

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
(INSTITUTO PERNAMBUCANO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IPET)**

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇO – ISS NO DISTRITO ESTADUAL DE FERNANDO DE NORONHA**

DANIEL MORAES DE MIRANDA FARIAS

Monografia final de Especialização em Direito Tributário

Recife, 2008.

DANIEL MORAES DE MIRANDA FARIAS

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇO – ISS NO DISTRITO ESTADUAL DE FERNANDO DE NORONHA**

Monografia final de curso de especialização em Direito Tributário como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (IPET)

Área de Conhecimento: Direito Constitucional e Direito Tributário.

Recife, 2008

AGRADECIMENTOS

“Agradeço aos que seguem comigo, os quais me impulsionam à constante busca pelo conhecimento, pois não foi senão acompanhado deles que se pôde chegar ao ponto em que o regozijo dos amigos, a orientação incensurável dos professores do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (IPET), assim como, a experiência que logrei obter junto à Advocacia Empresarial – AE, todos afluíram para me formar profissional indene a críticas sobre as condutas que tomei e as posturas que adotei. Digna de nota a importantíssima ajuda e constante apoio de meus familiares, especialmente meus pais, irmãos e noiva.”

RESUMO

Daniel Moraes de Miranda Farias. **Da inconstitucionalidade da cobrança do Imposto Sobre Serviços – ISS no Distrito Estadual de Fernando de Noronha**. 2008. Monografia Final de Curso de Especialização em Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (IPET), Recife.

Trabalho elaborado para a conclusão da especialização em Direito Tributário, cujo objeto é a demonstração da inconstitucionalidade da tributação de serviços no Distrito Estadual de Fernando de Noronha pelo Imposto Sobre Serviços – ISS.

O presente trabalho tem como baliza a incorporação do território do Arquipélago de Fernando de Noronha ao Estado de Pernambuco sob o regime de autarquia territorial, a rígida delimitação da competência tributária dos entes políticos, sobretudo municipais, a incapacidade tributária das autarquias territoriais para, conseqüentemente, demonstrar a inconstitucionalidade da pretensão tributante do Distrito Estadual de Fernando de Noronha em relação à prestação de serviços no arquipélago.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade — Imposto Sobre Serviços -ISS — Distrito Estadual de Fernando de Noronha.

SUMÁRIO

Introdução.....	5
1. Distrito Estadual de Fernando de Noronha, território e <i>autarquia territorial</i>	6
1.1 Dos Territórios.....	6
1.2 Territórios no Direito Comparado	6
1.3 Territórios no Direito Pátrio.....	6
1.4 Evolução no Direito Constitucional Brasileiro	7
1.5 Objetivos	8
1.6 Natureza Jurídica.....	9
1.7 Dos Território na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.....	9
1.7.1 Fernando de Noronha e a Constituição Federal de 1988.....	10
1.8 Distrito Estadual de Fernando de Noronha.....	11
2. Da natureza da Autarquia Territorial do Distrito Estadual de Fernando de Noronha e Incompetência Tributária.....	13
3. Da Rigidez do Sistema Constitucional Tributário e da Repartição da Competência Tributária.....	15
4. Da Invasão da Competência Tributária Municipal e Inconstitucionalidade da Lei Estadual n.º 10.603/89.....	16
Conclusão	21
Referências	22

INTRODUÇÃO

O debate acerca da inconstitucionalidade da cobrança do Imposto Sobre Serviços – ISS no Arquipélago de Fernando de Noronha remonta à incorporação do antigo território de Fernando de Noronha ao Estado de Pernambuco através do artigo 15 Ato de Disposições Constitucionais Transitórias da Carta Magna de 1988, bem como o enquadramento deste arquipélago como autarquia territorial, com *statatus* de “Distrito Estadual”, através do artigo 96 da Constituição Estadual de Pernambuco.

Território integrado ao Estado de Pernambuco, como região geoeconômica, social e cultural do Estado de Pernambuco, recebeu o arquipélago de Fernando de Noronha regulamentação estadual, sendo estabelecida a tributação dos serviços prestados na ilha pelo Imposto Sobre Serviços – ISS nos termos da Lei Estadual n.º 10.403/89, alterada pela Lei Estadual n.º 12.997/2005, cuja competência para a fiscalização e a arrecadação recai sobre o Administrador-Geral do Distrito Estadual de Fernando de Noronha.

Todavia, ante a natureza jurídica de autarquia territorial, portanto dotada exclusivamente de capacidade administrativa e financeira, vem o *Distrito Estadual de Fernando de Noronha*, em agressão e invasão da competência tributária municipal, procedendo à indevida constituição e persecução do Imposto Sobre Serviços – ISS sobre os serviços prestados no arquipélago.

Em razão disso, por desamparo constitucional da lei estadual prescritiva da obrigação tributária em comento, sobretudo por agressiva à competência privativa municipal quanto ao Imposto Sobre Serviços – ISS, impulsionado resta o presente trabalho monográfico.

1. DISTRITO ESTADUAL DE FERNANDO DE NORONHA, TERRITÓRIO E AUTARQUIA TERRITORIAL

1.1 DOS TERRITÓRIOS

Os territórios federais são porções do território nacional destacadas, por lei complementar, de um ou mais Estados-membros ou de território, sendo erigidos ao *statutus* de pessoa jurídica de direito público interno, com fito de desenvolvimento e segurança nacional.

Ao arrepio das constituições anteriores, os territórios não são mais considerados como entes componentes da Federação.

A Carta Magna de 1988 situa-os e posiciona-os de forma correta, dando-lhes a natureza jurídica de autarquia, oriundos de mera descentralização administrativa – territorial da União, quando os declaram integrantes desta.

1.2 TERRITÓRIOS NO DIREITO COMPARADO

Trata-se de unidade federativa, subordinada à jurisdição e administração do Governo Central (União), tendo origem nas autarquias territoriais, oriundas do Estado Unitário Europeu.

As autarquias territoriais são, na verdade, entidades autônomas, com larga tradição histórica na Europa, que colimam realizar os interesses coletivos próprios da população residente numa determinada área de circunscrição territorial. Contudo, sua autonomia limita-se a organização de serviços públicos e eleição de representantes frente ao Governo Central.

1.3 TERRITÓRIOS NO DIREITO PÁTRIO

No que tange aos territórios federais brasileiros, em especial Fernando de Noronha, apesar de merecer abordagem ampla, dirigir-se-á a questão jurídico-tributária.

A ordem administrativa pátria até o advento dos territórios federais tem sido de ocupação do espaço brasileiro, seja na época da Colônia, de modo periférico, como nas capitâncias hereditárias, com concentração no Governo Metrópole, com o processo de militarização crescente, seja na época do Império, com a índole já de defesa das terras brasileiras conquistadas, ademais na República, com a instituição de áreas tidas estratégicas do ponto de vista econômico-militar, para fins de melhor controle do Poder Central.

Nessa esteira, consoante a lição de Aimberê Freitas, o “*advento da criação dos territórios federais, na primeira metade do século XX, não foi uma ação originária no pensamento dos Governantes da época, mas sim, consequência de uma ideologia que reflete o somatório de fatores: pressões militares, defesa do solo, aumento populacional, questões de fronteiras, centralismo governamental e até a limitação de soluções usadas em outros países, como nos EUA*”.¹

1.4 EVOLUÇÃO NO DIREITO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Em que pese inexistir previsão expressa na Constituição Federal de 1824, desde os tempos imperiais já havia preocupação da divisão territorial do Brasil em vista o grande desequilíbrio econômico existente, desde aquela época, sendo que se discutia a necessidade de divisão do Brasil em pequenos territórios, para que se propiciasse um ritmo desenvolvimentista.

O Constituinte de 1891 chegou a formular emenda que propunha a criação de territórios que ficariam anexos aos Estados, tendo em vista o contingente populacional, e que à medida que atingissem um determinado patamar populacional passariam à categoria de estados autônomos. Proposta rejeitada, frise-se.

A moldura da condição jurídica dos territórios federais foi sendo vertida a partir da Constituição de 1934, sendo o mesmo posto sob tutela da União, cabendo a esta organizar sua administração e os serviços que neles seriam reservados a ela. Este sentido foi preservado na Constituição de 1937, que já contava com a criação do território do Acre, sendo que a criação

¹ FREITAS, Aimberê. *Políticas Públicas e Administrativas de Territórios Federais do Brasil*. Tese de Mestrado apresentada à Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Boa Vista: Editora Boa Vista, 1991, p. 02

de outros era permitida, desde que adotadas algumas vias impostas pela própria Carta Constitucional. As demais Leis Maiores mantiveram a previsão dos territórios.

1.5 OBJETIVOS

A distinção característica da criação de territórios federais se referia a objetivos de desenvolvimento e de defesa nacional, crendo-se que se pudesse preservar o país de ameaças de qualquer natureza, guarnecendo terras brasileiras e as suas riquezas.

(i) Michel Temer: além do argumento de natureza estratégica, utilizou-se o argumento de que *“as condições existenciais das áreas de fronteira eram as piores imagináveis, não havendo interesse dos Estados-membros quanto ao desenvolvimento de muitas de suas áreas desertas. Por eles, eram inteiramente abandonadas certas regiões, surgindo indesejáveis desequilíbrios regionais. Além disso, sustentava-se que os Estados não possuíam instrumental necessário – ainda que o desejassem – para suprir deficiências locais”*.²

(ii) Arthur César Ferreira Reis: os territórios *“foram criados com o objetivo de assegurar às áreas de que se integrem condições existenciais dignas, progressistas, que se nivelem às das demais regiões do país, com padrões de vida proporcionados às respectivas populações”*.³

(iii) Aimberê Freitas: é *“uma falácia quando se prega que os Territórios Federais foram criados para se promover a ocupação e o desenvolvimento das regiões localizadas nas fronteiras do país. Se os Territórios Federais foram criados no interesse da defesa nacional, de acordo com o texto da Constituição Federal de 1937, e se por defesa nacional se entende o que foi exposto pelo Michel Temer, esta aí a raiz da razão por que, durante os governos militares após 1964, os Territórios Federais foram, explicitamente, considerados áreas de segurança máxima nacional a ponto de, os três Territórios remanescentes, serem divididos irramente, entre as Forças Armadas: Roraima governado pela Aeronáutica, Amapá pela Marinha e Rondônia pelo Exército”*.

² TEMER, Michel. – Território Federal nas Constituições Brasileiras. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 30

³ REIS, Arthur César Ferreira. *Território Federal do Amapá: Perfil Histórico*. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1949, p. 36

1.6 NATUREZA JURÍDICA

A respeito da natureza jurídica dos territórios federais diversas são as discussões:

(a) Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Mello: são autarquias territoriais, ou seja, entidades criadas por lei específica, com personalidade de Direito Público interno, patrimônio próprio e atribuições próprias;⁴

(b) Maria Sylvia Zanella Di Pietro: os territórios são centralizações territoriais, de entidades localizadas, geograficamente delimitadas, dotadas de personalidade jurídica própria, de direito público, com capacidade administrativa genérica. Segundo a autora, as autarquias seria entes criados para execução de serviços específicos, enquanto que os territórios federais poderiam exercer múltiplas atividades no âmbito do seu território, embora não detivessem capacidade política, ou seja, não teriam competência para legislar autonomamente em relação ao Governo Central;⁵

(c) Michel Temer: trata-se o território de pessoa jurídica de direito público, de capacidade administrativa e de nível constitucional, geneticamente ligado à União, tendo nesta, a fonte do seu regime jurídico infraconstitucional.⁶

1.7 DOS TERRITÓRIOS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas por lei complementar (art. 18, § 2º, CF)⁷, contudo, sua organização se perfará por

⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo*, 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 309; e MELLO, Celso Antônio Bandeira de – *Curso de Direito Administrativo*, 5ª ed, São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 75 a 82.

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella – *Direito Administrativo*, 5ª ed., São Paulo: Atlas, 1994, p. 297/318.

⁶ TEMER, Michel – *Território Federal nas Constituições Brasileiras*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975, p. 64

⁷ “Art. 18 CF/88. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

(...)

§ 2º. Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

(...).”

lei ordinária (art. 33)⁸. É de se frisar que os territórios podem subdividir-se em Municípios, aplicando-lhes, no que couber, as respectivas previsões constitucionais do Capítulo IV do Título III.

Outrossim, nos territórios com mais de 100.000 (cem mil) habitantes, além de governador territorial, haverá órgãos judiciários de 1ª e 2ª instâncias, Ministério Público e Defensoria Pública Federais, devendo a lei organizacional dispor sobre as eleições para a Câmara Territorial, assim como sobre sua competência legislativa.

São os territórios administrados por um Governador nomeado pelo Presidente da República, mediante prévia aprovação do Senado Federal. Cabe a União exercer nos territórios as competências administrativas dos Estados-membros.

Compete, ainda, a União arrecadar os tributos que a Carta Maior atribui aos Estados-membros (art.147)⁹. Não possuem representantes no Senado Federal, podendo, contudo, eleger quatro deputados federais.

1.7.1 FERNANDO DE NORONHA E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Na data da promulgação da atual Carta Constitucional, existiam três territórios, a saber: Fernando de Noronha, Amapá e Roraima. De acordo com os Atos e Disposições Constitucionais Transitórias, os territórios de Amapá e Roraima foram transformados em Estados-membros (art. 14, ADCT)¹⁰, incorporando-se Fernando de Noronha ao Estado de Pernambuco.

⁸ “Art. 33 CF/88. A lei disporá sobre a organização administrativa e judiciária dos Territórios.

§ 1º. Os Territórios poderão ser divididos em Municípios, aos quais se aplicará, no que couber, o disposto no Capítulo IV deste Título.

§ 2º. As contas do Governo do Território serão submetidas ao Congresso Nacional, com parecer prévio do Tribunal de Contas da União.

§ 3º. Nos Territórios Federais com mais de cem mil habitantes, além do Governador nomeado na forma desta Constituição, haverá órgãos judiciários de primeira e segunda instância, membros do Ministério Público e defensores públicos federais; a lei disporá sobre as eleições para Câmara Territorial e sua competência deliberativa.”

⁹ “Art. 147 CF/88. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

¹⁰ “Art. 14 ADCT. Os Territórios Federais de Roraima e do Amapá são transformados em Estados Federados, mantidos seus atuais limites geográficos.

§ 1º. A instalação dos Estados dar-se-á com a posse dos governadores eleitos em 1990.

1.8 DISTRITO ESTADUAL DE FERNANDO DE NORONHA

Fernando de Noronha, após reincorporado ao Estado de Pernambuco, através da norma veiculada no artigo 15 do ADCT¹¹ da Carta Magna de 1988, constitui-se, nos termos do artigo 96 da Constituição do Estado de Pernambuco, em *região geoeconômica, social e cultural do Estado de Pernambuco, recebendo o status de Distrito Estadual, com natureza de autarquia territorial, regendo-se por estatuto próprio, com personalidade jurídica de direito público interno e dotado de autonomia administrativa e financeira.*

Nos termos do disposto no parágrafo único do art. 1º da Lei Estadual n.º 11.304, de 28/12/95¹², o Distrito Estadual de Fernando de Noronha é uma *entidade autárquica integrante do Poder Executivo Estadual, exercendo sobre toda a extensão da área territorial do Arquipélago de Fernando de Noronha a jurisdição plena atribuída às competências estadual e municipal, bem como os poderes administrativos e de polícia próprios de ente público.*

A Autarquia Distrito Estadual de Fernando de Noronha tem por competência prover a tudo quando respeita ao seu interesse e ao bem estar da população insular, destacando-se:

(i) representar o Poder Executivo Estadual no papel de agente normativo e regulador das atividades desenvolvidas no âmbito do Distrito Estadual;

§ 2º. Aplicam-se à transformação e instalação dos Estados de Roraima e Amapá as normas e critérios seguidos na criação do Estado de Rondônia, respeitado o disposto na Constituição e neste Ato.

§ 3º. O Presidente da República, até quarenta e cinco dias após a promulgação da Constituição, encaminhará à apreciação do Senado Federal os nomes dos governadores dos Estados de Roraima e do Amapá que exercerão o Poder Executivo até a instalação dos novos Estados com a posse dos governadores eleitos.

§ 4º. Enquanto não concretizada a transformação em Estados, nos termos deste artigo, os Territórios Federais de Roraima e do Amapá serão beneficiados pela transferência de recursos prevista nos arts. 159, I, *a*, da Constituição, e art. 34, § 2º, II, deste Ato.”

¹¹ “Art. 15 ADCT. Fica extinto o Território Federal de Fernando de Noronha, sendo sua área reincorporada ao Estado de Pernambuco.”

¹² “Art. 1º da Lei Estadual 11.304/95. O Arquipélago de Fernando de Noronha, conforme disposto no artigo 96 da Constituição Estadual, constitui região geoeconômica, social e cultural do Estado de Pernambuco, instituído sob a forma de Distrito Estadual, com natureza de autarquia territorial, regendo-se por estatuto próprio, nos termos desta Lei Orgânica, com personalidade jurídica de direito público interno e dotado de autonomia administrativa e financeira.

Parágrafo Único - O Distrito Estadual de Fernando de Noronha, entidade autárquica integrante da administração direta do Poder Executivo, exerce sobre toda a extensão da área territorial do Arquipélago de Fernando de Noronha a jurisdição plena atribuída às competências estadual e municipal, bem como os poderes administrativos e de polícia próprios de ente público.”

- (ii) preservar e proteger o meio ambiente do Arquipélago de Fernando de Noronha, assegurando a integridade do seu ecossistema natural e a diversificação genética das espécies integrantes de sua flora e fauna, terrestre e marinha;
- (iii) preservar e proteger o patrimônio histórico do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, garantindo a manutenção das características urbanísticas e arquitetônicas das correspondentes épocas históricas;
- (iv) organizar, executar e manter os serviços públicos locais diretamente ou mediante regime de concessão, permissão ou autorização;
- (v) organizar, dispor e manter os serviços administrativos e de apoio operacional necessários ao contínuo e regular exercício das atividades de responsabilidade do Distrito Estadual;
- (vi) assegurar, organizar e regulamentar o abastecimento da população do Arquipélago quanto às suas necessidades básicas.

Para tanto conta o Distrito Estadual de Fernando de Noronha com a direção e representação do Administrador Geral, nomeado pelo Governador do Estado, após prévia aprovação da indicação pela Assembléia Legislativa, nos termos dos requisitos e procedimentos previstos na Constituição do Estado e na sua Lei Orgânica.

Sendo, portanto, uma autarquia territorial, com personalidade de direito público interno, dota-se de autonomia administrativa e financeira.

2. DA NATUREZA DE AUTARQUIA TERRITORIAL DO DISTRITO DE FERNANDO DE NORONHA E INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Observa-se das passagens anteriores que as autarquias territoriais, apesar de não subordinadas pelo governo central, apenas controladas por esse para fins de conformação com os objetivos públicos, possuem autonomia exclusivamente administrativa, não tendo capacidade política, portanto, impedidas de legislar autonomamente, bem como competência tributária para instituição de tributos.

Tem-se por competência tributária, nos moldes do artigo 6º do Código Tributário Nacional:

“Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, as Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.”

Da norma jurídica adrede colacionada verifica-se que somente os entes com competência legislativa poderiam instituir tributos de sua competência, indelegável nos moldes dos artigos 7º e 8º do mesmo diploma:

“Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos no § 3º do art. 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

“Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

Nessa linha, tendo como competência legislativa plena o poder de instituir e exonerar tributos, bem como consolidado que as autarquias territoriais são apenas dotadas de capacidade administrativa, tem-se por inarredável a incapacidade legislativa do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, sobretudo em questões de natureza tributária.

3. DA RIGIDEZ DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E REPARTIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Para fins de se evitar a bitributação, desde a Constituição de 1946, o constituinte atribuiu de forma privativa a cada ente político constitucional uma materialidade distinta, ou seja, um signo de riqueza diferente, permitindo não só a cada unidade federada somente a instituição de tributos incluídos em sua competência, mas também vedando a tributação de materialidade outorgada a outro ente federativo.

Precitada pretensão não só protegia a impossibilidade de bitributação, como também assegurava a independência financeira de cada ente federativo, garantindo inclusive a sua autonomia política.

Ademais, para fins de consolidar a pretensão, elevou o constituinte à *rigidez do sistema constitucional tributário*, haja vista constituído por elementos integrantes do pacto federativo, à condição de cláusula pétrea.

Sendo assim, a exceção da competência residual e extraordinária da União, encontram-se os entes federados (Estados-membros, Municípios e Distrito Federal) limitados em sua competência tributária, sendo vedada a instituição tributária em materialidades estranhas às previstas na Carta Magna.

Nesse sentir, tendo a Carta Magna partilhado pelo critério da *tipificação de situações materiais* a competência para os tributos que não dependem de determinada atuação do Estado, nos termos do artigo 156, previu exclusividade aos Municípios e Distrito Federal para a tributação dos serviços. Portanto, restando desautorizada a usurpação de competência pelos Estados nesse específico.

4. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL N.º 10.403/89 POR INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE PERNAMBUCO PARA TRIBUTAR SERVIÇOS PRESTADOS NA AUTARQUIA TERRITORIAL DE FERNANDO DE NORONHA.

Nos termos da Lei Estadual n.º 10.403/89, alterada pela Lei Estadual n.º 12.997/2005, estão os prestadores de serviços do Distrito Estadual de Fernando de Noronha (autarquia territorial) jungidos ao recolhimento do Imposto sobre Serviços (ISS), sendo o tributo cobrado e arrecadado pelo Administrador-Geral do mencionado Distrito Estadual.

Nessa ordem, esteado nas premissas acima fixadas, tem-se por **inconstitucional** a Lei Estadual n.º 10.403/89, posto que não detém o Estado de Pernambuco competência para instituição e cobrança do Imposto sobre Serviços (ISS), competência esta exclusiva dos municípios, na dicção do art. 156 da Constituição Federal, *verbis*.

“Art. 156 CF. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II – compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

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

De fato, embora integre o Arquipélago de Fernando de Noronha o território do Estado de Pernambuco (art. 15 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal), não foi transformado em município, outorgando-lhe a Constituição do Estado de Pernambuco o *status* de “Distrito”, nestes termos:

“Art. 96. O Arquipélago de Fernando de Noronha constitui região geoeconômica, social e cultural do Estado de Pernambuco, sob a forma de Distrito Estadual, dotado de estatuto próprio, com autonomia administrativa e financeira.

§ 1º. O Distrito Estadual de Fernando de Noronha será dirigido por um Administrador-Geral, nomeado pelo Governador do Estado, com previa aprovação da Assembléia Legislativa.

§ 2º. Os cidadãos residentes no Arquipélago elegerão pelo voto direto e secreto, concomitantemente com as eleições de Governador do Estado, sete conselheiros, com mandato de quatro anos, para formação do Conselho Distrital, órgão que terá funções consultivas e de fiscalização, na forma da lei.

§ 3º. O Distrito Estadual de Fernando de Noronha deveser transformado em Município quando alcançar os requisitos e exigências mínimas, previstos em lei complementar estadual.”

O Arquipélago é, assim, parcela do território do Estado de Pernambuco, não estando vinculado a qualquer município, sendo-lhe outorgado arcabouço jurídico próprio (e específico), com a intenção de ulterior transformação em município (art. 96, § 3º).

Nessa linha, tendo o *status* de Distrito Estadual, não estando, ainda, organizado como município, impossível a instituição e cobrança do Imposto sobre Serviços (ISS), exação afeta, com exclusividade, à competência tributária dos municípios.

De fato, não estando organizado como município, não poderia o Estado de Pernambuco, afastando-se da delimitação constitucional das competências em matéria tributária, arvorar-se na competência de instituir e cobrar o ISS.

Em análise mais acurada da cognição atingida no presente trabalho, assim dispõe o art. 156 da Constituição Federal, *verbis*:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”

Nos termos do que dispõe a Constituição Federal, especificamente no que se refere à partição das competências tributárias, somente aos municípios é outorgada competência para instituição do Imposto sobre Serviços (ISS), sendo vedado às demais pessoas políticas a invasão da aludida competência tributária.

As competências tributárias definidas em função das *situações materiais*¹³ na Constituição Federal são **privativas**, não sendo admissível a qualquer ente político a exploração do âmbito de competência afeto aos demais:

“As normas constitucionais que discriminam as competências tributárias encerram duplo comando: 1) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar, querendo, um dado tributo; e 2) proíbem as demais de virem a instituí-lo. Efetivamente, a outorga de competência tributária importa, *a contrario sensu*, interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que afirma a competência de uma pessoa política, *nega as das demais*. É cláusula vedatória implícita, de endereço *erga omnes*, salvo, é claro, o próprio destinatário da prerrogativa.”
(Roque Antônio Carazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6ª ed, São Paulo: Malheiros, 1994, p. 269).

As competências em matéria tributária estão, assim, expressamente delimitadas pela Constituição Federal, sendo inadmissível a criação, pelo Estado de Pernambuco, de tributo afeto à esfera de competências própria e exclusiva dos municípios (*in casu*, o ISS):

“Merece também ser registrado que a competência tributária – como todas as competências constitucionais – é de ordem pública. Assim, a pessoa política não pode nem usurpar a competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política.
...
Como ensina Francisco Campos, ‘a competência exclusiva é, em direito constitucional, incondicional e absoluta, não cabendo à autoridade a que é atribuída, consentir na sua usurpação, ou no seu exercício por outra autoridade’.
...
A criação de um tributo por pessoa política incompetente viola normas constitucionais. Esta anomalia jurídica não pode ser sanada, nem mesmo com o beneplácito da pessoa política que sofreu a usurpação.”
(Roque Antônio Carazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Obra citada, pp. 269-270).

No caso, ao Arquipélago de Fernando de Noronha, reincorporado ao território do Estado de Pernambuco pela Constituição Federal de 1988 (art. 15 do ADCT), foi outorgado o *status* de Distrito Estadual (art. 96 da Constituição do Estado), definido como “região geoeconômica, social e cultural do Estado de Pernambuco, sob a forma de Distrito Estadual, dotado de estatuto próprio, com autonomia administrativa e financeira”.

¹³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005, Pág. 97

A Lei Estadual n.º 11.304/1995 dispôs sobre o regime jurídico aplicável ao Arquipélago de Fernando de Noronha, atribuindo-lhe natureza similar às **autarquias**, nestes termos:

“Art. 1º. O Arquipélago de Fernando de Noronha, conforme disposto no artigo 96 da Constituição Estadual, constitui região geoeconômica, social e cultural do Estado de Pernambuco, instituído sob a forma de Distrito Estadual, com **natureza de autarquia territorial**, regendo-se por estatuto próprio, nos termos desta Lei Orgânica, com personalidade jurídica de direito público interno e dotado de autonomia administrativa e financeira.

Parágrafo Único. O Distrito Estadual de Fernando de Noronha, entidade autárquica integrante da administração direta do Poder Executivo, exerce sobre toda a extensão da área territorial do Arquipélago de Fernando de Noronha a jurisdição plena atribuída às competências estadual e municipal, bem como os poderes administrativos e de polícia próprios de ente público.”

Assim, seguindo a opção do constituinte estadual, a Lei n.º 11.304/1995 organizou a estrutura administrativa (autônoma) do Arquipélago sob a forma de **autarquia**, dispondo no art. 1º, parágrafo único, que o ente por ela criado exerceria “sobre toda a extensão da área territorial do Arquipélago de Fernando de Noronha a jurisdição plena atribuída às competências estadual e municipal, bem como os poderes administrativos e de polícia próprios de ente público”.

Como é cediço, não poderia a Lei n.º 11.304/1995 dispor sobre o exercício de competências tributárias municipais – matéria inserta com exclusividade na Constituição Federal –, muito menos “atribuir” a ente autárquico estadual o plexo de atribuições e competências estabelecido na Constituição Federal aos municípios.

Optando o constituinte estadual em qualificar o Arquipélago como ‘região autônoma’, indicando a possibilidade de ulterior transformação da mesma em município, fixou, dentro das balizas estabelecidas na Carta Política, situação jurídica que torna impossível o exercício, pelo Estado, de competência tributária privativa dos municípios.

Parcela do seu território, é dada ao Estado de Pernambuco, em relação a Fernando de Noronha, apenas e tão-somente o exercício das competências tributárias que lhe foram outorgadas pela Constituição Federal (art. 155), sendo-lhe expressamente proibido o exercício de competência privativa dos municípios.

A situação não se altera em face da inexistência de município no qual se incluía o território do Arquipélago; inexistindo município que abarque o território de Fernando de

Noronha, não há possibilidade de exercício da competência para instituição dos impostos definidos no art. 156 da Constituição Federal:

“A competência tributária é indelegável. Ao destinatário da competência é dado não exercê-la, ou fazê-lo parcialmente (atingindo apenas parte do campo possível de sofrer incidência), mas não lhe é permitido transferir (ou delegar) a competência.

...

Como decorrência da demarcação constitucional das várias competências tributárias, é evidente que, no caso de o titular da competência deixar de exercê-la (por simples omissão ou por razões de política fiscal), essa inércia não transforma o campo reservado à sua competência em zona aberta à intromissão de outro poder tributante. ‘O não exercício da competência tributária (diz o art. 8º do Código Tributário Nacional, noutra disposição ociosa) não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído’.

(Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. 8ª ed, Saraiva: São Paulo, 2002, p. 100).

A competência tributária afeta a determinada pessoa política somente pode ser exercida por outra com esteio em ressalva constitucional expressa, como no caso do Distrito Federal (que é autorizado a legislar sobre tributos municipais) e dos Territórios (em relação aos quais pode a União legislar sobre tributos estaduais e municipais, em relação a estes somente se não dividido o Território em municípios).

Na hipótese, simplesmente reincorporou a Constituição Federal o Arquipélago de Fernando de Noronha ao território do Estado de Pernambuco (art. 15 do ADCT), não conferindo ao Estado a faculdade de se substituir aos municípios no que concerne ao exercício da competência tributária.

Silente a Constituição Federal, nela não havendo disposição que permitisse ao Estado de Pernambuco o exercício da competência tributário dos municípios sobre o território do Arquipélago, manifestamente inconstitucional a Lei n.º 10.403/89:

“A nulidade da lei que invade competência tributária pode ser argüida a qualquer tempo.

Quanto a seus efeitos, é equiparada aos da própria inexistência da lei, que, *in casu*, resulta não da natureza das coisas, mas de cominação de ordem jurídica, que fulmina este ato normativo, considerando-o *nulo e de nenhum efeito*.

...

Com efeito, anulada a lei, por vício de incompetência, a realidade jurídica há de ser restituída à situação em que se encontrava, antes de sua entrada em vigor.

Sobremais, para aniquilar-se qualquer vestígio da lei inconstitucional é preciso reconstituir, em termos ideais, a situação que existiria, não fosse este ato inquinado de nulidade.”

5. CONCLUSÃO

Constata-se, das razões acima vertidas, a patente inconstitucionalidade da Lei Estadual n.º 10.403/89, haja vista a inarredável invasão da competência tributária privativa municipal e incapacidade tributária das autarquias territoriais.

Nesse enredo, compartilhar com a indevida e inconstitucional tributação dos serviços prestados no *Distrito Estadual de Fernando de Noronha* é não só agredir a regra constitucional prescritiva da competência privativa/exclusiva dos entes políticos para a instituição de tributos que independem de determinada atuação estatal, frise-se, fulcrada na tipificação de situações materiais, como lecionado por Luciano Amaro¹⁴, mas também ir de encontro à cláusula pétrea federativa, mormente o ultrapasse e desrespeito aos poderes inerentes aos municípios.

Dessa feita, esses são os critérios e fundamentos que desautorizam o Estado de Pernambuco, através da autarquia territorial de Fernando de Noronha, a tributar os serviços prestados no arquipélago pelo Imposto Sobre Serviços – ISS.

¹⁴ Op. cit. pág. 97.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro - 11. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 17. ed. – São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro – Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 21. ed. – São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos Teóricos e Práticos – 3. ed. (atual conforme a Lei Complementar n.º 116/2003 – São Paulo: Dialética, 2003.