

_____. O princípio da capacidade contributiva. In: _____. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 203-234.

_____. *A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SUNSTEIN, Cass; VERMEULE, Adrian. Interpretation and institutions. *Michigan Law Review*. Ann Arbor, MI: The University of Michigan Law School, v. 101, p. 885-951, 2003.

TEIXEIRA, Ayrton de Mendonça. IPTU e progressividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 80, 2002, p. 20-23.

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

ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

A alíquota mínima do ISS e a guerra fiscal entre municípios no federalismo fiscal brasileiro*

Introdução

O objetivo do trabalho é examinar a constitucionalidade da EC 37/02 em relação à autonomia financeira dos Municípios e o imposto sobre serviços – ISS. A EC nº 37/02 alterou o art. 156 da CF, estabelecendo que caberia à lei complementar fixar as alíquotas mínimas do imposto, além de regular a forma de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Foi ainda acrescentado o art. 88 ao ADCT para estabelecer que, na ausência da lei complementar, o imposto teria a alíquota mínima de dois por cento,¹⁰⁶ bem

¹⁰⁶ Exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

* Originalmente publicado em "Direito Tributário: federalismo e guerra fiscal. APERJ. PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.), 2014.

como não seria objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida. O escopo principal da limitação foi combater a guerra fiscal entre os municípios.

O presente estudo busca responder, em resumo, as seguintes perguntas: 1) a limitação imposta pela EC 37/02 é constitucional considerando a cláusula pétrea da "forma federativa de estado" prevista no art. 60, §4º, inciso I da CF? 2) Mesmo se afirmada a validade da norma veiculada pela emenda constitucional, o Município poderá adotar alíquota mínima de 2% apenas para os serviços explicitamente listados no art. 88 do ADCT (itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68)?

A EC 37/02, a limitação da autonomia municipal e a cláusula pétrea da "forma federativa de estado"

A edição da EC 37/02 e a previsão de alíquota mínima para o ISS por lei complementar suscitou na doutrina tributária intensas críticas sobre a compatibilidade de tais inovações constitucionais com a cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso I, que veda a promulgação de emenda tendente a abolir a forma federativa de estado. Aires F. Barreto,¹⁰⁷ José Eduardo Soares de Melo,¹⁰⁸ Alexandre Bleggi Araujo,¹⁰⁹ Eduardo Fortunato Bim,¹¹⁰ Kiyoshi

¹⁰⁷ BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 452.

¹⁰⁸ MELO, José Eduardo Soares de. Questões Atuais do ISS. *Revista de Estudos Tributários*, no. 31, 2003, p. 135-136.

¹⁰⁹ ARAUJO, Alexandre Bleggi. Imposto sobre serviços (ISS): Inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 91, 2003, p. 7-24.

¹¹⁰ BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da alíquota mínima para o ISS: a violação do pacto federativo pela EC nº 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 94, 2003, p. 22-37.

Harada,¹¹¹ Daniel Prochalski,¹¹² Dalton Luiz Dallazem¹¹³ e Marcelo Caron Baptista¹¹⁴ sustentaram que tais limitações impostas ao Município são inconstitucionais por violação da mencionada cláusula pétrea.

Em sentido contrário, Sérgio Pinto Martins considera que o estabelecimento da alíquota mínima prevista na EC 37/02 não feriu a autonomia municipal, pois "nada impede que a Emenda Constitucional estabeleça regra no sentido de evitar a guerra fiscal, que é um bem maior a ser assegurado", de sorte que a referida emenda não violou cláusula pétrea da Constituição.¹¹⁵ No mesmo sentido sustenta Sílvia Helena Gomes Piva, destacando que a inovação da EC 37/02 não viola o princípio da autonomia municipal ou o pacto federativo, apenas impõe a observância de alíquotas mínimas como forma de evitar que o tributo seja utilizado como atrativo "para que prestadores de serviço se instalem em determinadas localidades, facilitando a fraude e agravando a guerra fiscal".¹¹⁶

A limitação da competência tributária municipal teve o claro propósito de evitar a guerra fiscal entre Municípios. A exigência de alíquota mínima impediria que o Município reduzisse a carga tributária do prestador dos serviços apenas para estimular a instalação de empresas em seu território, em detrimento de outros entes federativos.

¹¹¹ HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre Serviços: polêmica sobre alíquotas mínimas e máximas. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro*, v. 10, n. 15, 2006, p. 86.

¹¹² PROCHALSKI, Daniel. ISS - regra matriz de incidência e conflitos de competência. *Cartões Juris*, 2009, p. 150.

¹¹³ DALLAZEM, Dalton Luiz. A responsabilidade tributária e o ISS. In: Torres, Helene Taveira (coord.). *Imposto sobre serviços - ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004, p. 164.

¹¹⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 627.

¹¹⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 103.

¹¹⁶ PIVA, Sílvia Helena Gomes. *O ISSQN e a determinação do local de incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 113.

Tal propósito da EC 37/02 foi explicitado no voto do Deputado Delim Neto, relator da matéria (PEC 407-A de 2001):

A Emenda é extremamente oportuna. É fato que diversos municípios fixam suas alíquotas do ISS em patamares muito baixos, como forma de atrair contribuintes para seus territórios. Esses Municípios beneficiam-se indevidamente da receita, graças a sua localização, prejudicando os Municípios onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. A distorção fiscal é evidente, pois, globalmente, diminui a arrecadação tributária.

A fixação de alíquotas mínimas balizará o esforço de arrecadação dos Municípios, ensejando que, na lei de diretrizes orçamentárias federal, se possa condicionar as transferências voluntárias de recursos da União não apenas à comprovação de que o beneficiário instituiu, regulamentou e arrecada todos os tributos de sua competência como, no caso do ISS, que aplica, sem exceções, a citada regra.

Portanto, tendo em vista as distorções que se têm constatado na política tributária de diversos Municípios, geradoras de verdadeiros "paraísos fiscais", no dizer do ilustre Autor da emenda em apreço, entendemos oportuno e conveniente dispor sobre a matéria, na forma do Substitutivo anexo.

As cláusulas pétreas previstas no art. 60, §4º da CF são veiculadas em termos marcadamente vagos ("proposta de emenda tendente a abolir" e "forma federativa de Estado"), circunstância que estimula a tendência de ser adotada uma interpretação expansiva de tais limitações ao poder de reforma, alimentando o amplo número de questionamentos das emendas constitucionais em matéria tributária.

A doutrina tributária majoritária apenas se ocupa em perquirir se determinada norma emanada de emenda constitucional *tangenciou* ou não um dos temas previstos nos incisos que consagram as cláusulas pétreas, sem a preocupação de desenvolver uma argumentação que procure investigar acerca do *grau de restrição* que a emenda constitucional acarretou ao suposto valor tutelado pela norma constitucional originária.

Ocorre que é pacífico na doutrina constitucional brasileira o entendimento de que as cláusulas pétreas não impedem que o constituinte derivado *incursione* nas matérias descritas no art. 60, §4º. O que se busca retirar do constituinte derivado não é o poder de *tratar* das matérias ventiladas no dispositivo, mas somente que as alterações promovidas pela emenda constitucional não venham a *ferir o núcleo essencial* dos princípios e institutos neles versados. Conclusão lógica que deriva de tal constatação é admitir que para além deste núcleo há um espaço de conformação no qual deve ser privilegiada a atuação do constituinte derivado.¹¹⁷ Trata-se de lição aplicável a todos os quatro incisos previstos no art. 60, §4º, da CF.¹¹⁸ Tal doutrina já foi acolhida diversas vezes pelo Supremo Tribunal Federal.¹¹⁹

¹¹⁷ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 169-170.

¹¹⁸ BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 282: "(...) não se veda toda e qualquer restrição às cláusulas pétreas, mas tão somente aquelas que venham a aniquilar, tendencial ou efetivamente, a sua substância, a sua identidade, os elementos que lhe são absolutamente essenciais e inerentes, enfim, precisamente o seu núcleo essencial." MÊNDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 219: "A cláusula pétrea não tem por meta preservar a redação de uma norma constitucional — isto é, antes, o significado mais profundo de obviar a ruptura com princípios e estruturas essenciais da Constituição. Esses princípios, essas estruturas é que se acham no abrigo de esvaziamento por ação do poder reformador."

¹¹⁹ Nessa linha, voto do Ministro Joaquim Barbosa na ADIN 3.128-7 (DJ 18.02.2005), asseverando que as cláusulas pétreas constituem "instrumento hermenêutico poderoso, de extrema utilidade para a preservação do núcleo essencial de valores constitucionais."

É inegável que limitar o exercício da competência tributária pelo estabelecimento de alíquota mínima de imposto municipal é tema que tangencia a questão federativa contida na cláusula pétrea. Isso, todavia, é insuficiente para concluir pela inconstitucionalidade do enunciado normativo veiculado pela emenda. O que deve ser investigado é o grau de restrição que a emenda constitucional produziu no federalismo fiscal brasileiro a ponto de atingir o núcleo essencial da decisão fundamental que se consagrou no dispositivo constitucional originário.

No entanto qual seria o núcleo essencial do federalismo contido na cláusula pétrea do art. 60, §4º, inciso I da CF 88? A resposta não é simples e deve ser iniciada por uma breve retrospectiva ao momento constitucional de 1988 relativamente à questão federativa. O texto da Constituição buscou promover profunda reformulação do federalismo fiscal brasileiro, abalado pelo modelo centralizador adotado pela Constituição de 1967-1969. A autonomia de Estados e Municípios foi revitalizada, especialmente no campo das competências tributárias, em nítida direção favorável à descentralização fiscal.¹²⁰

David Robertson, citando a experiência de países que viveram regimes totalitários e editaram novas constituições, destaca que o papel do juiz constitucional é como o de um teórico político, garantindo que as diretrizes políticas constitucionais sejam concretizadas, mas com o desafio de obedecerem a valores que precisam ser incorporados às práticas e às instituições políticas que viveram anos durante regimes autoritários que desprezavam tais valores. Nesses países, como destaca Robertson, o poder constituinte quis deixar evidenciada sua vontade de que regras básicas deveriam ser observadas, exatamente porque vinham de regimes que não obedeciam tais regras.¹²¹

¹²⁰ BARROSO, Luis Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53, 2000, p. 109.

¹²¹ ROBERTSON, David. *The judge as a political theorist: contemporary constitutional review*. Princeton University Press, 2010, p. 355.

É nessa linha que devemos investigar o alcance da cláusula pétrea da forma federativa de Estado no federalismo fiscal brasileiro. Trata-se de norma dirigida especialmente para evitar movimentos de retorno ao modelo de centralização financeira verificado na ordem constitucional anterior, autorizando que a União tivesse o poder até mesmo de conceder isenções de tributos de outro ente federativo (art. 19, §2º da CF 67/69), com base na vaga alusão a "relevante interesse social ou econômico nacional". A cláusula pétrea busca evitar a edição de emenda que embarace o poder de autodeterminação do ente subnacional no que respeita à obtenção dos meios financeiros para a manutenção dos seus serviços.¹²²

Nessa linha, Ricardo Lodi Ribeiro destaca que apenas pelo exercício de sua própria competência tributária, o ente local pode garantir o cumprimento de suas prioridades, que não coincidem necessariamente com as do governo central, preservando desse modo sua autonomia.¹²³ Misabel Abreu Machado Derzi aduz que a nota distintiva da forma federal de Estado não está na relativa descentralização financeira, mas na distribuição do poder de legislar, especialmente para a criação de tributos. Abolir tal competência representaria uma "redução insuportável" em uma federação já profundamente fragilizada como a brasileira.¹²⁴

Assim, poder-se-ia cogitar de violação à cláusula pétrea na hipótese de transferência total da competência tributária de determinado tributo da esfera de algum ente periférico para a União, ainda que a capacidade tributária ativa continuasse com os entes subnacionais. É o caso da ideia recorrente em todas as reformas tributárias de transferir para a União o poder de instituir

¹²² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 68.

¹²³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 249-266, p. 253.

¹²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p. 210.

uma legislação nacional sobre o ICMS, o que significa na prática transferir a competência tributária do principal imposto dos Estados para a União.¹²⁰ No tocante especialmente à competência tributária municipal, Marcelo Caron Baptista reconhece a possibilidade de o poder constituinte derivado modificar as competências tributárias dos entes federados, alterando os tributos, mas ressaltando que essas alterações devem manter o princípio federativo. Assim, a supressão do ISS só poderia ser cogitada pela substituição por outro tributo capaz de gerar recursos semelhantes, de forma a assegurar a autonomia financeira municipal.¹²¹

O núcleo essencial da forma federativa de Estado não pode ser definido por critérios formais, sendo fundamental investir em critérios de ordem material.¹²² Não será lícito afirmar que determinada emenda constitucional incidiu na proibição ventilada pelo constituinte originário apenas pela circunstância de ter modificado, *formalmente*, enunciado normativo que regula a discriminação das competências tributárias entre os entes da federação ou a repartição das receitas tributárias.

No Brasil, a cláusula pétrea da forma federativa de estado serve para advertir que cada fissura no sistema de competências tributárias próprias de Estados e Municípios reduz suas verdadeiras autonomias financeiras, pois colabora para que as finanças locais fiquem cada vez mais dependentes das transferências voluntárias do Governo Federal, nas quais os critérios políticos e partidários são decisivos, o que praticamente obriga que os entes menores tenham vinculação política ao Chefe do Executivo Federal, for-

¹²⁰ Defendendo expressamente a inconstitucionalidade de tal medida por violação à cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º, inciso I, da CF, RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Federalismo fiscal e reforma tributária*. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 265.

¹²¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 104.

¹²² OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Alguns parâmetros para a identificação das cláusulas pétreas tributárias e financeiras. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 48, 2010, p. 127-146.

mando o que Paulo Bonavides denominou de "federalismo de subordinação", pela dependência de Estados e Municípios em relação a recursos federais.¹²³ Cuida-se de cenário *exatamente* oposto que a Constituição de 1988 procurou configurar ao ampliar a autonomia financeira de Estados e Municípios.

Assim, a cláusula pétrea da forma federativa de Estado busca evitar que emendas constitucionais importem na transferência dos principais tributos da competência de estados e municípios para a União Federal, ou ainda que diminuam ou dificultem a participação dos entes subnacionais na distribuição das receitas financeiras. Em outros termos, impede que o Congresso Nacional, investido da condição de constituinte derivado, possa desequilibrar em demasia a relação *governo central e governos locais*. A referida cláusula pétrea não impede que o constituinte derivado venha a adotar medidas que pretendam tornar mais lígida a relação *entre os governos subnacionais*.

Trata-se de interpretação coerente com o próprio texto constitucional originário de 1988, que estabelece o papel da lei complementar para dirimir conflitos de competência entre os entes federativos (art. 146, inciso I, da CF), bem como remete à lei complementar o papel de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, e, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, "a"). Seria uma grave contradição reconhecer a possibilidade de o legislador complementar dispor sobre diversos temas intimamente ligados ao exercício da competência tributária pelos entes subnacionais e deixar de reconhecer a competência do constituinte derivado para dispor sobre temas semelhantes.

Ocorre que, em matéria de definição de *alíquota* de impostos estaduais e municipais, quando a Constituição pretendeu disciplinar o tema ela o fez expressamente, como ocorre no caso do ICMS e do ITCD, normas do constituinte originário. Alíquota também não é tema listado no rol de ma-

¹²³ BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 234.

térias do art. 146, III, "a" que são destinadas à regulamentação pela lei complementar. Tais constatações militam a favor da tese da inconstitucionalidade da EC 37/02. Por outro lado, não se pode retirar do constituinte derivado o poder de aperfeiçoar os mecanismos de relação entre os entes subnacionais, como forma de evitar os conflitos de competência, exatamente como ocorre no caso da guerra fiscal, principal alvo do constituinte derivado no caso.

A necessária interpretação conforme à Constituição da EC 37/02

A constatação de que os enunciados normativos veiculados pela EC 37/02 foram editados com o propósito de evitar a guerra fiscal é relevante para limitar o alcance da restrição da competência tributária municipal que se pode admitir com as inovações, mesmo se superada a inconstitucionalidade pela violação da cláusula pétreia da forma federativa de Estado.

Isso porque a limitação da competência tributária municipal proveniente da EC 37/02 só pode ser admitida nas hipóteses de verdadeiro potencial de disputa entre municípios pela mesma base econômica (guerra fiscal). A limitação é inaplicável nas hipóteses em que tal cenário não pode se verificar, como no caso da definição da competência tributária pelo local da prestação do serviço (incisos do art. 3º da LC 116/03).¹²⁹ Urge assim efetuar verdadeira interpretação conforme à Constituição da EC 37/02, tornando-a compatível com a cláusula pétreia da "forma federativa de estado", admitindo sua aplicabilidade apenas na hipótese de risco de guerra fiscal entre os municípios e excluindo sua aplicação para hipóteses nas quais a fixação da alíquota do ISS inferior a 2% não implica em guerra fiscal.

O próprio artigo 88 do ADCT, acrescentado pela mesma EC 37/02, reforça tal tese, ao dispor que a vedação da fixação de alíquota inferior a 2%

¹²⁹ Nessa linha, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, n. 59, 2012, p. 147.

não se aplica aos itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68. Os itens mencionados correspondem aos serviços relativos à construção civil, que à luz do DL 406/68 consistiam nos únicos serviços que escapavam à regra geral da competência pelo Município do estabelecimento prestador (alínea "b" do art. 12), sendo o ISS devido no local da prestação do serviço.

Tal propósito da EC 37/02 foi explicitado no voto do Deputado Del-fim Neto, relator da matéria (PEC 407-A de 2001):

O segundo dispositivo mencionado (art. 4º do Substitutivo) acrescenta art. 88 ao ADCT, fixando temporariamente – enquanto não entrar em vigor lei complementar prevista no referido § 3º do art. 156 –, a alíquota mínima do ISS em dois por cento, o que não se aplica aos serviços de construção civil, devidamente identificados na Lista de Serviços constante da legislação complementar que regulamenta o tributo.

Tal exceção se justifica pelo motivo de que tais serviços não se enquadram legalmente na regra geral de cobrança no local de sede das empresas, sendo o serviço gravado no local onde se realizam as obras, não se sujeitando o setor, portanto, à guerra fiscal que se pretende coibir com o citado dispositivo.

É fato que o Superior Tribunal de Justiça, com base no suposto princípio implícito da territorialidade da lei tributária, claramente superou a redação do art. 12, "a" do DL 406/68 (que cumpria o papel de lei complementar) ao considerar que o ISS seria sempre devido no local da efetiva prestação do serviço, apesar do dispositivo claramente ter acolhido a regra de que o Município competente seria o do estabelecimento prestador. É de

farto conhecimento a insegurança jurídica generalizada que os precedentes do Tribunal ainda causam no país pela indeterminação do sujeito ativo do ISS, mesmo após a revogação do dispositivo pela LC 116/03.¹²⁰ Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, tal situação gerou para o contribuinte “o pior dos mundos”,¹²¹ pois levou o contribuinte a ser demandado pelo Município no qual seu estabelecimento estava localizado bem como no município do local da prestação do serviço.

A LC 116/03 manteve a regra geral do art. 12 do DL 406/68 de definição do município competente de acordo com o critério do estabelecimento prestador. A novidade do novo diploma foi ampliar sensivelmente o número de exceções a tal regra, estipulando que para os serviços listados nos incisos a competência para tributar seria do município no qual ocorreu fisicamente a prestação do serviço.

Resalte-se que o critério adotado pelo art. 3º da LC 116/03 é semelhante ao utilizado pelos países da comunidade europeia, conforme a Directiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia (Jornal Oficial da União Europeia de 11.12.2006) relativa ao sistema comum do IVA. Embora seja estabelecida como regra geral que o imposto é devido no “lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços” (art. 43) são consideradas diversas exceções como os serviços relacionados com bens imóveis (art. 45, sendo competente o lugar da localização do imóvel), os serviços de transporte (art. 46, com a competência definida em razão do lugar em que se efetua o transporte) e a prestação de serviços culturais e si-

¹²⁰ Para uma crítica contundente a tal posição jurisprudencial, ver SAUER, João Guilherme. ISS, sujeito ativo e “local de prestação”. A importância dos elementos de conexão para a construção jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 196, 2012.

¹²¹ MARTINS, Ives Gandra. O local de prestação de serviços no DL 406/68 e na LC 116/2003. In: Torres, Heleno Taveira (coord.), *Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n.º 116/2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004, p. 94.

milares (art. 52, sendo competente o local onde a prestação é materialmente executada).

Só é possível cogitar de guerra fiscal entre municípios quando o critério eleito pelo legislador é o do estabelecimento prestador. Apenas nessa hipótese pode-se cogitar que o Município A estimule, em razão da baixa tributação, que uma empresa tenha seu estabelecimento fixado em seu território, ainda que os serviços sejam prestados exclusivamente por tomadores localizados no território do Município B. Quando o critério fixado pelo legislador para definição da competência tributária é o do local da prestação de serviço, não há como se cogitar de guerra fiscal. No exemplo referido, eventual redução da carga tributária pelo Município A (local do estabelecimento prestador) para estimular a fixação da empresa seria absolutamente inócua, pois o ISS será sempre devido ao Município B (local da prestação do serviço).

Veja-se o caso do serviço descrito no item 16.01 da lista – transporte coletivo. Imaginemos uma empresa de transporte que presta o serviço por meio de linhas de ônibus que trafegam dentro do Município A. Pelo art. 3º, da LC 116/03, trata-se de serviço sujeito à exceção da regra do caput do mesmo dispositivo. Dessa forma, o único município competente para exigir o ISS é o Município A, ainda que a empresa de transporte tenha seu estabelecimento fixado em qualquer outro município do país. Dessa forma, se o Município A, no exercício de sua competência tributária própria, estipula alíquota de ISS inferior a 2%, ou mesmo se pretende conceder isenção, estaria impedido por força do art. 88 do ADCT? A resposta é negativa, pois se a limitação imposta pela EC 37/02 só se justifica pela intenção de evitar a guerra fiscal, não se justifica impor tal limitação à autonomia municipal se a redução da carga tributária do imposto pelo Município A não pode ser interpretada como um estímulo à atração de empresas em detrimento de outros entes municipais.

Desse modo, o art. 88 do ADCT não pode mais ser interpretado à luz da legislação infraconstitucional já revogada (DL 406/68) que só admitia os serviços

de construção civil como sujeitos à regra do local da prestação do serviço para definição do sujeito ativo da relação tributária. Todas as exceções previstas no atual art. 3º da LC 116/03 (e todas as que foram acrescentadas por novo diploma normativo) devem ser implicitamente consideradas como situações nas quais não incide a limitação imposta pelo constituinte derivado da alíquota mínima de 2%. Assim, onde se lê atualmente no art. 88 do ADCT "exceto os serviços dos itens", o correto é ler "exceto os serviços nos quais, nos termos da lei complementar, o sujeito ativo do tributo é definido pelo local da efetiva prestação do serviço".

Ausente o risco de guerra fiscal entre os municípios, ou seja, inexistindo o risco de conflitos de competência entre entes federativos (art. 146, I, da CF), inexistente motivo determinante que pudesse limitar o exercício da competência tributária pelo município ao ponto de se definir qual a alíquota aplicável ao imposto municipal ou ainda vedar a possibilidade de isenções ou demais benefícios do imposto municipal. Entendimento contrário representaria claro movimento de retorno à centralização financeira do poder de decisão em mãos da União Federal, circunstância que a cláusula pétreia prevista no art. 60, §4º, inciso I busca evitar.

O raciocínio desenvolvido está de pleno acordo com as conclusões do STF no julgamento da ADI 3421/PR, cujo relator foi o ministro Marco Aurélio (DJ 28/5/2010).

Na ocasião, o Governador do Paraná questionou a validade de lei estadual por violação ao artigo 155, § 2º, inciso XII, "g", da CF. O diploma estadual excluiu a cobrança do ICMS em contas de serviços públicos de fornecimento de água, luz, telefone e gás quando consumidos por igrejas e templos. O Governador sustentou a inconstitucionalidade da isenção sem convênio prévio do Confaz, exigência indispensável da Lei Complementar nº 24/1975, norma que regula as relações entre os estados da Federação em matéria de outorga e revogação de benefícios fiscais relativos ao ICMS, consoante previsto no aludido artigo 155, § 2º, inciso XII, "g". Segundo a inicial, tratar-se-ia de apenas mais um caso de "guerra fiscal do ICMS".

O ministro Marco Aurélio ressaltou que a hipótese não tratava de mais um caso de "guerra fiscal", cujo objetivo do ente tributante seria de atração de empresas, pois a norma impugnada buscava beneficiar templos de qualquer culto, assim não se poderia concluir por competição federativa para atração de entes religiosos. O Pleno, por unanimidade, seguiu o voto do Relator para julgar improcedente o pedido e assentar a constitucionalidade do ato, sem verificar a violação ao artigo 155, § 2º, inciso XII, "g", da CF:

ICMS – SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS – IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA – CONTAS – AFASTAMENTO – "GUERRA FISCAL" – AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

(ADI 3421, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe 28-05-2010)

A exigência da alíquota mínima de 2% para o ISS (bem como a vedação contida no art. 88 do ADCT de impossibilidade de qualquer benefício fiscal que implique na redução da referida alíquota) também será inaplicável mesmo para as hipóteses de serviços que seguem a regra geral do art. 3º da LC 116/03 (estabelecimento prestador), sempre que não haja indícios de que a redução da carga tributária ocorreu apenas como instrumento de atração de investimentos em fomento à guerra fiscal. Entendimento diverso representaria a impossibilidade absoluta de o Município utilizar o componente extrafiscal do ISS para estimular comportamentos que busquem concretizar

princípios e direitos fundamentais, o que seria inadmissível à luz da autonomia municipal.

Pense-se, por exemplo, na hipótese de o Município prever uma redução da carga tributária de empresas que possuam elevado percentual de empregados portadores de deficiência. É inegável o amparo constitucional da finalidade buscada pelo Município (art. 3º, incisos I, III, IV, art. 23, inciso II, art. 24, inciso XIV c/c art. 30, II e art. 203, incisos III e IV da CF). Trata-se de medida que não possui como escopo estimular a migração de empresas já instaladas em outros municípios.

Pelas razões ventiladas, é preocupante a aprovação pelo Senado Federal do PL 386/2012, que seguiu para apreciação da Câmara dos Deputados em dezembro de 2013. O projeto modifica a LC 116/03 para acrescentar dispositivo consagrando a alíquota mínima de 2% para o ISS (vedando a concessão de qualquer benefício que resulte em carga tributária menor), mas excetua da vedação somente os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista e estabelece que a inobservância da regra constituirá ato de improbidade administrativa. Ou seja, no ímpeto de buscar o controle da guerra fiscal, não contemplou todas as exceções previstas no art. 3º, bem como deixou de contemplar as situações em que a carga tributária é reduzida como instrumento de extrafiscalidade, sem o objetivo de fomentar a guerra fiscal.

Idêntico raciocínio pode ser aplicado para questionar a inovação trazida pela EC 42/03, ao fixar a competência do Senado Federal para estabelecer alíquotas mínimas para o IPVA (art. 155, §6º, inciso I). O escopo da medida também foi evitar a guerra fiscal entre Estados relativa ao imposto,¹¹² de forma que a fixação de alíquota mínima pelo Senado Federal não poderá impedir que o Estado possa fixar carga tributária menor por lei própria nas hipóteses em que não restar configurado qualquer intuito de atração de investimentos.

¹¹² FERRAZ, Roberto. Aspectos controversos do IPVA. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 113, fev./2005. HENRIQUES, Guilherme do Almeida; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. O IPVA e o pacto federativo. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 60, nov/dez 2012.

Conclusão

Um dos principais problemas enfrentados pela teoria do federalismo fiscal é definir quais parâmetros devem ser utilizados para a distribuição das competências tributárias entre o governo central e as entidades subnacionais. Há certo consenso em torno da ideia de que para o governo central devem ser reservados os tributos que apresentem alta mobilidade da base de arrecadação, de forma a evitar deslocamentos dos agentes econômicos entre os governos subnacionais em busca de melhor tributação. Nessa linha, os tributos reservados às esferas subnacionais deveriam ser os de baixa mobilidade econômica, especialmente os ligados à tributação da propriedade imobiliária.

Em função de razões históricas que não foram analisadas no presente estudo, o federalismo fiscal brasileiro não seguiu tal regra. O imposto municipal de mais expressiva arrecadação, principalmente nos grandes centros urbanos, é o imposto sobre serviços. Difícil imaginar uma base tributária de maior mobilidade econômica do que a prestação de serviços.

Sensível a tal realidade, os enunciados normativos veiculados pela EC 37/02 foram editados com o propósito de evitar a guerra fiscal entre os municípios. Ainda que pudesse ser superada a alegação de contrariedade da medida com a cláusula pétrea da forma federativa de Estado, a limitação da competência tributária municipal só poderia ser admitida nas hipóteses de verdadeiro potencial de disputa entre municípios pela mesma base econômica (guerra fiscal). A limitação jamais pode ser aplicável nas hipóteses em que tal cenário não pode se verificar, como no caso da definição da competência tributária pelo local da prestação do serviço (incisos do art. 3º da LC 116/03).

O art. 88 do ACDT, acrescentado pela mesma EC 37/02, reforça tal tese, ao dispor que a vedação da fixação de alíquota inferior a 2% não se aplica aos itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968. Os itens mencionados correspondem aos serviços relativos à construção civil, que à luz do DL 406/68 consistiam nos únicos serviços que

escapavam à regra geral da competência pelo Município do estabelecimento prestador (alínea "b" do art. 12), sendo o ISS devido no local da prestação do serviço. Todas as exceções previstas no atual art. 3º da LC 116/03 devem ser implicitamente consideradas como situações nas quais não incide a limitação imposta pelo constituinte derivado.

A exigência da alíquota mínima de 2% para o ISS (bem como a vedação contida no art. 88 do ADCT de impossibilidade de qualquer benefício fiscal que implique na redução da referida alíquota) também será inaplicável quando não houver juízos de que a redução da carga tributária ocorreu apenas como instrumento de atração de investimentos em fomento à guerra fiscal. Entendimento diverso representaria a impossibilidade absoluta de o Município utilizar o componente extrafiscal do ISS para estimular comportamentos que busquem concretizar princípios e direitos fundamentais, o que seria inadmissível à luz da autonomia financeira municipal.

Referências bibliográficas

- ARAÚJO, Alexandre Bleggi. Imposto sobre serviços (ISS): inconstitucionalidade das limitações ao poder de tributar municipal impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 91, 2003, p. 7-24.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. A derrota da federação: o colapso financeiro dos Estados e Municípios. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53, 2000, p. 107-113.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da alíquota mínima para o ISS: a violação do pacto federativo pela EC nº 37/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 94, 2003, p. 22-37.

BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta*. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos fundamentais, democracia e cláusulas pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

DALLAZEM, Dalton Luiz. A responsabilidade tributária e o ISS. In: Torres, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004, p. 149-171.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, 1999, p. 197-218.

ELIALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERRAZ, Roberto. Aspectos controvertidos do IPVA. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 113, fev./2005.

HARADA, Kiyoshi. Imposto sobre Serviços: polêmica sobre alíquotas máximas e mínimas. *Revista de Direito da Procuradoria Geral da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*, v. 10, n. 15, 2006.

HENRIQUES, Guilherme de Almeida; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. O IPVA e o pacto federativo. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDI*, Belo Horizonte, ano 10, n. 60, nov/dez 2012.

MARTINS, Cristiano Franco. *Princípio federativo e mudança constitucional. Limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

MARTINS, Ives Gandra. O local de prestação de serviços no DL 406/68 e na LC 116/2003. In: Torres, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004, p. 85-99.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do imposto sobre serviços*. São Paulo: Atlas, 2010.

MELQ, José Eduardo Soares de. Questões Atuais do ISS. *Revista de Estudos Tributários*, no. 31, 2003, p. 135-136.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

PIVA, Sílvia Helena Gomes. *O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PROCHALSKI, Daniel. *ISS – regra matriz de incidência e conflitos de competência*. Curitiba: Juruá, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo fiscal e reforma tributária. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 10, n. 59, 2012.

ROBERTSON, David. *The judge as a political theorist: contemporary constitutional review*. Princeton University Press, 2010.

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