenha saído dos limites razoáveis. Isso será assinalado, a cada ensejo, mas o que se nos afigura desacertado é impugnar desde logo a competência para a definição de tais fatos geradores. As definições básicas, de conceitos com os quais o constituinte operou, na fixação de competências, na limitação do exercício do poder tributário, são evidentemente matéria para o código tributário".

(7) Assim está redigido o art. 43 do CTN: "O imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade, econômica ou jurídica: I. de renda, assim entendido o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos; II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

Dentro do sistema tributário, gerou, outrossim, o constituinte, o caminho da norma intermediária, explicitadora da Constituição Federal, mas sem condições de alterá-la, colocada como barreira maior às pretensões de dessistematização dos princípios constitucionais por parte dos legisladores ordinários da União, Estados, Municípios e Distrito Federal (8).

Reza o § 1º do art. 18 da Constituição Federal que:

(8) Luciano da Silva Amaro afirma ("A eficácia da Lei Complementar do Código Tributário Nacional", pg. 271, Direito Tributário 5, coordenação nossa, de Henry Tilbery e Hamilton Dias de Souza, Ed. Bushatsky, 1977): "1. Natureza e hierarquia das leis complementares:

As leis complementares, como categoria diversificada de ato normativo, de hierarquia superior à da lei ordinária, são de criação recente no ordenamento jurídico pátrio. Tradicionalmente, a questão da hierarquia das leis foi colocada em torno da dicotomia composta pelas normas constitucionais e pelas leis ordinárias, resolvendo-se o eventual conflito entre ambas com o reconhecimento da prevalência das primeiras; nisso resumia-se o controle de constitucionalidade das leis.

Em face da necessária generalidade do texto constitucional, que não é e não deve ser minucioso, analítico, sob pena mesmo de estancar a evolução do Direito, há normas na Constituição que, para serem plenamente eficazes, carecem de outras que as completem. Fixados os lineamentos maiores na Carta Magna, impõe-se que, noutra lei, se cuide dos pormenores, tornando exequíveis os mandamentos constitucionais. Por isso, os constitucionalistas procuraram discriminar, entre as leis ordinárias, uma categoria especial, destinada a complementar as normas constitucionais ditas não auto-executáveis: as leis denominadas orgânicas, estruturais, para-constitucionais, aplicativas ou complementares".

"§ 1º: Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência dessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar",

definindo bem o campo da atuação da lei complementar, ou seja com tríplice função, sempre de esclarecimento, a saber:

- 1) estabelecimento de normas gerais;
- 2) disposição sobre conflitos de competência, em normas gerais, entre a União, Estados, Municípios, Distrito Federal; e
- 3) Regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Entendemos, contrariamente, a Geraldo Ataliba e Souto Maior Borges, ter a lei complementar esta tríplice função, na esteira aliás das lições de Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Hamilton Dias de Souza, pois é a única interpretação sistemática, teleológica, gramatical e histórica admissível para o dispositivo (9).

(9) José Souto Maior Borges em "Lei Complementar", Ed. Revista dos Tribunais, e Geraldo Ataliba em "1º Ciclo de Conferências sobre Temas Tributários" com a palestra "Sistema Constitucional Tributário" contestam a formulação seja de lei hierarquicamente superior às leis ordinárias, seja de tríplice função, contrariamente a Gilberto de Ulhôa Canto ("Aspectos da Elaboração de Normas Tributárias" conferência proferida em 09/12/80 - Relatório ABDF, 1980, pg. 2), Carlos da Rocha Guimarães (Cadernos de Pesquisas Tributárias 1, 2, 3 e 5, Ed. Resenha Tributária), Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense), Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário 2, Ed. Bushatsky).

É sistemática, porque oferta ao direito tributário nacional a possibilidade da utilização de mecanismo capaz de veicular as linhas mestras constitucionais, em seu campo estrutural, que é aquele que diz respeito às normas gerais, além de permitir, em segunda ordem de necessidade, dirimir os conflitos eventualmente ocorriáveis entre os entes federados e ainda, em terceira ordem, o regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, via de regra já claramente expostas no texto constitucional.

É evidente que as normas gerais de direito tributário, de impossível elucidação na Constituição, formam a necessidade maior de configuração em lei, não desobedecível pelos legisladores dos entes tributantes, pois visam exatamente, dar os caminhos, as rotas fundamentais para serem trilhadas pela legislação ordinária. O estabelecimento de normas gerais de direito tributário, via lei complementar, representa garantia para os sujeitos passivos da relação tributária e a certeza de que os sujeitos ativos de tal relação, por seus legislativos, não ingressarão em aventuras jurídicas desestabilizadoras. Eis porque, de forma sistematizada, entende-se, por sua própria e primeira enunciação, como sendo esta sua principal função, ou seja, a de estabelecer normas gerais. Objetivou, portanto, o constituinte garantir o Sistema contra as incursões menos técnicas

e mais perigosas de entes federados na definição de suas peculiares estruturas ordinárias (10).

As duas outras funções, embora relevantes, têm um campo de abrangência de espectro menor, pois a primeira delas (dispondo sobre os conflitos) apenas é de ocorrência nas zonas de contacto entre as competências impositivas e a segunda (regular limitações constitucionais), porque a Magna Carta já possui, via de regra, as próprias explicitações no texto constitucional, reduzindo, portanto, a área de atuação da lei complementar.

(10) Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, pg. 58, 4a. ed.) declara: "O CTN é nacional e não federal: aplica-se à União (inclusive territórios, que a integram sem autonomia), aos Estados, ao Distrito Federal e ao Municípios. Brasília e o Estado da Guanabara têm competência tributária dupla -a de Estado e a de Município (Constituição, art. 18, § 4º). A União cobra os impostos de competência estadual nos Territórios (Constituição, art. 18, § 4º). Se o território for dividido em Municípios, cada um destes arrecadará os tributos da competência municipal. Em caso contrário, arrecadá-los-á a União (Constituição, art. 18, § 4º). Essa disposição, naturalmente, se refere às ilhas oceânicas com status de Território, como Fernando de Noronha".

Como se percebe, a única interpretação, efetivamente sistemática do art. 18 § 1º, é aquela que admite a tríplice função, de resto realçada na Sesión Académica de la Asociación Interamericana de la Tributación (22.09.76) dedicada ao estudo de uma "Codificación Tributaria Argentina", pois a lei 11.633, sem esta função, termina por não atender sua finalidade essencial (11).

Não se trata, entretanto, apenas de uma interpretação sistemática do texto constitucional. É também teleológica e histórica. A intenção do constituinte foi exatamente esta. Historicamente, assim está comprovada, a finalidade da lei complementar foi a de estabelecer

(11) Na ocasião, discorremos sobre o sistema brasileiro, dizendo: "La experiencia brasileña con su Código Tributario Nacional es, sin duda alguna positiva. Nuestro sistema tributario ha de ser considerado con especial referencia a su situación institucional, dado que el Código Tributario Nacional siendo una norma complementaria de nuestra Constitución Federal, se coloca en un nivel intermedio, entre las pautas constitucionales y la de legislación ordinaria de cada nivel impositivo. Asimismo, la vigencia del Código obliga tanto a la Unión Federal cuanto, como a los Estados Federados y a los Municipios, facultados para tener su propia legislación, que no sea conflictuante con el Código Nacional", tendo sido aprovada, por unanimidade, a seguinte conclusão: "Consideramos válida la experiencia brasileña en el terreno condicatorio, que llena cumplidamente su misión legislativa en el sistema jurídico vigente en el Brasil" (pgs. 43/44, "Anales AIT nº 7", Rosário, Argentina, 1977).

tais normas, explicitando, em nível de legislação nacional e, portanto, acima das forças modificadoras das ordinárias (12).

Hoje, a esmagadora maioria dos tributaristas entende seja o Código Tributário Nacional lei, com eficácia de legislação complementar. Pelo princípio da recepção, em direito constitucional, a instrumentação jurídica inexistente no passado para determinada situação, cuja regulamentação exige nova forma, passa a ter eficácia, que a nova forma veiculadora permite, para ser, nesta condição recebida pelo novo ordenamento. Quando do tempo da Constituição de 1937, todos os decretos-leis emanados, à época, que não conflitaram com o espírito da Constituição Federal de 1946, passaram a ter a eficácia de emanada do legislativo, pelo princípio

(12) Hamilton Dias de Souza, no estudo "Normas Gerais de Direito Tributário" in Direito Tributário 2, declara: "Quando a Constituição outorgou ao legislador complementar competência para legislar sobre normas gerais de direito tributário, teve por objetivo o desenvolvimento, por esta, de preceitos assecuratórios da unidade do sistema, que não constavam de seu texto por uma questão de técnica legislativa, porquanto não devem as Constituições descer a detalhes ou mesmo conceitos gerais que possam ser passíveis de alterações eventuais por imposição de certas contingências. Ora, quando a norma quer o fim, dá ela os meios que, no caso, são as normas gerais.

O elemento histórico ainda mais reforça a conclusão anterior, pois a inclusão do artigo 5º, inciso XV, letra "b", na Constituição Federal de 1946, visou permitir a edição de lei de âmbito nacional veiculadora de normas gerais, cujo campo não seria restrito à regulação de conflitos e limitações, como bem explicam Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto".

da recepção (13).

Ora, o Código Tributário Nacional nascido, como lei ordinária, à falta de instrumento veiculador complementar, ganhou eficácia de lei complementar, por força do princípio da recepção, com o que as alterações de seu texto passaram a ser viáveis, apenas por processo legislativo especial (art. 50 da C.F.). Assim sendo, inobstante técnica redacional menos adequada, mas nem por isto menos clara em sua intenção, os arts. 1º e 2º do Código Tributário Nacional demonstram ter sido a intenção dos construtores do arcabouço do Sistema Tributário Brasileiro dar à lei complementar a função de estabelecimento de normas gerais de direito tributário (14).

(13) Aliomar Baleeiro afirma (ob. cit. pg. 59): "Essa circunstância poderá suscitar dúvidas quanto à sobrevivência do CTN, em bloco. Acreditamos que são insubsistentes, porque permanecem em vigor as várias leis ordinárias reguladoras de dispositivos constitucionais da Carta Política de 1946, muito embora a de 1969 tenha exigido, para alguns assuntos, o processo legislativo da lei complementar. Evidentemente, agora, só poderão ser alteradas por esse processo. Mas a lei ordinária com caráter de complementar, segundo a Constituição de 1946, não perde a sua vigência quando, para o caso, seja hoje necessário o processo do art. 50 da Constituição Federal".

(14) Paulo de Barros Carvalho ("Revista de Estudos Tributários nº 1", pg. 35/49) no estudo "Considerações críticas sobre o artigo 1º do Código Tributário Nacional" não o poupa de ferinas observações.

Por fim, a interpretação gramatical nos leva à observação de que o legislador se utilizou de três verbos, na 3a. pessoa do futuro do indicativo, e não apenas um, transformando os dois outros em gerúndio, para reduzir a tríplice função expressa, em dupla, por alguns, pretendidamente, outorgada à esfera de ação da norma complementar.

Assim está escrito o art. 18 § 1º:

"Art. 18. § 1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar"

e não, como interpretam alguns:

"Lei complementar estabelecerá normas de direito tributário, dispondo sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulando as limitações constitucionais do poder de tributar" (13).

(13) Francisco Ferrara ("Interpretação e Aplicação das Leis", 2a. ed., Coimbra, 1963, pg. 129) afirma que mais grave que a interpretação apegada ao texto frio da lei é aquela que obriga o intérprete a forçar a exegese, incluindo no texto legal o que desejaria lá encontrar ou suprimindo o que não estaria de acordo com suas preferências.

Colocadas estas premissas, apenas resta uma observação a respeito do que seja complementar. Não se pode admitir na expressão "complementar" que a lei possa esclarecer, alterando o que na Constituição esteja explícita ou implicitamente exposto.

A expressão por si só já nos parece clara. O que é complementar? Complementar é o que complementa. Adiciona para dar o sentido por inteiro. Ora, se em algum momento este complementar representasse alteração, deixaria de ser complemento ao todo, ao principal, para compor uma nova realidade, em parte alterada. Se se admitisse, pudesse a legislação complementar modificar o texto constitucional, então teríamos uma lei tão forte quanto a lei que pretendeu esclarecer. E, à evidência, pelo próprio texto constitucional, a legislação complementar não tem tal força, até na sua forma veiculadora, que se superior o "quorum" exigido para aprová-la em relação às leis federais, é o mesmo inferior ao exigido para as emendas constitucionais (14).

Embora sejam tanto a Constituição Federal, quanto a sua lei complementar, leis nacionais garantidoras da Federação, mas limitativas das esferas de atuação dos legislativos dos entes federados, é evidente que a lei complementar não tem vida própria, mas apenas decorrente

(14) Aliomar Baleeiro em "Direito Tributário Brasileiro", pg. 64, informa que: "Do mesmo modo, a Lei Complementar não pode ir além do que já está dito, expressa ou implicitamente, na Constituição. Esta será violada por Lei Complementar que regule diversamente o que ela regulou. É caso de inconstitucionalidade da Lei Complementar. Completa, mas não corrige nem inova" (Ed. Forense, 4a. ed.).

de sua função explicitadora dos textos maiores. Em última análise, ela complementa, na medida em que esclarece, nisto residindo sua única finalidade de estabilização do texto supremo, em matéria tributária.

Por outro lado, a lei complementar, como lei nacional que é, não afeta as autonomias dos entes federados. Como explicita o que implícito está na Constituição, sem o condão de alterá-la, à sociedade, apenas expõe os limites das autonomias da União, dos Estados e dos Municípios (15).

(15) Hamilton Dias de Souza, ob. cit., afirma: "Finalmente, o próprio elemento sistemático conduz à conclusão de que as normas gerais têm campo próprio de atuação, que não se restringe a regular conflitos e limitações ao poder de tributar, não havendo nenhuma contradição entre elas e o princípio federativo, que é norma fundamental a orientar o sistema constitucional, como bem ressaltou José Afonso da Silva. Realmente, não há regime federativo sem autonomia dos entes periféricos, a qual se caracteriza por dois elementos: um de caráter subjetivo e outro objetivo. O primeiro consiste na existência de um "ente com personalidade jurídica própria, descentralizado, destacado institucionalmente". O segundo, consiste na conjugação do elemento subjetivo com um elemento objetivo, "qual seja o da titularidade de um poder de auto determinação ou de produção de norma jurídica, independente e próprio". Partindo de tal premissa, verificamos que os estados-membros e municípios preenchem os dois requisitos supra enunciados, podendo legislar materialmente sobre os tributos cuja competência privativa lhes foi assegurada pela Constituição, tendo, entretanto, que observar certas normas gerais decorrentes do próprio sistema e impostas indiscriminadamente a todas as ordens parciais de governo que compõem a federação pela lei nacional".

Numa falsa visão, têm alguns entendido que a lei complementar tende a reduzir as autonomias dos entes federados, o que não procede, eis que a lei complementar é a "longa manus" da Constituição Federal, na medida em que apenas esclarece o que nela implícito ou explícito está. Se ela pudesse alterar, então certamente as autonomias de cada ente poderiam ser atingidas. Mas se esta alteração houvesse, a lei complementar seria tida por inconstitucional, pois no choque entre suas forças prevaleceria sempre a do texto maior.

Assim não há que falar, em redução de autonomias, pois a lei complementar exerce sua função explicitadora, nos moldes constitucionais, não afetando qualquer autonomia, ou, então, se não as respeitasse seria, decididamente, de nenhuma eficácia, pois notoriamente contrária à Lei Maior (16).

(16) Pontes de Miranda, no Tomo II dos Comentários à Constituição de 1967, pgs. 337/338, Ed. Revista dos Tribunais, declara: "6. Impostos e Taxas: Os Municípios decretam, por suas Câmaras Municipais, com o possível veto dos Prefeitos, os seus impostos e taxas, arrecadam-nos, por seus Prefeitos e por seus funcionários públicos ou encarregados, e aplicam essas verbas, segundo as suas leis orgânicas e as suas leis ordinárias. Nenhuma ingerência podem ter a União, os Estados-membros e os Territórios na receita e na despesa, salvo convênios e regras jurídicas constitucionais" (o grifo é nosso).

III - AS OPERAÇÕES MISTAS VINCULADAS E DESVINCULADAS

O atual desenho superior do sistema tributário brasileiro, cujas primeiras linhas foram traçadas pela Emenda Constitucional nº 18/65, sempre teve nas zonas de confronto entre as competências estaduais e municipais para impor tributos sobre serviços seus contornos jurídicos de mais difícil regramento, não poucas tendo sido as soluções de lei maior e complementar adotadas e abandonadas. Nem por isto os problemas exegéticos desapareceram, menos pela sua densidade intrínseca e mais pelas diversas visões que a doutrina pretende emprestar ao sistema nacional (17).

O constituinte da Emenda nº 18/65, ao perceber ser inerente a todo o fornecimento de mercadorias, prestação de serviços a emhasar-lhe, assim como não haver prestação de serviços que não implique fornecimento de bem material ou imaterial, expôs pelo artigo 15,

(17) Bernardo Ribeiro de Moraes lembra tal origem, informando que: "No Brasil, o Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza tem por objeto a prestação de serviços, tomado este vocábulo no seu sentido econômico (a classificação dos Impostos, na Reforma Tributária de 1965 foi econômica, conforme seções explícitas da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, do Código Tributário Nacional, ratificadas as denominações pelas posteriores Constituições). Portanto, o ISS tem por objeto a prestação de serviços, assim considerada a operação habitual e econômica (o Imposto é sobre a circulação de bens), de uma pessoa para outra, de venda de bens imateriais, com ou sem o fornecimento de material. A expressão "bens imateriais" se opõe, como conceito, aos bens materiais ou corpóreos. Tudo quanto não for bem material pode ser classificado como bem imaterial ou serviço" ("Curso de Direito Tributário", diversos autores, Ed. Saraiva, 1982, p. 374).

o mecanismo divisor das competências tributárias, remetendo à legislação complementar a particular separação.

Estava o dispositivo assim redigido:

"Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
§ Único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no artigo 12".

A Comissão de Reforma Tributária assim se referiu ao texto normativo:

"Cumprе apenas esclarecer que o § único é uma disposição acautelatória, que tem por fim afastar os problemas que certamente surgiriam em todos os casos em que a prestação do serviço é combinada com um fornecimento de materiais, o qual, configurando venda, incidiria no imposto estadual" (18).

Tendo o Brasil optado por uma rígida discriminação de competência impositiva no concernente aos impostos, a fim de compatibilizar situações jurídicas de zonas fronteiriças turbulentas, houve por bem, no referido dispositivo, reconhecer:

(18) "Segundo Relatório" in "Reforma Tributária Nacional", Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, vol. 17, da ed. 1966, p. 96.

a) a competência divisível sobre serviços e circulação de mercadorias da União, Estados e Municípios;

b) a necessidade de criação de instrumental legislativo capaz de dirimir conflitos.

Acresce-se que, à época, o constituinte aderira à solução de remeter o mero estabelecimento de critérios distintivos das operações mistas ao legislador complementar, mais tarde substituída, mesmo antes da Constituição de 1967 ganhar eficácia normativa, pela rígida conceituação (19).

A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional nº 1/69, entretanto, não alteraram, substancialmente, a linha norteadora da criação institucional das competências impositivas.

(19) Aliomar Baleeiro assim preleciona: "Apesar de caracterizados na C.F., por exclusão, os serviços tributáveis pelos Municípios, o legislador federal, nos decretos-leis 406/68 e 834/69, vem adotando a política de subordiná-los a uma lista anexa a esses diplomas, erigindo-os taxativos. Mas a Constituição decerto não autoriza essa técnica legislativa senão por meio de leis complementares. Lei ordinária e decreto-lei não são meios adequados para instituição da lista em caráter taxativo e que, destarte, acotovela a inconstitucionalidade. O artigo 24, II diz: "... definidos em lei complementar" ("Direito tributário brasileiro", Ed. Forense, 10a. ed., pg. 292).

A lei complementar foi chamada para separar as operações sujeitas ao ISS daquelas sujeitas ao ICM, determinando as fronteiras máximas de incidência municipal e transformando em residual a competência dos Estados em tributar serviços (aqueles não compreendidos na definição da lei complementar ou na esfera expressa da competência federal), sobre permitir imposição concorrente para certas operações mistas. Não todas.

Ficou, portanto, o artigo 24 item II da Emenda Constitucional nº 1/69 assim redigido:

"Art. 24. Compete aos municípios instituir imposto sobre:

.....

II. serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar",

tendo os Decretos-leis 406 e 834/69, ambos com eficácia de lei complementar, em seus arts. 8º e 1º § 3º, conformado o campo de atuação das outorgas de competência, os quais receberam a seguinte redação:

"Art. 8º: O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º. Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º. Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias";

Art. 1º: O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

.....

§ 3º. O imposto não incide:

III. sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o art. 8º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços,

ressalvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados" (redação dada pelo art. 3º, I, do D.L. 834/69) (20).

Os dispositivos acima enumerados provocam, de imediato, a reflexão de que o CTN, a rigor, permite a participação da carga tributária, em impostos sobre o patrimônio e a renda e impostos sobre a circulação de bens e serviços, não obstante falar em divisão quadripartida (comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação, e especiais). É que, em verdade, os impostos sobre comércio exterior, produção e circulação e os especiais conhecidos são impostos sobre a circulação de serviços e bens.

Segue, aliás, tal concepção normativa a melhor escola não sendo despidendo lembrar-se que o IVA, adotado pela maioria dos países signatários do acordo de Roma, incide, simultaneamente, sobre os serviços, a comercialização e a produção, não obstante um único instrumento impositivo (21).

(20) Em nosso parecer sobre "Fornecimento de alimentos por restaurantes e estabelecimentos similares", tecemos longas considerações sobre os referidos dispositivos, razão pela qual não as reproduziremos no presente estudo (DCI 27/11/84, p. 13, 29/11/84, p. 11).

(21) Em "La taxe sur la valeur ajoutée" (Ed. Berger-Levrault) Jean Jacques Philippe historia a longa evolução do IVA desde 1917 (Taxes générales sur les affaires et taxes uniques spéciales) até a lei nº 54.404 de 10/4/1954, que o hospedou no direito francês, espraindo-se pelos demais países do mercado comum europeu. Em 1981, em Seminário sobre Reforma Tributária organizado pelo Congresso Nacional, sugerimos a adoção de idêntica solução, aglutinando-se a tríplice competência impositiva em uma só, com divisão da arrecadação pelas três esferas federativas (Anais, p. 180/192).

Ora, se o constituinte brasileiro houve por bem substituir critérios de conformação das operações mistas por definição taxativa da competência de Estados ou de Municípios, à evidência, objetivou eliminar os conflitos pertinentes, aliás, a segunda mais relevante função da lei complementar, assim plasmada, em seus contornos, na Constituição Federal:

"Art. 18

§ 1º. Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar" (22).

Dois critérios, todavia, foram mantidos e passaram a influenciar a conformação complementar, ou seja, a necessidade de discriminação expressa de serviços e fornecimento de mercadorias indissociáveis ou a outorga, pela teoria da preponderância, da referida competência a "Estados" ou a "Municípios".

Exemplo típico da primeira hipótese diz respeito ao serviço de "buffet", em que o serviço é incidido pelo ISS e a alimentação e bebidas fornecidas pelo ICM (item 29 da Lista de Serviços):

(22) Hamilton Dias de Souza ("Direito Tributário 2", Ed. Bushatsky, 1978, divs. auts.), Gilberto de Ulhôa Canto ("Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6", Ed. Resenha Tributária, divs. auts., 1981), Luciano da Silva Amaro ("Direito Tributário 5", Ed. Bushatsky, divs. auts., 1976), Leon F. Szklarowsky ("Curso de Direito Tributário", divs. auts., Ed. Saraiva, 1982) entendem ser tríplice a função da lei complementar, sendo a de estabelecer normas gerais a mais relevante.

"29. Organização de festas, "buffet" (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitos ao ICM)".

Em relação à segunda hipótese, podemos exemplificar com a lustração de bens móveis (item 24), que poderá estar na competência dos Municípios ou do Estado, na medida em que for requerida pelo usuário final ou pelo fabricante de móveis. Se a lustração for utilizada pelo detentor do bem, o valor do serviço é superior ao custo do produto, razão pela qual, pela teoria da preponderância, o ISS incidirá por inteiro. Se pelo fabricante de móveis, a operação comporá o processo de produção e o valor final do móvel superará de muito o valor do serviço prestado, razão pela qual sobre o conjunto incidirá o ICM (23).

A teoria da preponderância, à evidência, reduziu, consideravelmente, a extrema dificuldade de quantificar os valores que serviriam de base de cálculo para um ou outro tributo, equacionado, na maior parte das vezes, de forma coerente, os conflitos de competência decorrentes da realidade clara

(23) Está o item 24 da Lista de Serviços assim redigido: "24. Lustração de bens móveis (quando o serviço for prestado a usuário final do objeto lustrado)".

de que não há serviço prestado que não implique fornecimento de bem material ou imaterial, nem há circulação de mercadorias que não se alicerce em serviço prestado (24).

Até o momento, só temos cuidado das denominadas operações mistas, em que há prestação de serviços e fornecimento de mercadorias, simultaneamente em uma única operação. As operações mistas, que são regidas pelas teorias da "preponderância" ou "expressa discriminação", são operações de indissolubilidade difícilima, pois se interpenetram, não poucas vezes, representando a mesma formulação negocial encampada pelo Direito.

(24) Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, alocando ensinamentos de Aires Fernandino Barreto, adotam posição semelhante ao afirmar: "Se serviço tributável, no direito brasileiro, é o "esforço humano, desenvolvido em benefício de terceiro, com conteúdo econômico" (Aires Fernandino Barreto in "RDtributário 6/53"), a base de cálculo do ISS só poderá ser uma medida compatível com esse conteúdo: o preço do serviço ou o seu valor. Como os serviços podem ser: a) puros; b) prestados com auxílio de instrumento ou c) com aplicação de materiais (Aires Fernandino Barreto, *ob. cit.*), a base do ISS abrangerá necessariamente a expressão ou significação econômica de todos esses elementos integrantes do conceito, sem exclusão alguma" ("Revista dos Tribunais", nº 571, p. 39, parecer sobre a não-incidência nas fontes contratadas separadamente).

Assim é que a organização de "buffet" é pouco provável sem fornecimento de bebidas e alimentos, razão pela qual o contrato operacional pressupõe serviço, que se justifica na medida em que termina por ofertar os alimentos e bebidas pertinentes. O serviço, de rigor, é aquele destinado ao fornecimento de tais mercadorias e tem sentido na medida em que se completa com a referida oferta.

Outras operações existem, entretanto, em que a desvinculação é absoluta. O item 35 da Lista de Serviços coloca sob a égide da competência municipal a elaboração de desenhos, textos e materiais de publicidade. Os "royalties" pagos sobre desenhos, transformados em material de publicidade que acompanha cada produto, mesmo que vinculados ao faturamento normal dos mesmos, não constituem base de cálculo do ICM, posto que tais "royalties" estão sujeitos ao ISS e as operações a que se referem não são mistas e indissociáveis; mas mistas-desvinculadas, isto é, são operações diversas que terminam por confluir para idêntica finalidade (25).

(25) Sobre estarem sujeitas ao Imposto sobre a Renda na Fonte (artigos 231 e 234 do Decr. 85.450 de 4/12/1980) e reguladas pela Portaria 436/58 do Ministério da Fazenda, sujeitam-se ao ISS, estando o item 35 assim redigido: "35. Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; divulgação de textos e desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio".

Exemplo típico são as "griffes" das roupas atuais que determinam o preço da mercadoria não pelo seu valor intrínseco, mas por seu valor publicitário. A remuneração a seus criadores, mesmo que vinculada ao faturamento, está sujeita ao ISS e não ao ICM, pois são duas as operações, a saber: a de cessão dos desenhos, sujeitas ao ISS, e a da venda das mercadorias, sujeita ao ICM (26).

Ora, tais operações distintas não pertencem à categoria das operações mistas vinculadas, em que o legislador optou por uma de duas teorias, a saber: da "expressa discriminação" (partição da competência tributária) ou da "preponderância" (exclusivo exercício de competência tributária por um dos entes tributantes sobre serviços). Pertencem à categoria das operações mistas desvinculadas, em que o serviço prestado e incidido pelo ISS não é acrescido ao valor do faturamento da mercadoria alienada sujeito ao ICM.

(26) Aprígio de Carvalho e Silva, sobre a divulgação de desenhos por qualquer meio, esclarece: "Divulgação de textos, desenhos e outros materiais deve ser entendida como o ato de levá-los ao conhecimento do público, através do rádio, televisão, jornal, anúncios luminosos, folhetos distribuídos nas ruas, balões, com inserção de nomes de produtos ou de casas comerciais, alto-falantes, discos, cartazes, brindes. Adverte-se, porém, que só se cuida dessa divulgação a nível municipal. Extravasando a área municipal, submete-se a imposto da União. Em não tendo o imposto sobre comunicações sido criado, por ora, não haverá incidência de tributo (imposto) algum" ("Comentários ao CTN", vol. 4, divs. auts., ed. IBET e Resenha Tributária, pg. 59/100, 1978).

Por todo o exposto, podemos concluir que:

1) o atual sistema tributário constitucional hospedou, mesmo no concernente às operações mistas vinculadas, a técnica das competências exclusivas;

2) as operações mistas poderão ser de dupla natureza, a saber: operações mistas vinculadas e operações mistas desvinculadas;

3) no que se refere às operações mistas vinculadas, o legislador complementar estalajou dois critérios, a saber: de incidência exclusiva de Municípios ou Estados sobre serviços e mercadorias (teoria da preponderância) ou dos Municípios sobre a circulação de serviços e dos Estados sobre a circulação de mercadorias (teoria da discriminação expressa):

4) no concernente às operações mistas desvinculadas, por serem compostas de operações distintas, que só têm em comum a concorrência para a mesma finalidade, as competências fluem, naturalmente, sendo municipal a incidente sobre a circulação de serviços e estadual sobre aquela referente às mercadorias (27).

(27) Geraldo Ataliba e Cleber Giardino são contudentes na defesa do princípio das competências exclusivas, ao dizer: "Fosse hoje consentida essa inclusão ao Estado e, obviamente, nem por esse fato ficariam (União e Municípios) inibidos de exigir o ISS naturalmente incidente sobre esses valores. O "bis in idem" que se configuraria absolutamente intolerável, pelo princípio da exclusividade que cerca a repartição constitucional de competências tributárias necessariamente implicaria a destruição do sistema" (Revista dos Tribunais nº 571, pg. 39, parecer sobre a não incidência nas fontes contratadas separadamente).

IV - O PRINCÍPIO DA CUMULATIVIDADE

O princípio da cumulatividade ou não dos tributos indiretos tem sido objeto de considerações jurídicas, doutrinárias e jurisprudenciais (28), a partir da experiência vivida no país, de forma mais acentuada, desde a lei 3.520/58, que o introduziu para o imposto de consumo, permitindo o espoucar de problemas e indagações, à evidência, não esgotados, nem respondidas, por inteiro, até o presente (29). O nascimento de inúmeros estudos, na procura dos pontos de contacto entra a solução brasileira e aquela adotada pelos países europeus e seguida por grande parte das demais nações,

(28) Utilizaremos, durante a exposição, tanto a expressão "princípio da não cumulatividade", como "técnica não cumulativa", pois se representa a não cumulatividade princípio a nortear a estrutura formal de determinados tributos, sua concretização se faz através de técnica própria para sua cobrança, como bem acentuou Paulo Celso Bergstron Bonilha, em seu excelente "IPI e ICM - Fundamentos da Técnica Não Cumulativa", Ed. Resenha Tributária, 1979.

(29) A lei nº 2974/56, de rigor, foi o primeiro embrião do princípio do valor acrescido, restringindo-o, entretanto, a uma única operação dedutível, após a importação.

ou seja, a do princípio do valor agregado, pela seriedade de seus autores, possibilitou não apenas o considerável aumento do campo hospedeiro de conhecimento da matéria, como também a multiplicação das dúvidas pertinentes (30).

Entre elas, encontra-se aquela de se saber se o princípio da não cumulatividade seria ou não aplicável ao imposto sobre serviços de qualquer natureza de competência municipal.

Como defensores de sua inclusão, estão aqueles que, assemelhando o princípio da não cumulatividade brasileira ao do valor agregado, cuja origem francesa remonta a 1917 (31), alegam que a formulação européia é albergante das 3 espécies maiores de criação de riquezas, que são a produção industrial e agrícola, o comércio e o trabalho pessoal, no que

(30) O 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária, que coordenamos, dedicou sua terceira questão à teoria do valor acrescido, indagando aos 14 juristas convidados para dissertarem sobre o tema e às duas centenas de tributaristas nacionais, se comporia ou não a hipótese de incidência do ICM (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, "O fato gerador do ICM", Ed. Resenha Tributária), tendo o Plenário decidido que o valor acrescido não é circunstância componente da hipótese de incidência do ICM (Caderno de Pesquisa Tributária nº 4, pg. 642), entendendo-o, portanto, como mera técnica de arrecadação.

(31) Já escrevemos, em "O fato gerador do ICM - Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, pg. 287, Ed. Resenha Tributária, 1978" que: "Embora semelhantes em variados aspectos, ao imposto sobre o valor agregado adotado, com pequenas distinções, por países da Europa e da América, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no Brasil, tem características diferenciais mais nítidas que as convergenciais, razão pela qual o seu estudo deve ser feito a partir de seus próprios contornos, com breve referência ao direito comparado.
.... segue

ao sistema brasileiro não repugnaria fosse adotável a não cumulatividade também para o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Nesta linha de raciocínio, entendem seus defensores implícita, na Constituição Federal, a não cumulatividade, explícita apenas para o ICM e o IPI.

Argumentam seus propugnadores que a Magna Carta não diz ser o ISS não cumulativo, mas que também não afirma ser o mesmo cumulativo. Esgrimem, inclusive, com a expressa adoção pelo Decreto-lei 406/68 -de evidente tido como lei complementar, à falta de poderes outorgados ao Legislativo, quando de sua promulgação, uma vez mais de portas cerradas, por divergências não absorvidas pelo Executivo Federal- do princípio da não cumulatividade ao permitir a dedução do ISS, em serviços de sub-empregadas contratados em obras de construção civil. Ora, peroram, se a lei complementar não pode alterar a Constituição é cristalino que apenas

.... (31) Jean Jacques Philippe, em seu "La taxe sur la valeur ajoutée" (Ed. Berger Levrault), ao dizer: "Impôt moderne, la TVA est cependant l'héritière d'une histoire déjà longue" (pg. 21), enumera, embora de forma perfunctória, a evolução desde 1917, passando pelas "Taxes Générales sur les affaires et taxes uniques spéciales (1917-1936)", "la taxe sur les paiements (1917-1920)", "L'impôt sur chiffre d'affaires (1920-1936)", "lex taxes uniques (1925-1936)", "la taxe à la production (1937-1954)" até chegar à lei francesa 54.404, de 10/4/1954, que instituiu a primeira TVA, substituída posteriormente pela lei de 6/1/1966, que passou a vigorar a partir de 1/1/1968".

explicitou o legislador aquilo que implícito, na lei maior, estava (32).

A partir de tais considerações, tem-se procurado contestar este tipo de afirmações com as teses de que o ISS seria um tributo com múltiplas incidências, não se tratando de discutir-se se estaríamos perante a cumulatividade ou não da arrecadação tributária, mas perante outra sorte de indagações, que seria aquela correspondente à existência e possibilidade do fenômeno de multiplicação de incidências, também não reprovado pela Magna Carta. Pontoiniciando em tal constatação, na mesma trilha de objeções, respondem seus autores que proibido não está, pela Constituição Federal, que múltiplas incidências se verifiquem na sistemática do ISS, no que improcederia a colocação dos defensores da não cumulatividade (33).

(32) Luiz Antonio Ambra, em sentença proferida no Processo 6.639/05/78, declara: "Porque, num primeiro momento, não admitia a lei expressamente dedução do valor das subempreitadas. Passou a fazê-lo posteriormente, justamente para afirmar o caráter não cumulativo do imposto, eliminando -via de específica previsão legal- a controvérsia sobre o assunto. Guardadas as devidas proporções, é justamente o que poderá, de futuro, ocorrer na espécie".

(33) Luiz de Sá Monteiro ("A múltipla incidência econômica do ISS", Anais do 1º Encontro de Procuradores Municipais do Brasil, Recife, 1974, pg. 163), ao entender que o fenômeno da técnica de arrecadação pertinente ao ISS é da múltipla incidência, declara: "A esse fato poderíamos denominar, ainda que impropriamente, de múltipla incidência econômica do ISS, na medida em que os fatores de natureza eminentemente econômica irradiam seus efeitos na ocasião em que, apurada a base impositiva, procede-se ao pagamento do imposto".

Sendo a não cumulatividade apenas uma técnica de apuração do "quantum debeat", entendem os defensores da cumulatividade do ISS, que os sujeitos passivos, os serviços prestados, os fatos geradores, as bases de cálculo, os preços e valores são distintos na concreção da realidade configurativa das múltiplas incidências, não havendo porque entendê-las inadmissíveis à luz do ordenamento supremo, que não as fulmina (34). Ao que contestam os defensores da não cumulatividade, argumentando que a não cumulatividade pressupõe, no mais das vezes, sujeitos passivos distintos, operações distintas, circulação de bens ou serviços

(34) Aires Fernandino Barreto in "A cumulatividade ou múltipla incidência do ISS" (LITR-Supl. Tributário 38/76) afirma: "Dentro da rigidez da discriminação de rendas, receberam os municípios competência para instituir, ao lado do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, na forma do inciso II do art. 24, da Emenda Constitucional nº 1/69, o de: "Serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar".

Defluem do texto complementar, de plano, duas limitações ao poder de tributar ou, na expressão de Souto Maior, dois são os comandos destes dispositivos: 1) que os serviços não estejam compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados (comando para o legislador municipal); e 2) sejam definidos em lei complementar (comando para a União).

Nem a mais tênue ilação de não-cumulatividade, no que tange ao ISS, poder-se-á extrair de qualquer interpretação do texto referido. Dar-se-á o mesmo se examinarmos, na íntegra, as demais limitações constitucionais, sejam elas explícitas ou implícitas", concluindo:

"Resta examinar a hipótese do "bis in idem". Desde logo, no entanto, arreda-se a possibilidade de ocorrência do "bis in idem", tendo em vista que a sua verificação só se dá em havendo a incidência de dupla tributação, sobre o mesmo contribuinte, de impostos iguais, embora com denominação diversa, pelo mesmo poder tributante e à luz do mesmo fato gerador. Sem a reunião desses elementos característicos não há o "bis in idem".

distintos, o que não impede a geração do direito ao crédito de tributo pago nas operações anteriores (35).

As decisões judiciais têm se orientado mais a favor dos defensores das múltiplas incidências ou da cumulatividade do ISS, existindo, todavia, algumas brilhantes manifestações do Poder Judiciário em sentido contrário (36).

Tendo compulsado e examinado o que escreveu sobre a matéria, entendemos que valeria a pena seu reexame, a partir de novo prisma, o que passamos a fazer, neste momento.

(35) Geraldo Ataliba e Cleber Giardino in "Estudos e Pareceres nº 1", Ed. Resenha Tributária, 1980, pg. 16, afirmam: "Em outras palavras: como o débito do ICM (a cargo do contribuinte) é de natureza tributária, ao regime próprio da espécie se submete. Já o crédito (direito do contribuinte) é mera figura financeira, operante no instante da liquidação, com a função de cobrir parte do pagamento, por compensação. Funciona como moeda de pagamento. Tem sua operacionalidade limitada à função de atender ao "abatimento" constitucionalmente previsto.

2. Compensação: Assim, de acordo com esse mecanismo, o Estado pode exigir, a final, o recolhimento de uma importância que corresponde ao cálculo do ICM sobre o valor da operação, menos o valor do ICM "cobrado" na operação anterior. Vê-se que o "crédito" de ICM serve para o contribuinte pagar parcialmente, por compensação, o seu débito tributário" (o grifo é nosso).

(36) Apelação nº 247.909 (Primeiro Tribunal de Alçada): "Nesse total estão incluídos o valor da mercadoria, os impostos devidos, o lucro, o frete, as despesas de faturamento, em suma, tudo o que o consumidor pagou e que constitui a receita do prestador do bem imaterial" (Gazeta Mercantil de 28/9/79) ou Apelação 252.587 da 6a. Câmara do 1º Tribunal de Alçada (Gazeta Mercantil de 5/11/79) ou ainda do Supremo Tribunal Federal (RT 47/413), em que declara a Máxima Corte que o sistema pode ser "inconveniente, iníquo, injusto, mas não é inconstitucional". No mesmo sentido, leia-se a decisão da 1a. Câmara do T.A.C. na Apelação nº 255.511 (Boletim de Informação Fiscal - agosto/setembro/1980). Em sentido contrário a decisão já mencionada de Luiz Ambra, com referência a manifestações anteriores à implantação do ISS e vinculada ao antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões.

V - A TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO NÃO CUMULATIVA, MONOFÁSICA E POLIFÁSICA

A Constituição Federal, em dois momentos, fala sobre o princípio da não cumulatividade, a saber, ao enunciar os contornos do imposto sobre produtos industrializados (§ 3º do art. 21), da forma seguinte:

§ 3º: O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores"

e ao delimitar aqueles referentes às operações relativas à circulação de mercadorias (item II do art. 23) da maneira abaixo transcrita:

"II. operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes".

Afora as duas hipóteses, a Carta Magna não volta ao tema.

Por outro lado, em relação a dois outros impostos adota a técnica da incidência única, afastando incidências posteriores, a saber, o imposto único sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis (item VIII do art. 21):

"VIII. produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas";

e imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do país (item IX do referido art. 21):

"IX. a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do país enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior".

Desta forma, em relação aos nove impostos destinados à competência da União, aos dois destinados à competência dos Estados e os dois do Município, em nível constitucional, adotou o constituinte as 3 técnicas conhecidas de tributação para os impostos indiretos, a saber, aquela referente à não cumulatividade, a técnica referente à incidência única e, por fim, a técnica referente à incidência múltipla. Por ser a técnica das incidências múltiplas, ou no dizer de inúmeros mestres, a técnica dos impostos polifásicos, a mais conhecida e antiga, optou o constituinte por excluir dos impostos sobre circulação de bens ou serviços aqueles que a ela não se submeteriam, ou pela adoção do princípio da não cumulatividade ou pela adoção do princípio da incidência monofásica (37).

Se pretendeu o constituinte excluir expressamente tais impostos da múltipla incidência, evidentemente sua expressa exclusão confirmou a manutenção da clássica solução de cobrança tributária para os demais impostos

(37) Paulo Bonilha (ob. cit. pg. 29) afirma "Teoricamente, as diversas modalidades de imposto sobre vendas podem ser reduzidas a três espécies: imposto tipo plurifásico e cumulativo, imposto tipo monofásico e imposto sobre o valor acrescido".

tendentes à circulação de bens e serviços (38).

Aos que argumentam que se não tornou expressa a não cumulatividade, por outro lado não impediu que esta fosse adotada, respondemos que a colocação é apenas em parte verdadeira, como passamos a demonstrar

O princípio da não cumulatividade, adotado apenas para dois impostos, passou a ser efetivamente um impedimento constitucional aos legisladores ordinários dos Estados e da União de fazerem do IPI e do ICM tributos cumulativos. Não satisfeito o constituinte em falar sobre a não cumulatividade, esclareceu de que forma se operaria, a saber abatendo-se em cada operação o montante dos tributos

(38) Bernardo Ribeiro de Moraes no seu estudo "Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional" in Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, diz, à pg. 89, que: "Para o ICM, o legislador constituinte adotou o princípio da não acumulatividade do imposto, ou melhor, faz com que o valor do imposto, devido em cada operação, seja abatido do valor do mesmo imposto, recolhido na operação anterior, de modo que, em cada sucessiva movimentação, envolvendo a mesma mercadoria, seja apenas a DIFERENÇA DE VALOR, compreendida entre o preço de custo e o preço de venda. Em outras palavras, o mandamento constitucional deu aos Estados um imposto (ICM) que deverá gravar apenas o valor acrescido em cada etapa do ciclo econômico" deixando claro que para o ICM a técnica não cumulativa foi escolhida pelo constituinte, não acontecendo o mesmo em relação ao ISS, ao se adotar a interpretação "a contrario sensu".

cobrados nas anteriores (39).

A forma de abatimento, permitiu o constituinte, fosse determinada pelo legislador ordinário federal, mas retirou, a título de unificação do sistema, de competências estaduais a escolha de sua veiculação, determinando que esta seria exposta por lei complementar. Com isto, obteve a intraumática viabilização do sistema, pois, à evidência, qualquer que fosse a técnica adotada na explicitação federal, esta seria uniforme para todo o território nacional, razão pela qual dispensável seu nascimento, via lei complementar. Não o mesmo em relação aos Estados, que poderiam adotar fórmulas conflitantes, dificultando a circulação de bens pelo país e dessistematizando a estrutura rígida criada pelo contribuinte. Por tal razão, após enunciar que necessariamente a não cumulatividade

(39) Carlos da Rocha Guimarães, no estudo "Natureza e essência do fato gerador do ICM" in Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3 informa (pg. 136): "No entanto a Constituição, ao invés de delimitar o fato gerador do ICM, com uma simples inclusão da não cumulatividade, em sua conceituação, foi além, esclarecendo como deveria ser entendida essa não cumulatividade, escolhendo, como sua característica, a diferença entre os débitos e créditos tributários, afastando, em consequência, o critério do cálculo pelo valor acrescido.

Assim, aquela espécie de não cumulatividade é que compõe o fato gerador do ICM.

Mas, compõe-no porque a Constituição Federal assim o diz, e não porque tal característica seja inerente ontologicamente aos impostos sobre circulação jurídica de bens (haja vista para o imposto sobre vendas e consignações).

E, porque a compõe, são inconstitucionais, por esse motivo, além de outros, as contribuições especiais que não observam o princípio da não cumulatividade nessa espécie de impostos" (o grifo é nosso).

consistirá no abatimento do montante dos tributos em uma operação das operações posteriores, permitiu que sua explicitação fosse feita, por lei federal para a União e complementar para os Estados (40).

O simples fato de ter o constituinte descido a esta ordem de particularidade -para prevenir a dessistematização da estrutura tributária nacional- traz à percepção que apenas com dois impostos pretendeu e adotou a técnica da não cumulatividade, que, no Brasil, nem foi aquela incidente de "imposto sobre imposto", nem aquela de "base sobre base", mas a solução intermediária de "apuração periódica" (41).

(40) Edvaldo Brito, no estudo "Hipótese de incidência e fato gerador do ICM" (Caderno de Pesquisas Tributárias, pg. 171) afirma: "O valor acrescido é circunstância que compõe a hipótese de incidência do ICM a qual, na formulação constitucional, evidencia tal circunstância como parâmetro do seu elemento objetivo", assemelhando a teoria do valor acrescido à da não cumulatividade, considerando-a componente da hipótese de incidência do ICM, mas aceitando tal posicionamento apenas por força de expressa determinação constitucional.

(41) José Carlos de Souza Costa Neves, in Comentários ao CTN, vol. 5, Ed. Resenha Tributária, coordenação nossa, de Henry Tilhery e Hamilton Dias de Souza, afirma, à pg. 239, que: "O sistema mais utilizado, já se vê, é o do "imposto sobre imposto", adotado no Brasil, com algumas modificações, que nos permitem afirmar que o nosso sistema de cálculo do montante do tributo devido é de uma terceira espécie: de apuração periódica".

Ora, a nível constitucional, nem um outro imposto sobre circulação mereceu a adoção do princípio da não cumulatividade. Se tivesse o constituinte admitido tal princípio, como vedação a outra fórmula de arrecadação, por parte dos demais entes, teria, à evidência, se preocupado em enunciar a mesma linha de proibição. Se não o fez, estendeu, claramente, o direito, aos entes com competência para instituir tributos, de exigir os seus impostos indiretos, através da técnica das múltiplas incidências ou da cumulatividade, exceção feita ainda aos impostos monofásicos. Aqui, também, o constituinte teve a preocupação de criar barreira constitucional à União quanto às operações mencionadas nos itens VIII e IX do art. 21, numa clara demonstração de que sempre que procurou excepcionar à regra correspondente às múltiplas incidências fê-lo, expressamente (42).

Se alguém pretender que o imposto sobre serviços de qualquer natureza seja imposto não cumulativo, pois implícito estaria no texto constitucional, não encontraria um argumento a apoiá-lo, até porque sempre que o fez, a Magna Carta, ao adotar a técnica da não cumulatividade, também expressamente determinou de que forma esta técnica seria veiculada, no que os defensores da tese de que a Constituição não proíbe, no que vale dizer faculta a não cumulatividade para o ISS, enfrentariam este outro tipo de objeção, ou seja de que forma se procederia, a saber "basis on basis", "tax on tax" or "periodic verification"?

(42) Alfredo Augusto Becker em seu clássico "Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Saraiva, 1972, critica constantemente a utilização das expressões tributos diretos e indiretos. Não obstante, a parcial procedência de sua objeção, entendemos que facilita a compreensão, considerando no campo dos impostos diretos aqueles dedicados ao patrimônio e renda e indiretos os incidentes sobre a produção e circulação de riquezas, bens e serviços, assim como os especiais.

Definitivamente, adotou o constituinte a regra básica das operações tributadas multifasicamente, excepcionado quando, em nível de vedação aos legisladores ordinários, hospedou a técnica da incidência única ou aquela da incidência não cumulativa (43).

Pergunta-se agora, se a Constituição não alberga para o ISS o princípio da não cumulatividade, poderia a lei complementar adotá-lo, impondo barreiras de tributação ao legislador ordinário?

Entendemos que não, como já expressamos atrás, pois se alterasse o espírito do constituinte, a lei complementar seria inconstitucional. Não pode a lei complementar modificar a Constituição e se o constituinte apenas excepcionou quatro hipóteses, na adoção de técnica comum ao imposto plurifásico

(43) Paulo de Barros Carvalho in "Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM" in Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, pg. 353, declara haver necessidade de regime específico declarado para a adoção da técnica não cumulativa: "Não é tarde para reconhecermos que o cânone da não cumulatividade é tema pobre para o direito. Opera no plano meramente arrecadatório, consoante regime específico de configuração do montante relativo a cada período de recolhimento" (o grifo é nosso), o que no caso do ISS inexistente.

é evidente que a lei complementar não poderá criar outra hipótese que não aquelas expostas no próprio texto superior (44).

Nem se deve argumentar com tríplice função da lei complementar, pois não se enquadraria o postulado entre as normas gerais de direito tributário (1a. função), mas naquele referente às limitações constitucionais ao poder de tributar. A técnica não cumulativa é limitação constitucional ao poder de tributar e, portanto, veiculável em lei complementar, quando na Magna Carta expressa.

O texto do § 2º do art. 9º do D.L. 406/68 prevê, entretanto, duas hipóteses de redução do preço

(44) Já dissemos em "Natureza jurídica do ICM", Estudos LJP nº 6, junho/1980 às pgs. 16/17 que: "Sem demasiados esforços, pode-se compreender que a própria adjetivação constitucional da lei sinaleira de comandos para a legislação ordinária de cada Estado, como sendo complementar, de imediato afasta a veleidade interpretativa de que também poderia ser modificadora. Da mesma maneira que a expressão "não cumulativa" elimina superposições de incidências, a palavra "complementar" não alberga concepções transformadoras, mas apenas o sentido explicitador.

Joaquim Canuto Mendes de Almeida, em suas lições na FDUSP, costumava dizer que a principal função do jurista é saber ler o que está escrito, pois a partir dessa elementar realidade os problemas jurídicos estariam consideravelmente simplificados e a ficção jurídica de que "ninguém pode excusar-se do conhecimento da lei" mais perto da realidade fática. O caso consultado coloca-se sob o mesmo axioma. O que é complementar é apenas esclarecedor, mas nunca modificativo, razão pela qual na medida em que a legislação complementar altere os princípios maiores, é por dependência hierárquica, inconstitucional".

que servirá de base de cálculo para o ISS incidente sobre obras de engenharia e semelhantes, a saber:

"§ 2º. Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:
a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviços;
b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto".

Em relação à redução do valor dos materiais fornecidos, parece-nos que a exclusão procede, pois tais materiais sujeitos estão a outra incidência tributária que não o ISS. Não o mesmo em relação ao valor das subempreitadas, pois, cristalinamente, operação sujeita ao ISS. A própria lei complementar assim o determina.

Ora, o legislador complementar criou hipótese sujeita à técnica da não cumulatividade não permitida, a título de exceção, pela Constituição Federal, se não para dois impostos (IPI e ICM) (45).

(45) Bernardo Ribeiro de Moraes in "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", pgs. 534/535, procura descaracterizar a pretendida "não cumulatividade" de dispositivo dizendo: "Não existe no preceito legal uma definição do que deve entender-se por dedução. Todavia, o legislador deixou fácil o entendimento, permitindo identificá-la com os casos específicos que, segundo a lei, se pode deduzir do importe total do preço do serviço. Isto equivale dizer que a base de cálculo é o preço do serviço menos as deduções. A regra excepcional evita que, dentro da base de cálculo do ISS, se incluam valores que, com toda a segurança, já foram tributados (valor das subempreitadas já tributadas e valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços).

Em que pese a relevância de sua opinião, entendemos que parte o eminente mestre da concepção de que não estamos perante uma espécie excepcional de não cumulatividade no concernente ao preço do serviço. A técnica da não cumulatividade, como já vimos pode revestir-se de variadas formas, inclusive a referida no D.L. 406/68, mas, à evidência, por ser redutora da autonomia financeira dos entes federados só é admissível a partir de expressa determinação constitucional.

Evidentemente, quando o legislador complementar decidiu, sem qualquer autorização da Constituição Federal e contra a clara intenção do constituinte, criar técnica não excepcionada, alterou a Constituição, admitindo nova hipótese de não cumulatividade para imposto que o constituinte pretendeu fosse multifásico. E não se deve confundir a adoção da técnica não cumulativa com a outorga de isenção prevista pelo artigo 19 § 2º da Emenda Constitucional nº 1/69, assim redigido:

"Art. 19

§ 2º. A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais",

pois a isenção só pode ser interpretada nos limites do artigo III do CTN (interpretação literal, vale dizer estrita) e os dois institutos (isenção e não cumulatividade) não se confundem.

Vale a pena lembrar que para efeitos de ISS a lei complementar, ao contrário do que exposto constitucionalmente para o ICM; só pode definir quais os serviços que estão na sua competência ou fora da competência da União e dos Estados. Não tem a lei complementar a possibilidade de adotar a técnica da não cumulatividade. NO CASO APENAS POSSÍVEL PARA O ICM, por expressa designação constitucional.

A simples comparação dos 2 textos maiores, a saber:

"item II do art. 23: operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes",

"item II do art. 24: serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar" (os grifos são nossos)

demonstra o campo de atuação da lei complementar em ambas as esferas, podendo regular a técnica da não cumulatividade para o ICM e não podendo para o ISS, pela simples razão que, constitucionalmente, tal imposto é multifásico (46).

Como se percebe, por a lei complementar poder apenas explicitar, mas não alterar a Constituição Federal, o artigo 9º item II do D.L. 406/68, é inconstitucional, criando hipótese de vedação tributária, nitidamente contrária à intenção do constituinte.

Pergunta-se, agora: se a Constituição indica a incidência multifásica para o ISS e se a lei complementar não pode adotar a técnica da não cumulatividade, por violar a intenção do constituinte, poderia o legislador ordinário fazê-lo?

(46) Acentua Ruy Barbosa Nogueira em "Direito Tributário Aplicado e Comparado", pg. 397, Ed. Forense, que: "II. Como se vê, ao mesmo tempo que a Constituição outorga competência, ela já descreve o conteúdo e alcance dessa mesma competência, isto é, sobre que objeto ela pode ser exercida". Ora, a Constituição, em relação ao Município, apenas outorga à legislação complementar o direito de definição dos serviços, não se podendo vislumbrar o pretendido direito de também criar a técnica não cumulativa e escolher, dentro dela, a espécie aplicável.

Entendemos que sim. Como já demonstramos, a técnica da múltipla incidência é a regra geral, normalmente mais onerosa aos sujeitos passivos da relação tributária, muito embora, via de regra, minimizada pelo menor peso das alíquotas incidentes (47). As técnicas da incidência monofásica e da não cumulatividade representam uma melhor solução para os contribuintes e responsáveis, razão pela qual o constituinte, ao permitir a adoção das múltiplas incidências para os impostos indiretos, fez questão de excepcionar os casos em que as hipóteses mais benéficas teriam que obrigatoriamente ser adotadas pelos poderes tributantes (48).

(47) Paulo Bonilha assim se manifesta sobre essa técnica (ob. cit. pg. 29): "A primeira espécie diz-se plurifásica porque se pressupõe que o imposto seja pago por todos os que participam do ciclo de produção e comercialização do produto, cada vez que este seja objeto de uma transação. A incidência é cumulativa porque o imposto é devido em cada etapa sobre o preço do produto, independentemente do fato de as operações anteriores já terem sido tributadas.

Atribuem-se a esta modalidade as seguintes vantagens:

a) a definição jurídica e a base de cálculo são de fácil compreensão, ensejando-se boa aceitação do imposto e facilidade operacional que beneficia o contribuinte e a administração fiscal;

b) a amplitude da base tributável (montante bruto das vendas) assegura bom rendimento mediante alíquota moderada, reduzindo-se a propensão à evasão;

c) o peso da tributação dissimula-se com a incorporação sucessiva do imposto no preço dos produtos".

(48) Ives José de Miranda Guimarães em "Da hipótese de incidência do ICM", pg. 370, in Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3, declara que: "A norma constitucional, sobre estabelecer o arquétipo da hipótese de incidência do ICM para o legislador ordinário, qual seja, aquelas operações, estabeleceu que o imposto se regerá por um princípio -o da não cumulatividade sendo que a respeito deste não ficou dotado de eficácia plena, mas contida, jungido à descrição da lei complementar".

Ora, quem por força da determinação constitucional está sujeito à técnica da não cumulatividade ou cobrança monofásica, não pode adotar, por vedação expressa, a técnica cumulativa. Não o mesmo em relação aos impostos onde aparece o direito à sua exigência multifásica. Este pode optar, nestas circunstâncias, pela técnica que desejar, por via de legislação ordinária, pois nenhum impedimento encontra na Constituição Federal.

Reza o art. 15 item II da Constituição Federal que:

"Art. 15. A autonomia municipal será assegurada:

.....

II. pela administração própria, no que respeite ao seu peculiar interesse, especialmente quanto:

- a) à decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação de suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; e
- b) à organização dos serviços públicos locais".

O princípio maior da autonomia municipal, que não pode ser limitado se não pela própria Constituição Federal, proibida a sua extinção, enquanto ente federado (art. 47 § 1º), é bem esclarecedor de que, no que respeite ao seu peculiar interesse, sua administração é absoluta e inatingível (49).

(49) Geraldo Ataliba, no IV Congresso Interamericano de Direito Tributário, em palestra sobre "Sistema Tributário Municipal" (dia 21/11/80), acentuou a relevância deste princípio maior da Constituição Federal.

Assim sendo, o que a lei complementar não pode fazer na medida em que altere a Constituição Federal, pois estaria limitando a autonomia do burgo contra a lei maior, a lei ordinária do próprio ente poderá fazer, pois sua autonomia é absoluta.

A Constituição, como é do conhecimento geral, não cria tributos, mas discrimina competências, cabendo a cada entidade competente a geração de seus tributos. O Município, a quem foi autorizada a competência de instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, claramente pode instituí-lo ou não, ou, em instituindo, pode adotar a técnica que julgar preferível (cumulativa, não cumulativa ou monofásica), pois nenhum impedimento constitucional existe para adoção da técnica que lhe convier. Sua autonomia é total, plena, irrestrita. Somente a Constituição poderia limitá-la e, em relação às técnicas tributárias, não o fez, razão pela qual pode o legislador municipal adotar aquela que for de seu peculiar interesse (50).

(50) Yonne Dolácio de Oliveira, ao aceitar apenas a plenitude constitucional para delimitar à competência municipal, esclarece ter a lei complementar somente função explicitadora, MAS NUNCA INOVADORA: "Ao explicitar as normas e princípios agasalhados na Constituição Federal, sempre subordinadas a estas, as leis complementares propiciam a execução de tais normas e princípios, defendendo-os contra leis das entidades de governo. São normas que completam a estrutura do modelo nacional acolhido na Carta Magna, sujeitando as três pessoas de Direito Público" ("Fortalecimento da competência municipal", pg. 25, - "Política Tributária Municipal em face da Concentração Urbana", Ed. Resenha Tributária, 1980).

Qualquer que seja a técnica que o legislador municipal adotar, claro fica que será ela constitucional, não se podendo admitir quaisquer dos argumentos atrás apresentados, a favor da não cumulatividade do ISS, a não ser por lei ordinária. À evidência, a Constituição Federal não hospeda vedação à cumulatividade, nem a lei complementar tem o poder de alterar a Magna Carta, criando vedação ao legislador ordinário, inexistente na lei maior.

Isto posto, podemos dizer que o ISS é tributo pela Constituição Federal apresentado como de cobrança multifásica, afastando-se a possibilidade de adoção da técnica não cumulativa por lei complementar. Dentro de seu peculiar interesse, entretanto, o próprio Município poderá viabilizá-la, por lei ordinária.

VI - CONCLUSÕES

Tendo, na colêctanea superiormente coordenada por Carlos Valder do Nascimento, sido a parte dedicada aos princípios gerais ofertada à nossa reflexão, consideramos serem os atrás expostos os de maior relevância, visto que os demais já seriam não princípios institucionais, mas operacionais do ISS, refugindo, pois, aos estritos limites do presente estudo. Serão eles superiormente analisados por Marilene Talarico Martins Rodrigues (51).

(51) Marçal Justen Filho, em seu livro editado pela Revista dos Tribunais, "Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza", prefere não distinguir os princípios institucionais dos operacionais, embora deles cuide, por inteiro, na excelente obra.