



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito

FERNANDO HAMÚ ALVES

**A TRIBUTAÇÃO DO ISS COMO MEIO PARA A
CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS**

*The tax on service provision (ISS) as one way of achieving the Constitutional Principle of the
Reduction of Regional Inequalities*

Brasília
2021

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

**A TRIBUTAÇÃO DO ISS COMO MEIO PARA A
CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS**

Autor: Fernando Hamú Alves

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Monografia apresentada como requisito
parcial à obtenção do grau de Bacharel, no
Programa de Graduação da Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília.

Brasília, ____ de _____ de 2021.

FOLHA DE APROVAÇÃO

FERNANDO HAMÚ ALVES

A Tributação do ISS como meio para a concretização do Princípio Constitucional da Redução das Desigualdades Regionais

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília.

Aprovada em: ____ de _____ de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
(Orientador – Presidente)

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
(Membro)

Prof. Alberto de Medeiros Filho
(Membro)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a toda minha família, cuja companhia e companheirismo aproveitei como nunca ao longo do último ano. Em especial, agradeço aos meus pais e irmão, que criaram ambiente propício para que eu realizasse qualquer sonho e atingisse qualquer objetivo, sabendo sempre que teria com quem contar no caminho.

Agradeço à Amanda, minha brilhante companheira que, por quase três anos, me aguenta, apoia e ajuda com absolutamente tudo que preciso, aceita qualquer desafio posto e cuja iluminada companhia permitiu que eu passasse por momentos tão difíceis são e, principalmente, feliz.

Agradeço aos amigos de longa data, Susannah, Mateus, Martina, Ana e Felipe, que nos últimos 10 anos acompanham minha jornada, escutam meus lamentos e dão conselhos valiosos. Agradeço também aos inúmeros amigos da faculdade, muitos praticamente irmãos, que me acompanharam nos momentos mais felizes da minha vida (e os possibilitaram), em particular à Aline, Giovanna, Leonardo, Luana, Luís Carlos, Luiz Philipe, Maiara, Mariana B., Mariana C., Marina, Nicole, Pedro H. e Thainá. Em especial, agradeço à Isa Tanuy, parceira de trabalho, amiga e referência intelectual que sempre me socorre quando necessário e que foi de grande valia na elaboração deste trabalho.

Por fim, agradeço a todos os professores que tive, sem os quais não seria capaz de começar – ou terminar – o curso de Direito. Em particular, agradeço à Professora Loussia, com quem tive meu primeiro contato com a Academia, e ao Professor Luiz Alberto Gurgel de Faria, pela sempre precisa e valiosa orientação.

FICHA CATALOGRÁFICA

AA474t Alves, Fernando Hamú
 A Tributação do ISS como meio para a concretização do
Princípio Constitucional da Redução das Desigualdades
Regionais / Fernando Hamú Alves; orientador Luiz Alberto
Gurgel de Faria. -- Brasília, 2021.
 78 p.

 Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de
Brasília, 2021.

 1. Direito Tributário. 2. Desigualdades Regionais. 3.
Imposto sobre Serviços. 4. Guerra Fiscal. I. Faria, Luiz
Alberto Gurgel de, orient. II. Título.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALVES, F. H. (2021). A Tributação do ISS como meio para a concretização do Princípio Constitucional da Redução das Desigualdades Regionais. Monografia Final de Curso, Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, DF, 78 p.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
<u>CAPÍTULO I: A NECESSIDADE DE CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS</u>	3
1.1. A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS AO DIREITO TRIBUTÁRIO	3
1.2. A DESIGUALDADE ENTRE AS REGIÕES BRASILEIRAS	8
1.3. A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL.....	12
1.4. O ISS COMO FATOR PARA A DESIGUALDADE REGIONAL	16
<u>CAPÍTULO II: MECANISMOS RESPONSÁVEIS PELA DESIGUALDADE NA ARRECADAÇÃO DO ISS</u>	22
2.1. BREVE HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS	22
2.2. ASPECTOS PESSOAL, MATERIAL E TEMPORAL DA INCIDÊNCIA DO ISS	23
2.3. ASPECTO ESPACIAL: O LOCAL DE COBRANÇA DO ISS	27
2.4. ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTAS E BENEFÍCIOS.....	36
2.4.1. A GUERRA FISCAL ENTRE MUNICÍPIOS	37
2.4.2. ALÍQUOTAS MÁXIMAS E MÍNIMAS E BENEFÍCIOS FISCAIS NO ISS	41
<u>CAPÍTULO III: MUDANÇAS LEGISLATIVAS E OUTROS POSSÍVEIS CAMINHOS</u>	47
3.1. A LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016	48
3.1.1 LC 157/2016 E OS ASPECTO ESPACIAL DA COBRANÇA DO ISS.....	49
3.1.2. LC 157/2016 E O ASPECTO QUANTITATIVO DA COBRANÇA DO ISS	55
3.2. A LEI COMPLEMENTAR N. 175/2020	59
3.3. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O APERFEIÇOAMENTO DA DISTRIBUIÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO ISS	63
CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	74

Resumo

A Constituição Federal de 1988 inseriu, dentre os objetivos da República, a redução das desigualdades entre as regiões brasileiras e, para tanto, previu diversos mecanismos legais com objetivo de garantir uma distribuição de renda equânime entre os Estados e os Municípios. Um dos mais relevantes mecanismos é a distribuição das competências tributárias, que dá aos entes federativos fonte de receita independente. Em âmbito municipal, o principal tributo é o Imposto sobre Serviços (ISS), que representa, em média, 10% do total das receitas realizadas por esses entes. Porém, observa-se que a arrecadação desse importante imposto não se dá de forma equitativa pelo território, estando concentrada nos grandes municípios das regiões mais ricas de maneira desproporcional à simples diferença populacional. Diante disso, o presente trabalho visa apontar as possíveis causas para tal disparidade, defendendo haver relação direta entre as regras que determinam o local de cobrança do imposto, a guerra fiscal e a concentração da arrecadação. Além disso, analisa como as mudanças legislativas recentes e as propostas de alterações no âmbito da reforma tributária podem influenciar e modificar essa realidade.

Palavras-chave: direito tributário; competência tributária; impostos municipais; imposto sobre serviços; ISS; princípio da redução das desigualdades regionais; guerra fiscal; reforma tributária.

Abstract

The Brazilian Federal Constitution of 1988 established the reduction of regional inequalities as a goal of the Republic and, to that aim, provided for multiple legal mechanisms that should ensure the equal distribution of revenues among States and Municipalities. One of the most significant mechanisms is the provision of competence to create and collect taxes, giving the federative units an independent income source. The most important municipal tax is the tax on service provision (ISS), which accounts for about 10% of the total income of the municipalities. Nonetheless, the revenues of said tax are not equally collected around the nation as they are concentrated on the big cities of the richer regions in a non-proportional way to the distribution of population. Considering this reality, this paper aims to point the possible causes for such disparity, defending there is a direct link between the rules that establish the location of the ISS collection, the fiscal war and the concentration of the revenues. Besides, this paper analyzes how recent legal changes and proposals may influence and alter this reality.

Keywords: tax law; tax competence; municipal taxes; tax on service provision; ISS; principle of the reduction of regional inequalities; fiscal war; tax reform.

Lista de Gráficos

Gráfico 1 - Rendimento Mensal Médio em reais (2019)	9
Gráfico 2 - Salário médio x PIB per capita em salários-mínimos (2018).....	10
Gráfico 3 - Total realizado por município em Reais (2017)	11
Gráfico 4 - Receitas Municipais (2017)	17
Gráfico 5 - Arrecadação de ISS em milhões de Reais (2017)	18
Gráfico 6 - Participação do ISS nas receitas municipais por população (2017)	19
Gráfico 7 - Arrecadação de ISS per capita em Reais (2017)	20
Gráfico 8 - Empresas x Arrecadação de ISS com base no Município de Ananindeua	34

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Aumento na arrecadação em face da LC 157/2016	51
--	----

Lista de Acrônimos

<i>ABRAMGE</i>	<i>Associação Brasileira de Planos de Saúde</i>
<i>ADPF</i>	<i>Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental</i>
<i>BSPN</i>	<i>Balanco do Setor Público Nacional</i>
<i>CF</i>	<i>Constituição Federal</i>
<i>CGOA</i>	<i>Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN</i>
<i>CIDE</i>	<i>Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico</i>
<i>COFINS</i>	<i>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social</i>
<i>CPI</i>	<i>Comissão Parlamentar de Inquérito</i>
<i>CSLL</i>	<i>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</i>
<i>CTN</i>	<i>Código Tributário Nacional</i>
<i>EBC</i>	<i>Empresa Brasil de Comunicação</i>
<i>EC</i>	<i>Emenda Constitucional</i>
<i>EREsp</i>	<i>Embargos de Divergência em Recurso Especial</i>
<i>FNP</i>	<i>Frente Nacional dos Prefeitos</i>
<i>IBGE</i>	<i>Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística</i>
<i>IBS</i>	<i>Imposto sobre Bens e Serviços</i>
<i>ICMS</i>	<i>Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços</i>
<i>IOF</i>	<i>Imposto sobre Operações Financeiras</i>
<i>IPI</i>	<i>Imposto sobre Produtos Industrializados</i>
<i>IPTU</i>	<i>Imposto Predial e Territorial Urbano</i>
<i>IRPJ</i>	<i>Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas</i>
<i>ISS</i>	<i>Imposto sobre Serviços</i>
<i>ISSQN</i>	<i>Imposto sobre Serviços de Qualquer natureza</i>
<i>ITBI</i>	<i>Impostos de Transmissão de Bens Imóveis</i>
<i>IVA</i>	<i>Imposto sobre Valor Agregado</i>
<i>LC</i>	<i>Lei Complementar</i>
<i>ONU</i>	<i>Organização das Nações Unidas</i>
<i>PIB</i>	<i>Produto Interno Bruto</i>
<i>PIS</i>	<i>Programa de Integração Social</i>
<i>PLCS</i>	<i>Projeto de Lei Complementar do Senado</i>
<i>PNAD</i>	<i>Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios</i>
<i>PNUD</i>	<i>Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento</i>
<i>RE</i>	<i>Recurso Extraordinário</i>
<i>REsp</i>	<i>Recurso Especial</i>
<i>SEBRAE</i>	<i>Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas</i>
<i>SINCOFI</i>	<i>Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro</i>
<i>STF</i>	<i>Supremo Tribunal Federal</i>
<i>STJ</i>	<i>Superior Tribunal de Justiça</i>

INTRODUÇÃO

Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, listados no art. 3º da Constituição Federal de 1988, está a redução das desigualdades regionais. Não é novidade alguma a histórica desigualdade entre as regiões brasileiras, tendo em vista que a maior parte das riquezas se concentra no centro-sul do Brasil, em especial nos grandes centros urbanos, o que conseqüentemente gera menor desenvolvimento socioeconômico nas regiões Norte e Nordeste. E esse desequilíbrio reflete-se também a nível municipal, de modo que os municípios das regiões que concentram as riquezas, conseqüentemente, são mais desenvolvidos sob ótica social e econômica.

Atenta a tal realidade, a Carta Magna previu meios para assegurar uma gradual redução de tais desigualdades, usando, para tanto, diversos mecanismos próprios do direito tributário e financeiro, como a concessão de benefícios fiscais e as transferências intergovernamentais. Contudo, para os fins almejados, um dos mecanismos mais relevantes previstos no texto constitucional é a definição das competências tributárias dos entes federativos, visto ser isso que garante aos estados e municípios a possibilidade de terem receitas próprias, de forma independente ao governo federal, preservando sua autonomia financeira. Especificamente quanto aos municípios, foi dada competência para instituição e arrecadação de três impostos, sendo o mais importante, dentre eles, o Imposto sobre Serviços. Tal tributo é, sozinho, responsável por quase 10% das receitas municipais em âmbito nacional¹, sendo uma poderosa ferramenta de arrecadação e autonomia.

Porém, a despeito da norma constitucional, na realidade a disparidade econômica entre as regiões brasileiras vem sendo mantida, não sendo possível afirmar que o objetivo constitucional foi plenamente atendido. A responsabilidade por essa situação pode ser atribuída a diversas causas, que podem ser individualmente identificadas, mas é certo que a distribuição das receitas públicas pelo país tem grande relevância. Afinal, são elas que permitem investimentos governamentais em setores essenciais ao desenvolvimento econômico. Deste modo, a concentração dessas receitas leva à concentração, também, do desenvolvimento. Em âmbito municipal, como adiantado, a mais relevante fonte de receitas próprias é o Imposto sobre Serviços que, ao seu tempo, se concentra de maneira desproporcional nas grandes cidades.

¹ TESOURO NACIONAL. Balanço do Setor Público Nacional (BSPN). Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn/2017/114>>. Acesso em: 20 de março de 2021.

Em face dessa realidade, o presente trabalho propõe-se, primeiramente, a *(i)* verificar de que maneira o ordenamento jurídico endereça as desigualdades regionais, para então *(ii)* identificar como se distribui a arrecadação desse relevante tributo pelo território, demonstrando a concentração e injusta repartição de suas receitas. Uma vez feito isso, será *(iii)* investigada a razão pela qual tal discrepância se dá, com foco especial nos aspectos que aparentam ser mais relevantes para a assimetria analisada. Por fim, será *(iv)* examinado de que forma novas normas e propostas, que têm como objetivo melhorar a repartição do ISS, efetivamente tratam do problema e quais as chances de elas alcançarem os objetivos pretendidos.

A hipótese delineada é a de que o Imposto sobre Serviços é um relevante mecanismo constitucional para a redução das desigualdades regionais no nível municipal. Entretanto, a maneira pela qual ele foi regulamentado e vem sendo interpretado e aplicado, em particular quanto a seu aspecto espacial (o seu local de cobrança), causou a concentração da arrecadação nos grandes municípios das regiões mais ricas, que arrecadam o imposto sobre serviços prestados em todo o país, enquanto as demais cidades, ainda que tenham a prestação do serviço, nada arrecadam sobre ele. O legislador, por meio de duas novas leis complementares, tentou mudar essa realidade, mas com atuação ainda tímida e pouco efetiva, visto que não se atentou às questões práticas da arrecadação. Novas propostas trazem mudanças radicais ao substrato jurídico da tributação municipal dos serviços e, se bem desenvolvidas, podem trazer efeitos positivos e, em última instância, contribuir para a redução das desigualdades regionais.

O trabalho se divide em três capítulos: *(i)* no primeiro, aborda-se a importância dada pelo ordenamento jurídico aos princípios constitucionais, principalmente o da redução das desigualdades econômicas, bem como a sua necessidade de concretização, e demonstra-se a desigualdade na arrecadação do ISS entre os municípios; *(ii)* o segundo tem por objetivo analisar quais fatores legais e jurisprudenciais contribuem para a apontada desigualdade; e, por fim *(iii)* o terceiro busca verificar como novas leis aprovadas e propostas podem contribuir na concretização do princípio constitucional da redução das desigualdades regionais.

CAPÍTULO I:
**A NECESSIDADE DE CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA REDUÇÃO DAS
DESIGUALDADES REGIONAIS**

Conforme mencionado, propõe-se por meio do presente trabalho inquirir acerca da concretização de um princípio constitucional, a citar o princípio da redução das desigualdades regionais, por meio de ferramentas típicas do ramo tributário do direito. Para tanto, evidentemente, necessário se questionar qual a necessidade de o sistema tributário se adequar a tal princípio, bem como de que maneira referido preceito constitucional – termo utilizado como sinônimo de princípio, e não com o conceito dado pela constituição ou jurisprudência – se inseriu dentre os objetivos do ordenamento jurídico e, mais especificamente, do tributário. Por meio do presente capítulo se tentará responder a tais perguntas.

**1.1. A APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS AO DIREITO
TRIBUTÁRIO**

A resposta à primeira pergunta deriva de uma longa construção histórica do constitucionalismo, que não será o foco primordial da presente análise, mas será por certo tangenciada. Ela pode, por sua vez, ser dividida em dois outros questionamentos. Primeiramente, deve-se responder qual seria o papel de um princípio jurídico constitucional para, então, chegar-se a uma resposta suficientemente clara, ainda que não exaustiva, do que efetivamente é o princípio constitucional. Respondidas essas questões preliminares, a aplicação dos axiomas ao direito tributário, mais especificamente, se torna questão de lógica jurídica.

Consoante a obra do Professor Barroso, que sinteticamente percorre a evolução histórica que resultou no atual ordenamento jurídico brasileiro, o direito moderno foi acompanhado, e desenvolvido, por três principais correntes filosófico-jurídicas: o jusnaturalismo, o positivismo jurídico e, por fim, o pós-positivismo². Em cada uma dessas correntes, os princípios representaram diferentes papéis, de modo que a resposta aos questionamentos postos acima seria diferente de acordo com o momento histórico. O Professor Gurgel de Faria, a seu tempo, expôs de maneira didática de que forma a compreensão acerca dos princípios foi influenciada pelas três correntes. Vejamos, de maneira sintética, tal evolução.

² BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 4. ed. - Digital. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 301-306.

A concepção aqui trabalhada de jusnaturalismo tem sua gênese com o movimento iluminista, mantendo clara ligação com as noções de Estado e religião que surgiam no período, sendo parte do substrato teórico que deu origem às conquistas modernas, em especial aquelas relacionadas aos controles dos poderes Estatais. Nesse contexto, os homens e mulheres teriam direitos intrínsecos e naturais que decorreriam da razão e deveriam ser protegidos pelo/do Estado³. Dentro dessa construção, os princípios estariam em esfera além da normatividade, e predominava dúvida acerca de sua inclusão no sistema jurídico e sua capacidade de influí-lo. Por esse motivo, os princípios tinham aplicação restrita ao direito privado⁴.

Com a consolidação da codificação e da constituição escrita, ambas consequências da lógica jurídica do jusnaturalismo (que se utilizou dessas ferramentas para *domesticar* o direito natural) os direitos intrínsecos foram devidamente incorporados aos ordenamentos nacionais. A corrente teórica, portanto, tornou-se superada, impondo-se, a partir daquele momento, a conservação daquilo que já estaria positivado⁵.

Adentra-se, portanto, no período histórico dominado pela acepção positivista, que visava desenvolver uma ciência jurídica baseada nas ciências naturais, com foco na objetividade e realidade observável. O direito seria pautado por juízos de fato, e não de valor, não sendo nele que se discutiria a legitimidade ou justiça – isso seria papel de outras áreas do saber, como a moral, ética, religião ou política⁶. Nesse sentido, os princípios nada mais seriam que fontes subsidiárias de direito, invocadas para suprir lacunas legais, que possuiriam força normativa não plena. Não poderiam ser invocados como forma de atingir equidade ou justiça, por exemplo, tendo em vista que aos juízes cabia apenas aplicar a lei positiva⁷.

Como se sabe, foi nesse contexto que se inseriram os movimentos autocráticos e fascistas do século XX, que se beneficiaram dessa construção para legitimar seu exercício de poder. Tal paradoxo levou ao desenvolvimento das ideias positivistas, dando luz à corrente pós-positivista – que, para fins do presente trabalho, assumiremos como aquela que melhor descreve/fundamenta a concepção atual da força normativa dos princípios.

Apesar de considerado entre as correntes filosófico-jurídicas, o pós-positivismo na verdade é

³ BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 4. ed. - Digital. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 302-303.

⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, p. 18.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. Op. cit., p. 303.

⁶ Ibid., p. 304-305.

⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Op. cit., p. 18.

a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem algumas ideias de justiça além da lei e de igualdade material mínima, advindas da teoria crítica, ao lado da teoria dos direitos fundamentais e da redefinição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada nova hermenêutica.⁸

Nessa nova lógica, de uma interpretação da lei pautada por outros fatores que não a mera literalidade, no qual se admite a integração ao direito de conceitos de outros ramos externos, como a filosofia e a moral, os princípios encartam uma nova posição, caracterizada pelo Professor Gurgel de Faria⁹ como a hegemonia axiológica dos princípios, que se tornam a base sobre a qual se assenta todo o ordenamento jurídico constitucional.

E esse novo papel assumido pelos princípios deriva da nova posição assumida pela própria constituição, que, por sua vez, decorre de três marcos pelos quais perpassou o direito nas últimas décadas. Em primeiro lugar, está o marco histórico, que tratou de aproximar o constitucionalismo da democracia no âmbito das novas constituições europeias no pós-guerra, bem como da Constituição Federal de 1988, dando origem ao Estado Democrático de Direito. O marco filosófico, por sua vez, foi o próprio desenvolvimento do pós-positivismo, um conjunto de ideias difusas que vai além da legalidade pura, buscando uma interpretação do direito escrito que se coadune com ideias de justiça e democracia. Por fim, há o marco teórico, caracterizado pelo desenvolvimento do neoconstitucionalismo pelo reconhecimento da força normativa da Constituição, expansão da jurisdição constitucional e desenvolvimento de uma nova interpretação da constituição, que subverteram a aplicação do direito¹⁰.

Deste modo, a constituição, que por muito tempo foi vista como um mero documento político, passou a ter força normativa e caráter vinculativo de suas disposições, ao passo que se transferiu às cortes constitucionais a guarda dos direitos fundamentais e o texto constitucional passou a ser interpretado com base na supremacia da Constituição, na presunção de constitucionalidade das normas e atos do Poder Público, e na unidade, razoabilidade e efetividade do texto, processos estes observados também no Brasil a partir da Constituição Federal de 1988 e o aumento dos poderes do STF¹¹.

⁸ BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 4. ed. - Digital. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 306.

⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, p. 19.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 4. ed. - Digital. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 3-6.

¹¹ Ibid., p. 6-15.

Com isso em mente, resta evidenciado que o foco da nova ordem constitucional decorrente da supramencionada evolução é a concretização das disposições constitucionais, “efetivando os direitos fundamentais, especialmente aqueles de natureza social”¹². Nisso, por óbvio, se incluem os princípios previstos na constituição, que, conforme mencionado, passaram a ser vistos como fundamento de todo o sistema constitucional.

Porém, para efetivamente se chegar a uma conclusão acerca do que seria o princípio nessa nova ordem, o melhor caminho (pelo menos aquele seguido pelos dois mais citados e estudados teóricos do momento pós-positivista, Alexy e Dworkin) parece ser por meio da diferenciação entre princípios e regras¹³.

Dworkin nos traz uma diferenciação deveras direta e simples, de que a diferença entre as duas normas teria natureza lógica: enquanto a regra é *tudo ou nada*, ou seja, se válida pode ser inteiramente cumprida ou não cumprida, não se admitindo o meio termo, o princípio atua de maneira oposta, podendo ser mais ou menos atendido. Isso pois os princípios não estabelecem as condições que tornam sua aplicação necessária, somente conduzem o argumento em uma direção, mas necessitam de uma decisão individual – que, inclusive, pode levar em consideração outros princípios em conflito, sopesando em que medida cada um será aplicado ao caso concreto de cada um. No caso de conflito de regras, por sua vez, deve-se aplicar apenas uma delas¹⁴.

Alexy, a seu tempo, classifica as regras como mandamentos definitivos, aplicados por meio da subsunção, visto que ordenam ou prescrevem consequências jurídicas definitivas. Enquanto isso, os princípios seriam mandamentos de otimização, que possuem caráter *prima-facie*¹⁵ e ordenam apenas que algo seja realizado em “máxima medida relativamente às possibilidades reais e jurídicas”¹⁶, deixando claro, assim como postulado por Dworkin, que podem ser realizados em maior ou menor medida, devendo ser também ponderados com outros princípios.

Isso não quer dizer que a aplicação direta ao caso concreto se destine, somente, às regras. Muito pelo contrário, haja vista que tal compreensão nos levaria de volta a um entendimento positivista sobre o papel de tais preceitos. Na realidade, conforme explicitado na obra de Alexy,

¹² FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, p. 40.

¹³ Ressalta-se que, em um segundo momento, Dworkin fará uma segunda diferenciação, entre princípios *stricto sensu* e políticos, que será necessária para melhor compreender o princípio da redução das desigualdades regionais.

¹⁴ DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39-41.

¹⁵ ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 103-106.

¹⁶ Id. Conceito e Validade do Direito. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 85.

os princípios podem, e devem, ser utilizados como razões de juízos concretos. Assim, o princípio seria, em última instância, a razão, o fundamento de uma regra – que será usada no caso concreto¹⁷.

Do exposto, infere-se que, dentro da corrente pós-positivista e do neoconstitucionalismo, os princípios são normas gerais, que preveem mandamentos de otimização do sistema e, que podem ser aplicados como fundamento das normas jurídicas ou como diretiva ao caso concreto, total ou parcialmente atendidos após serem sopesados com outros princípios. Contudo, independente do processo, o ordenamento tem por objetivo concretizá-los – o que pode ocorrer de diferentes maneiras.

Em se tratando da Constituição Federal de 1988 (CF) e, mais especificamente, dos princípios nela presentes observa-se que, em diversos casos, os princípios são inseridos no ordenamento na forma de regras, as quais o professor Hugo de Brito Machado¹⁸ chama de regras fundamentais. Ele cita o exemplo do princípio da segurança jurídica, que se concretiza por meio da proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada¹⁹.

Contudo, nem sempre o princípio está encartado como regra, situação na qual possui mais generalidade e vaguidade, visto que não está definida a maneira pela qual a sua concretização se dará. Isso, por óbvio, dificulta o trabalho do aplicador de tais disposições, mas não muda o fato de que a concretização é necessária, sendo, portanto, primordial “buscar fórmula para viabilizar a sua observância”²⁰.

Consequentemente, por uma questão de integridade da lógica do ordenamento, tendo em mente a força normativa da CF, todo o mencionado se aplica aos princípios que regem não somente o direito constitucional, mas também os diversos outros ramos do direito – sejam eles apresentados por meio de regras ou não. Não é incomum que um princípio tenha aplicação em mais de um ramo: o princípio da liberdade de trânsito, por exemplo, tem óbvias aplicações na seara dos direitos fundamentais, mas também se aplica no direito tributário ao proibir a taxaço do trânsito de bens entre estados; o princípio da legalidade tem relevância tanto no direito penal quanto no tributário; e o princípio da isonomia é observado em quase todo o direito pátrio.

Do exposto conclui-se que o direito tributário está sujeito à perspectiva axiológica do direito constitucional brasileiro inaugurado pela CF e, como tal, é meio de concretização e está

¹⁷ ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 106-108.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. ISBN 978-85-392-0453-3, p. 17.

¹⁹ Trazido pela Constituição Federal. “Art. 5º. (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 18.

sujeito aos princípios constitucionais postos. Isso é reforçado pelos diversos exemplos de axiomas constitucionais que pautam o dia a dia do operador do direito tributário, como o princípio da legalidade, da anterioridade, da isonomia, da capacidade contributiva, entre vários outros. Alguns são concretizados por regras próprias e outros são meros fundamentos, mas todos têm igual importância no ordenamento constitucional. É nessa conjuntura que se inclui o princípio da redução das desigualdades regionais.

1.2. A DESIGUALDADE ENTRE AS REGIÕES BRASILEIRAS

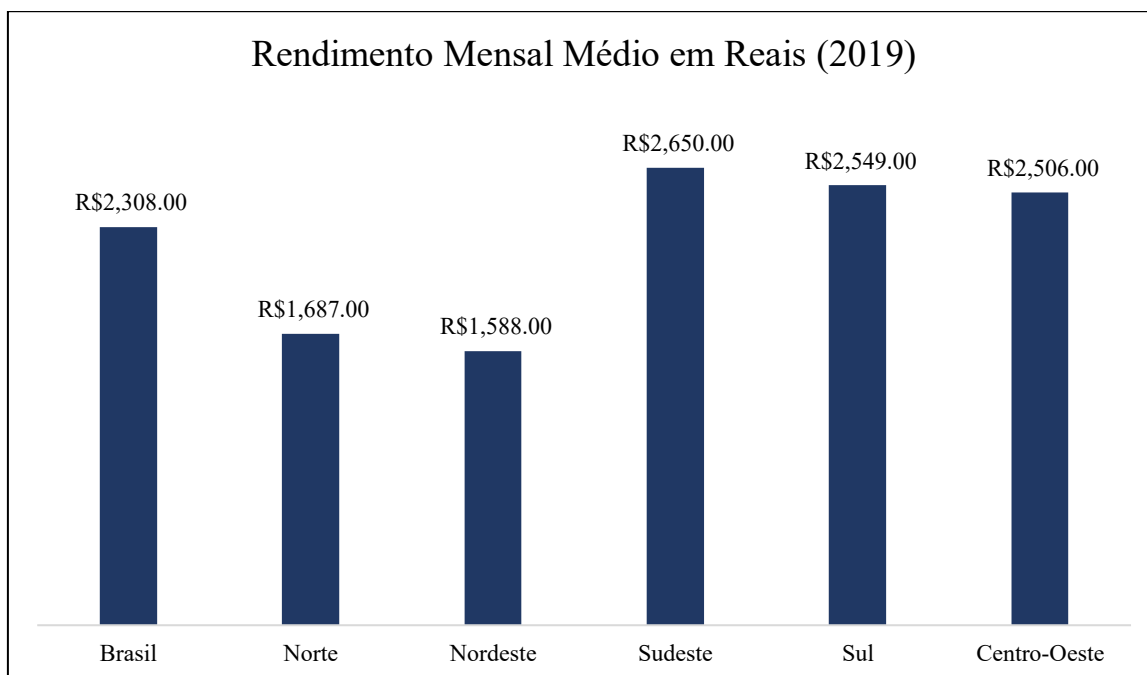
É incontroversa a existência de enorme disparidade entre as regiões brasileiras²¹, facilmente identificada por meio da análise de índices das macrorregiões do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (Norte, Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste). Porém, fato é que a enorme distância entre as várias regiões não se limita ao macro, também se refletindo entre diferentes estados e municípios.

Observemos, como exemplo, dados referentes ao rendimento mensal médio do ano de 2019, disponibilizados pelo IBGE e obtidos por meio da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) Contínua. Naquele ano, o rendimento médio de um cidadão da região Nordeste, que apresenta menor índice, foi de R\$ 1.588,00, contra um rendimento de R\$ 2.650,00 do cidadão da Região Sudeste, que apresenta o maior²². Ou seja, o rendimento do cidadão do Nordeste foi cerca de 40% inferior, conforme se verifica neste gráfico:

²¹ Apesar de a Constituição Federal trazer expressamente o conceito de região de desenvolvimento, ou administrativa (CF, art. 43), tendo em vista a presente análise tratar-se de ISS, um imposto de competência municipal, o termo “região” será utilizado em sentido lato, não se atendo a nenhuma divisão regional específica. Contudo, para fins de exemplificação, a divisão entre as regiões Norte, Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste empreendida pelo IBGE pode ser citada.

²² INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua. IBGE, 2020. ISSN 978-85-240-4529-5. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101709_informativo.pdf>. Acesso em: 10 Março 2021.

Gráfico 1 - Rendimento Mensal Médio em reais (2019)



Fonte: IBGE, PNAD Contínua

Contudo, como supramencionado, essa disparidade também é visível no nível municipal. Analisemos, a título exemplificativo e ilustrativo, cinco municípios de população aproximada, um de cada macrorregião: Ananindeua (PA), Feira de Santana (BA), Juiz de Fora (MG), Joinville (SC) e Cuiabá (MT)²³, todos de médio porte, com população entre 535 e 619 mil habitantes, e reconhecidos polos econômicos regionais. Como parâmetro de comparação, foram selecionados quatro critérios, todos baseados em dados fornecidos pelo IBGE: (a) o salário médio mensal dos trabalhadores formais (dado em salários-mínimos), (b) o Produto Interno Bruto (PIB) per capita, (c) o total de receitas realizadas²⁴ e (d) o Índice de desenvolvimento Humano (IDH)²⁵. Os dois primeiros foram escolhidos por permitir melhor visualização da distribuição da riqueza entre os habitantes, o terceiro nos permite ver o efeito que tal distribuição tem na situação das contas municipais e o quarto como isso se reflete no desenvolvimento do município.

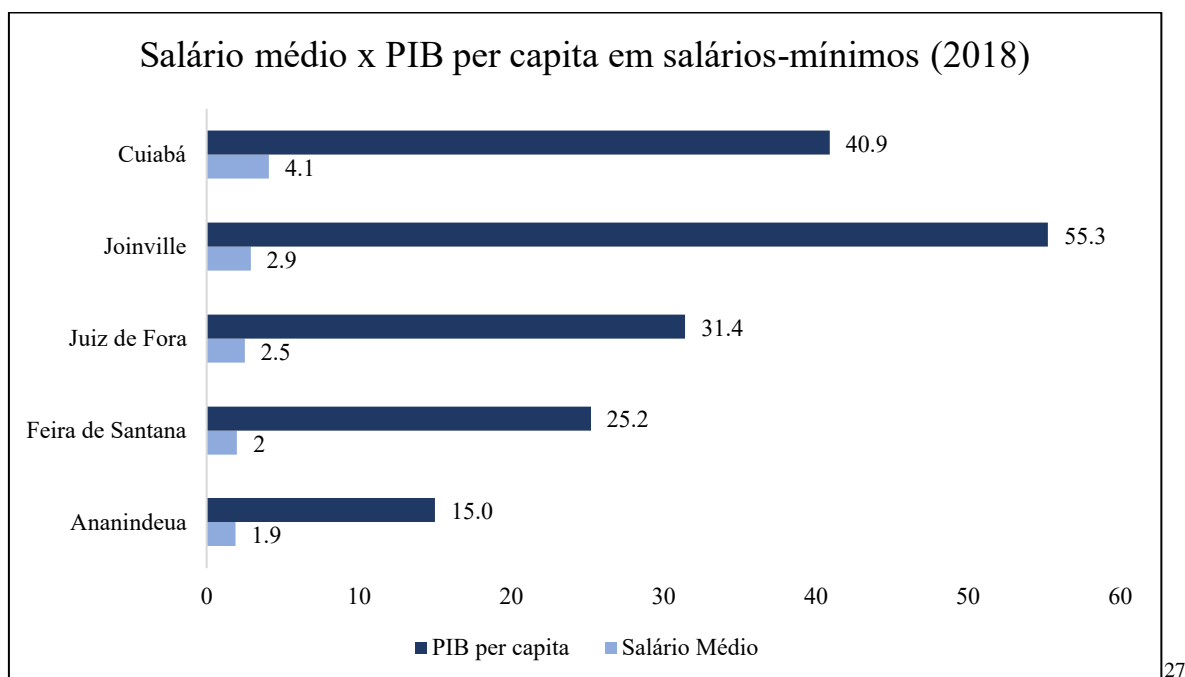
²³ De acordo com dados fornecidos pelo IBGE em sua plataforma CIDADES (IBGE, 2021), estima-se que a população dos municípios em questão é: Ananindeua, 535.547; Feira de Santana, 619.609; Juiz de Fora, 573.285; Joinville, 597.658; e Cuiabá, 618.124.

²⁴ Observe-se que tal dado inclui a arrecadação própria e as receitas oriundas de fontes externas, como transferências federais e estaduais. Dados acerca da arrecadação serão vistos no momento oportuno.

²⁵ O IDH é uma medida usada pela ONU, PNUD e outras organizações internacionais e nacionais para classificar países, regiões, estados e municípios com base no seu nível de desenvolvimento humano. Para tanto, leva em consideração a expectativa de vida ao nascer (que inclui níveis de saúde), índices de educação (anos médios de estudo e anos esperados de escolaridade) e índice de renda (PIB per capita).

Em primeiro lugar, vejamos o salário médio e o PIB per capita. Como pode ser observado da tabela abaixo, o salário médio em Cuiabá representa mais que o dobro do salário médio em Ananindeua e Feira de Santana. O de Joinville, por sua vez, 50% a mais. Na análise do PIB per capita a discrepância é ainda mais chamativa: Joinville tem patrimônio per capita 360% superior àquele de Ananindeua e 210% superior ao de Feira de Santana²⁶.

Gráfico 2 - Salário médio x PIB per capita em salários-mínimos (2018)



Fonte: IBGE, Cidades

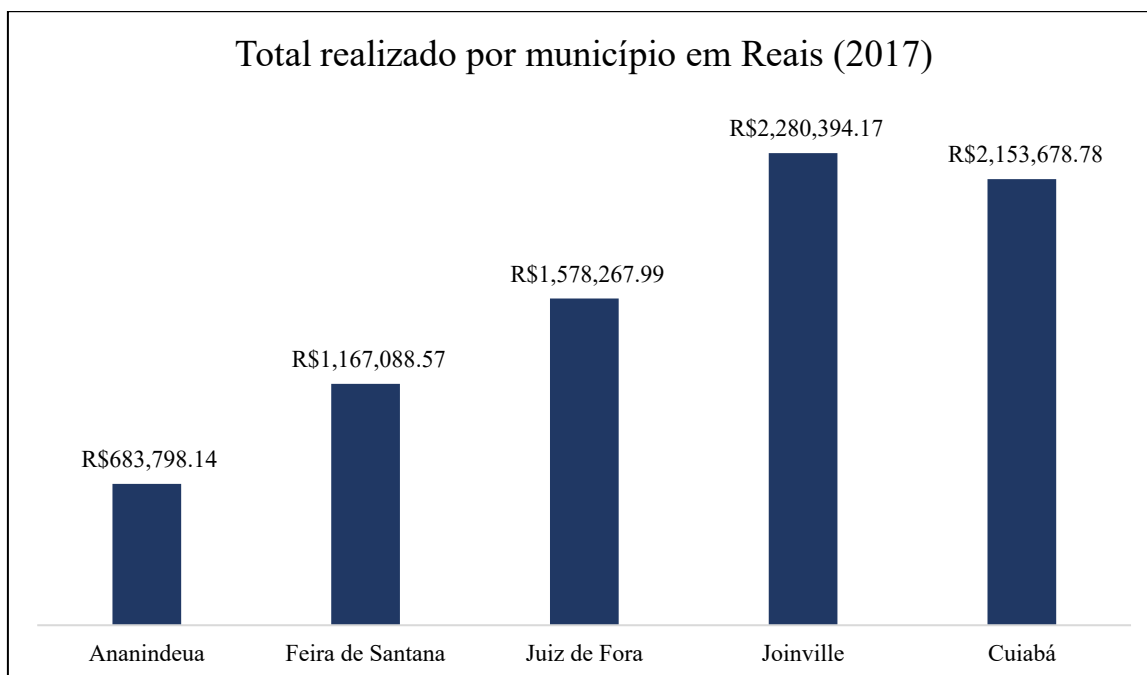
A receita total realizada de cada um dos municípios, conseqüentemente, segue a mesma lógica dos índices acima – ainda que em todos os casos os valores indicados incluam também repasses federais e estaduais. Nesse ponto, como pode ser observado abaixo, a receita realizada de Joinville em 2017 foi aproximadamente 330% superior àquela de Ananindeua, apesar de população 10% superior, e cerca de 200% acima daquela de Feira de Santana, apesar da população inferior – proporções bem similares à dos respectivos PIB per capita, vistas acima, reforçando a relação entre os índices²⁸.

²⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. IBGE-Cidades. IBGE, 2021. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/campinas/panorama>>. Acesso em: 10 Março 2021.

²⁷ Os dados do PIB per capita foram convertidos para salários-mínimos com base no salário-mínimo vigente em 2018, de R\$ 954,00.

²⁸ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Op. cit.

Gráfico 3 - Total realizado por município em Reais (2017)



Fonte: IBGE, Cidades

Tal situação tem efeito claro e lógico no IDH²⁹ de cada um dos municípios: enquanto Joinville e Cuiabá, municípios com maior PIB, salários e receitas têm IDH de 0,809 e 0,795, respectivamente, considerados muito elevados para o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD)³⁰ e próximos ao IDH de Portugal, Qatar e Hungria³¹, Feira de Santana e Ananindeua têm IDH de 0,712 e 0,718, respectivamente, próximos ao Irã, Bósnia e Herzegovina e Azerbaijão³². Por mais que tais diferenças no desenvolvimento não decorram tão somente das desiguais arrecadações, é inegável que a menor arrecadação se traduz na menor disponibilidade de valores para investimentos governamentais em saúde, educação, saneamento e outros fatores que influenciam o desenvolvimento.

Por óbvio que, isoladamente, tais dados não significam muito e que a análise de um único município não é suficiente para representar toda a região. Contudo, eles nos permitem visualizar de maneira mais clara exatamente de que forma se dá a alegada diferença econômica.

²⁹ Os dados referentes aos municípios brasileiros foram fornecidos pelo IBGE na plataforma CIDADES, enquanto os dados dos demais países citados foram retirados do Relatório do Desenvolvimento Humano. Todos dizem respeito ao ano de 2010.

³⁰ PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. Relatório do Desenvolvimento Humano 2010. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. [S.l.], p. 253. 2010. Disponível em: <<https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/library/idh/relatorios-de-desenvolvimento-humano/relatorio-do-desenvolvimento-humano-200010.html>>. Acesso em: 10 de março de 2021.

³¹ Respectivamente, 0,795; 0,803; e 0,805.

³² Respectivamente, 0,702; 0,710; e 0,713.

De mesmo modo, não está se alegando que tais diferenças econômicas se traduzem diretamente em diferenças sociais, em especial no que tange aos índices referentes à educação, à saúde ou ao saneamento, que podem se descolar dos índices puramente econômicos³³. Todavia, os indicadores apresentados são boa referência para os demais e – ainda que existam louváveis exceções à regra - menor arrecadação e menor PIB per capita tendem a se traduzir em menos benefícios sociais. Logo, quando analisados em conjunto, os dados revelam um claro padrão: há uma enorme distância econômica entre as regiões do país, e as regiões Norte e Nordeste, e seus respectivos municípios, sempre têm piores indicadores econômicos, enquanto as regiões Sudeste e Sul, que concentram a maior parte da sede das grandes empresas nacionais, estão sempre à frente.

1.3. A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES REGIONAIS COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL

Foi com isso em mente que o Constituinte incluiu dentre os objetivos fundamentais da República a redução das desigualdades sociais e regionais em seu art. 3º, inc. III³⁴ dando à tal meta a estatura de princípio constitucional. Além disso, conforme apontado pelo Professor Gurgel de Faria, o Constituinte também reproduziu os mandamentos do preceito em outras normas constitucionais, como no art. 43³⁵, que prevê a possibilidade da União articular sua atuação em um mesmo complexo geoeconômico com objetivo de reduzir desigualdades regionais, bem como no art. 151, inciso I³⁶, que admite o afastamento do princípio da uniformidade tributária para admitir-se a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socio-econômico entre as regiões, e no art. 170, inciso VII³⁷,

³³ Ainda que o IDH, como índice internacional utilizado para mensurar o nível de desenvolvimento com base na renda, saúde e educação, também reflita a alegada disparidade.

³⁴ “**Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) **III** - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”

³⁵ “**Art. 43.** Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.”

³⁶ “**Art. 151.** É vedado à União: **I** - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

³⁷ **Art. 170.** A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) **VII** - redução das desigualdades regionais e sociais”.

que consubstancia a redução das desigualdades regionais como princípio geral da atividade econômica³⁸.

Nesse sentido, a redução das desigualdades regionais se enquadra como princípio dentro das acepções anteriormente mencionadas, fornecidas por Alexy e Dworkin. Afinal, trata-se de norma jurídica que, por um lado, deve ser observada pelo Estado na formulação de regras, mas também pode ser aplicada diretamente pelo operador do direito para sanar eventual conflito normativo e, por outro lado, pode ser mais ou menos aplicada, a depender da necessidade do caso concreto. Vale apontar que Dworkin, ao esmiuçar o conceito de princípios, cria uma subdivisão entre os princípios *stricto sensu* e as políticas. Enquanto o primeiro tipo deve ser observado apenas por se tratar de exigência da justiça, equidade ou moralidade, o segundo é observado pois “estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade”³⁹. Deste modo, resta evidente ser o objetivo constitucional analisado um princípio e, na definição de Dworkin, também uma política.

Consequentemente, o Estado Brasileiro possui o dever de promover a diminuição da desigualdade entre as regiões que concentram grandes empresas e a maior parte das riquezas e aquelas que não as possuem. Ainda mais importante, de diminuir as desigualdades entre as regiões que se beneficiam das suas atividades produtivas e aquelas que não se beneficiam. Nesse sentido, o Professor Gilberto Bercovici expõe que:

Constitui o art. 3º da Constituição de 1988 um verdadeiro programa de ação e de legislação, devendo todas as atividades do Estado Brasileiro (inclusive as políticas públicas, medidas legislativas e decisões judiciais) se conformar formal e materialmente ao programa inscrito no texto constitucional.⁴⁰

A Constituição, portanto, elegeu como objetivo de todos os ramos do governo a redução das desigualdades regionais e sociais, que se dá por meio da harmonização da distribuição das riquezas. Trata-se, além de mera busca sociológica por igualdade, de busca pela eficiência econômica, que beneficia tanto o setor produtivo quanto a população⁴¹.

³⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, p. 117.

³⁹ DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

⁴⁰ BERCOVICI, Gilberto. Constituição e Superação das Desigualdades Regionais. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 100.

⁴¹ ELALI, André de Souza Dantas. Tributação e Desenvolvimento Econômico Regional: Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. Dissertação

Para tanto, foram previstos diversos mecanismos legais e constitucionais, muitos dos quais possuem evidente natureza tributária. Isso pois, os mecanismos de tributação e transferência de renda são, nas palavras de Thomas Piketty⁴², mecanismos privilegiados de redistribuição, que permitem corrigir a desigualdade das rendas produzida pela desigualdade das dotações iniciais e pelas forças de mercado, ao mesmo tempo que preservam ao máximo os níveis de preços e empregos.

Nesse afã, com fim de atingir tal objetivo, a Constituição de 1988 remodelou a distribuição das competências legislativas e administrativas e redistribuiu o poder financeiro nos três níveis governamentais, “buscando nivelar o desenvolvimento e o equilíbrio na distribuição das receitas fiscais entre os entes federados”⁴³. Dentre os mecanismos estabelecidos, podemos citar a repartição das competências tributárias (repartição das competências para instituir e cobrar os tributos), além das transferências intergovernamentais, dos benefícios fiscais, da possibilidade de *violação* à uniformidade tributária e dos efeitos da extrafiscalidade, expostos pelo Professor Gurgel de Faria⁴⁴.

Apesar de, sozinha, não ser capaz de garantir a suficiência dos recursos, a tributação própria, que decorre da distribuição de competência para instituir e cobrar tributos estabelecida pela Constituição Federal, é, via de regra, a principal fonte de ingressos de receitas nos entes federados⁴⁵, o que se aplica tanto a estados quanto a municípios. Tal distribuição atribuiu aos municípios a competência para instituir três impostos: o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). A tributação própria é especialmente relevante como forma de fortalecimento da autonomia municipal, visto que as receitas dela decorrentes não serão influenciadas pelas vontades políticas dos governos federais e estaduais, como ocorre no caso das transferências. Ao tratar do assunto, o Professor Luís Eduardo Schoueri consignou que a repartição de competências tributárias é um meio para

(Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2006, p. 64-64).

⁴² PIKETTY, Thomas. A Economia da Desigualdade. Digital. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 117.

⁴³ LEMES, Narcilene Moreira Machado.; MACHADO, Paulo Henrique Araujo Lemes. Federalismo Fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais. 1. ed. Curitiba: CRV, 2019. ISBN 978-85-444-3484-0.

⁴⁴ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009.

⁴⁵ CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma Perspectiva Comparada. In: CONTI, M.; SCAFF, F.; BRAGA, C. E. F. Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas. São Paulo: Conceito, 2010. p. 24.

(...) assegurar que os integrantes da federação tenham autonomia financeira, i.e., tenham orçamentos próprios, com recursos assegurados independentemente de repasses de outros entes. Não é sem razão, nesse sentido, que já se disse que “foi a discriminação de rendas a causa última e decisiva da criação da figura jurídica e política do Estado Federal”.⁴⁶

Com isso em mente, observa-se que a Constituição de 1988, visando concretizar a diminuição das desigualdades regionais, estabeleceu uma série de mecanismos fiscais para assegurar, pelo menos, que as receitas fossem distribuídas de maneira equânime pelos entes federativos, em respeito não só à uniformidade, mas também à necessidade de cada um, assegurando no plano teórico a autonomia dos estados e municípios. Com isso, tais entes teriam fundos suficientes para realizar os investimentos necessários para assegurar seu desenvolvimento econômico e social.

A despeito desse bem elaborado arcabouço, em face dos dados anteriormente demonstrados, dificilmente se pode argumentar que tal princípio foi efetivamente concretizado no panorama nacional. Apesar de o país, como um todo, ter seguramente avançado de forma significativa desde a elaboração da Constituição, os índices demonstram que isso não foi suficiente para diminuir as disparidades entre as diferentes regiões. Ao contrário, a discrepância foi mantida e com certeza será agravada em face das recentes crises econômicas⁴⁷.

Isso, sem dúvida, levanta um questionamento: são as previsões constitucionais suficientes para a concretizar a redução das desigualdades regionais? Ocorre que, tal pergunta somente pode ser respondida se antes for averiguada uma outra questão: a maneira pela qual as previsões constitucionais são aplicadas é adequada?

Deste modo, e por entender que existem problemas na aplicação das normas da Constituição, o foco deste trabalho será na segunda pergunta. Mais especificamente, se verificará que existem disfunções nas normas infraconstitucionais que regulamentam a competência arrecadatória dos municípios que obstaculizam a concretização do princípio ao concentrar a maior parte do volume da arrecadação de um imposto (no caso, o ISS) em poucos municípios, nas regiões mais ricas. Isso reduz de maneira significativa as receitas arrecadadas pelos demais municípios, afetando sua possibilidade de investimento em setores que viabilizem o desenvolvimento local.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. ISBN 978-65-5559-268-9, P. 270.

⁴⁷ No ano de 2021 o Brasil vivencia os efeitos sociais e econômicos da crise sanitária mundial decorrente da pandemia do Coronavírus (COVID-19). No ano de 2020, o PIB brasileiro teve retração de 4,1% - o maior da série histórica (EBC, 2021). O PIB per capita, por sua vez, retraiu 4,8% e o setor dos serviços, 4,5%. Tais retrações representam menor produtividade do setor econômico e, como consequência disso, menor arrecadação, que teve queda de 6,91% naquele ano (EBC, 2021).

Reconhece-se que a desigualdade regional com a qual o Brasil convive há décadas não decorre exclusivamente de maior ou menor arrecadação. Fatores como planejamento e políticas públicas têm papéis igualmente, senão mais, importantes que efetivamente o total de receitas de um dado município. Ao mesmo tempo, grandes disparidades como as mencionadas acima (*e.g.* o fato de Joinville, com população menor, ter efetivado o dobro das receitas de Feira de Santana, apesar da segunda ser também um importante polo regional) também trazem efeitos deletérios, vez que limitam os investimentos e políticas públicas a serem postos em prática pelas municipalidades menos favorecidas.

Ressalta-se entretanto que, para fins da presente análise, o foco será verificar meios para a diminuição das desigualdades na distribuição da arrecadação entre os municípios. Não se adentrará, portanto, em como a melhor distribuição da arrecadação efetivamente é responsável por reduzir as desigualdades sociais, o que, embora esteja relacionado à desigualdade econômica que será estudada, depende também do manejo das receitas recebidas e de outros fatores.

1.4. O ISS COMO FATOR PARA A DESIGUALDADE REGIONAL

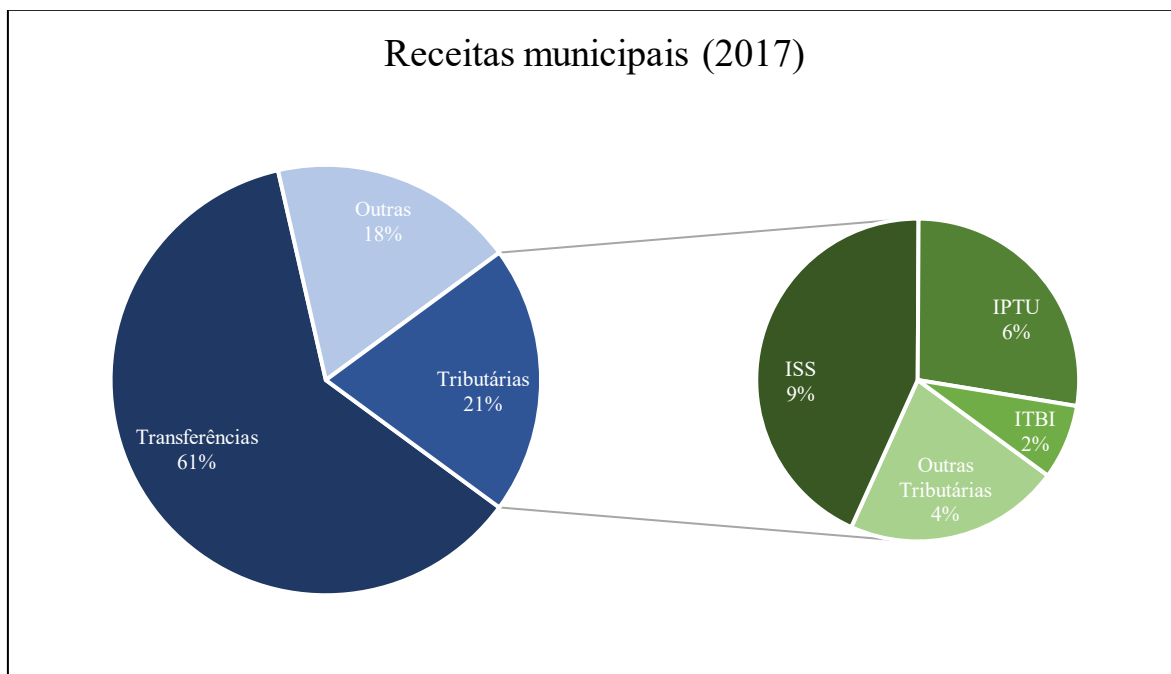
Nos termos acima tratados, existem três impostos cuja competência para instituição e arrecadação é inteiramente municipal, o ISS, o ITBI e o IPTU, dos quais derivam parte relevante das receitas tributárias dos municípios. Isso foi definido exatamente com o fito de garantir que tais localidades sejam capazes de arrecadar receitas próprias, garantindo sua maior autonomia em face dos demais entes federativos - ainda que recebam diretamente, recursos dos estados e da União por meio de transferências e, indiretamente, por meio de benefícios fiscais⁴⁸. São esses fundos que permitem aos municípios direcionar suas políticas públicas e sociais aos setores relevantes para os interesses municipais.

Dentre tais impostos, o de arrecadação mais expressiva é o ISS, que, de acordo com dados fornecidos pelo Tesouro Nacional no Balanço do Setor Público Nacional (BSPN), totalizou no ano de 2017 receita de R\$ 55 bilhões aos cofres municipais, o que representa 55% de toda a arrecadação de tributos de competência municipal, 44% das receitas tributárias municipais (que incluem também valores de impostos federais como Imposto de Renda e Imposto Territorial Rural arrecadados e retidos pelos municípios) e 9% do total das receitas

⁴⁸ LEMES, Narcilene Moreira Machado.; MACHADO, Paulo Henrique Araujo Lemes. Federalismo Fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais. 1. ed. Curitiba: CRV, 2019. ISBN 978-85-444-3484-0, p. 35.

municipais (que incluem também transferências intergovernamentais, receitas de capital, etc.)⁴⁹.

Gráfico 4 - Receitas municipais (2017)



Fonte: Tesouro Nacional, Balanço do Setor Público Nacional

Indubitavelmente relevante, uma vez que é responsável por cerca de 1/10 de todas as receitas municipais em nível nacional (contra 6% de arrecadação do IPTU e 2% do ITBI), infelizmente o ISS segue o mesmo padrão de (má) distribuição regional observado anteriormente, e tem em sua arrecadação grande disparidade entre os municípios, de modo que algumas cidades têm arrecadação muito superior a outras. Dados coletados pela Frente Nacional dos Prefeitos (FNP) demonstram claramente que, dentre as regiões do país, no Sudeste o ISS possui o maior peso nas receitas municipais, com 13,4% do total, enquanto no Nordeste o ISS possui a menor participação na receita corrente, de 6,3%, em 2017⁵⁰.

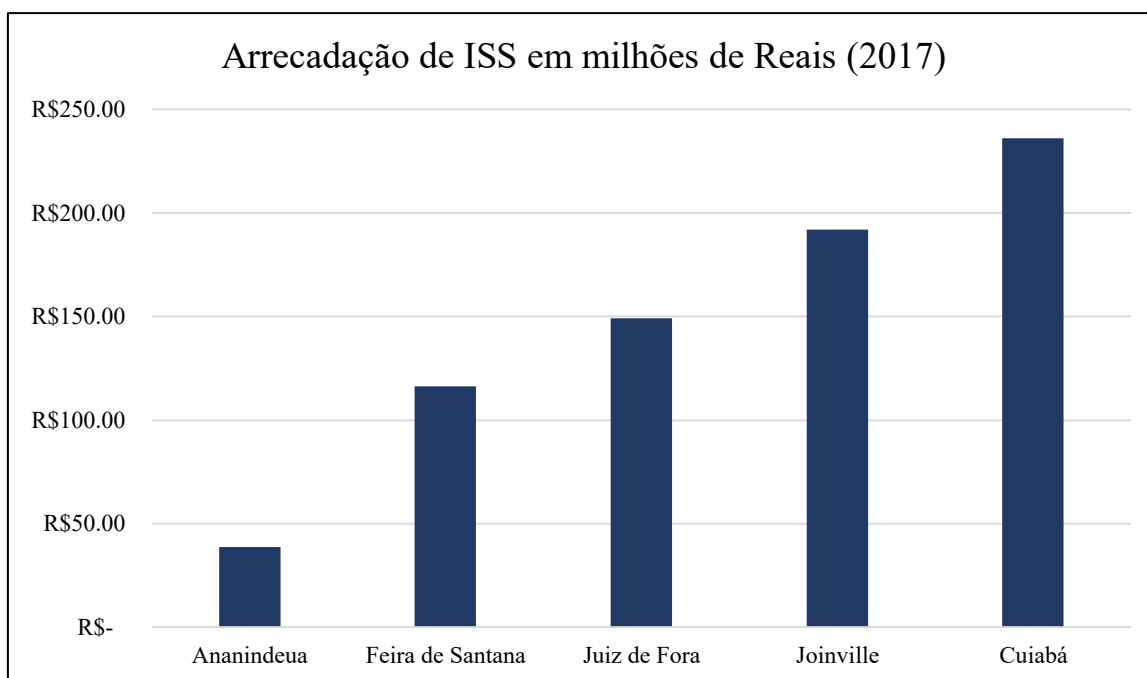
Vejamos, a título exemplificativo, a situação dos cinco municípios citados anteriormente. De acordo com dados obtidos pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SINCOFI) e disponibilizados pelo IBGE, no ano de 2017,

⁴⁹ TESOIRO NACIONAL. Balanço do Setor Público Nacional (BSPN). Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn/2017/114>>. Acesso em: 20 de março de 2021.

⁵⁰ FRENTE NACIONAL DOS PPREFEITOS. Multi Cidades - Finanças dos Municípios do Brasil. Frente Nacional dos Prefeitos. Vitória. 2019. Disponível em: <<https://www.fnp.org.br/publicacoes>>. Acesso em: 4 de abril de 2021.

Ananindeua arrecadou R\$ 38,6 milhões de reais a título de ISS, contra R\$ 116,2 milhões em Feira de Santana, R\$ 149 milhões em Juiz de Fora, R\$ 191,9 milhões em Joinville e R\$ 236,1 milhões em Cuiabá. Ou seja, apesar da população entre 12 a 15% inferior, Ananindeua arrecadou 5 vezes menos ISS que Joiville e 6 vezes menos que Cuiabá. Feira de Santana, por sua vez, apesar de ter população superior a Cuiabá, arrecadou menos da metade do ISS arrecadado pela capital matogrossense⁵¹. Em todos esses locais o ISS representou entre 34 e 52% das receitas tributárias municipais (que incluem receitas com tributos federais também), estando em linha com a média nacional de 44%.

Gráfico 5 - Arrecadação de ISS em milhões de Reais (2017)



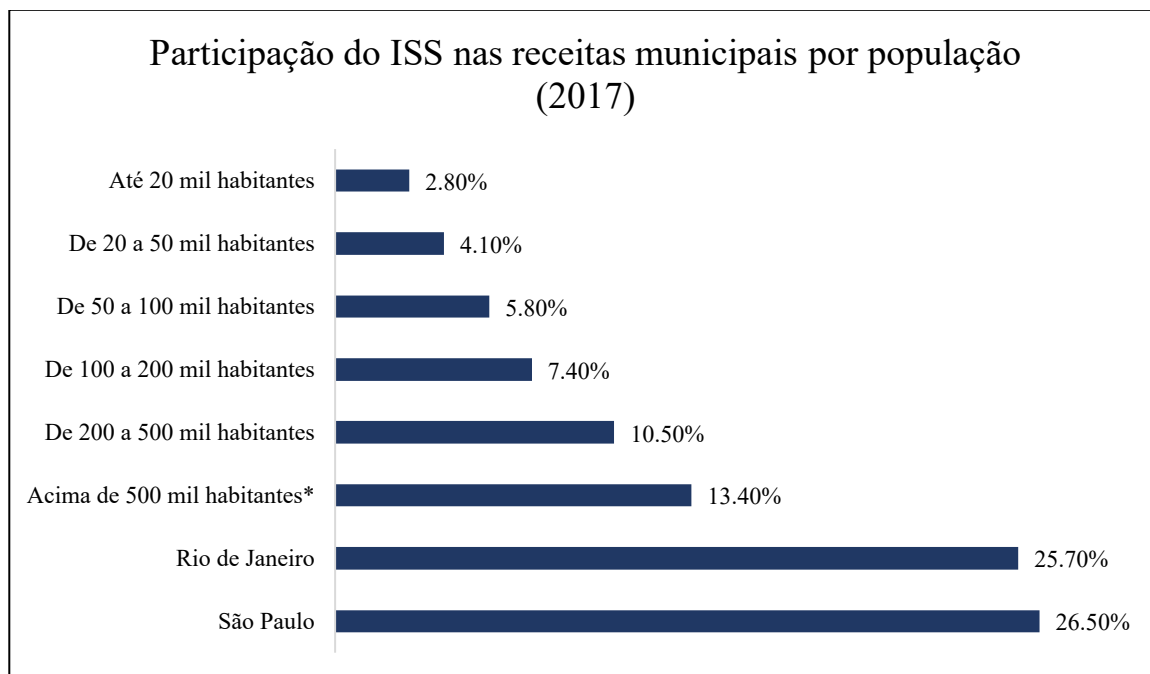
Fonte: IBGE, Cidades

A diferença demonstrada já é, por si só, expressiva. Todavia, em se tratando do ISS, uma nova camada de diferenciação deve ser adotada. Isso pois, por razões que serão explicitadas posteriormente, referido imposto é extremamente mal distribuído e sua arrecadação se concentra, em sua maioria nos grandes centros. De acordo com cálculo elaborado pela Confederação Nacional de Municípios (CNM) em 2017, apesar de o Brasil possuir mais de 5.500 municípios, 63% da receita com ISS é arrecadada por apenas 35 deles. Além disso, 33% de toda a receita nacional com ISS é arrecadada por apenas dois municípios, enquanto 2.800

⁵¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. IBGE-Cidades. IBGE, 2021. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/campinas/panorama>>. Acesso em: 10 Março 2021.

cidades arrecadam menos de 1% do total nacional⁵². Tem-se que, quanto maior a população de uma município, mais importante é a participação do ISS em sua arrecadação:

Gráfico 6 - Participação do ISS nas receitas municipais por população (2017)



*Exceto Rio de Janeiro e São Paulo
Fonte: FNP, Multi Cidades

Observemos o caso do Município de São Paulo, o maior do país com população estimada em 12,3 milhões de pessoas – consideravelmente superior àquela dos municípios anteriormente analisados. No ano de 2017, sua arrecadação girou em torno de de R\$ 13 bilhões com ISS – 24,4% de todo o ISS arrecadado no Brasil, apesar de representar 5% da população do país⁵³.

Ao compararmos esses dados com aqueles obtidos pelos cinco municípios selecionados, fica evidente quão desigual é a distribuição desse tão relevante imposto pelo território pátrio. Per Capita, a arrecadação em São Paulo é 2,3 vezes àquela de Cuiabá, o município selecionado com maior receita com ISS, e 5,6 vezes àquela de Feira de Santana. E elevadas 14,5 vezes a arrecadação de Ananindeua⁵⁴. Isso mesmo diante do fato de Ananindeua tributar todos os

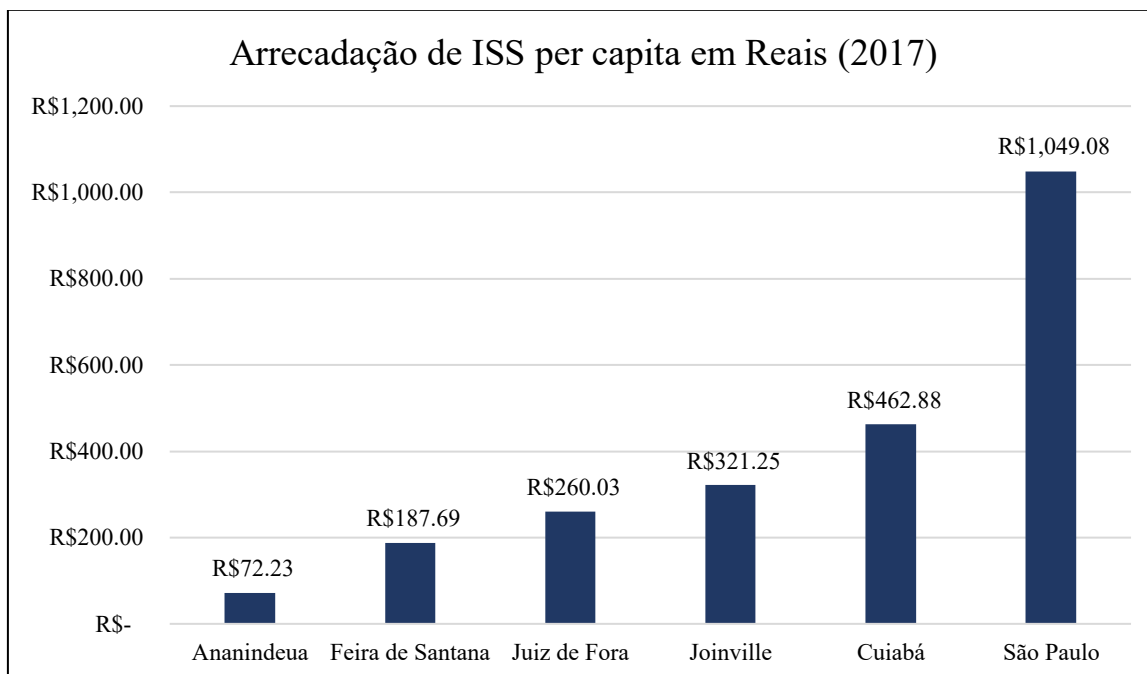
⁵² CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. ISS 2017. CNM, 2017. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/index.php/institucional/iss_2017>. Acesso em: 14 Março 2021.

⁵³ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. IBGE-Cidades. IBGE, 2021. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/campinas/panorama>>. Acesso em: 10 Março 2021.

⁵⁴ Ibid.

serviços (com exceção do serviço de ensino) à alíquota de 5%⁵⁵, que, na maior parte dos casos, é superior às alíquotas praticadas na capital paulista, entre 2 e 5%⁵⁶.

Gráfico 7 - Arrecadação de ISS per capita em Reais (2017)



Fonte: IBGE, Cidades

Apesar de parte da diferença poder ser explicada pelo maior custo de vida na capital paulista, o que por óbvio aumenta o valor dos serviços prestados, dificilmente isso explica a diferença de 2 vezes, no caso de Cuiabá, outra capital estadual, e muito menos a diferença de 14 vezes com Ananindeua – em especial se tratando de serviços, que são prestados de maneira ampla em todas as localidades.

Isso nos permite concluir existem fatores que influenciam diretamente na arrecadação do ISS em cada município de modo a concentrar as receitas com o imposto em certas localidades (usualmente grandes centros na região Sudeste), priorizando-as em despeito de outras cidades (normalmente no Nordeste e Norte). Tal problema distributivo, por sua vez, diminui a capacidade financeira desses municípios desprivilegiados, aumentando, ainda mais, a distância econômica e, conseqüentemente, social, entre as macrorregiões nacionais.

Tais fatores evidentemente têm fundamento social, em razão de um processo de perpetuação da pobreza: municípios com menos receitas têm menores valores para investir e,

⁵⁵ Conforme Anexo I do Código Tributário Municipal de Ananindeua (2005).

⁵⁶ Conforme Anexos I e II da IN/SF SUREM 8/2011 (2011).

consequentemente, menor desenvolvimento econômico e, por essa razão, menos receitas. Não obstante, esse certamente não é o único fundamento. Fato é que a estruturação legal do ISS, com o nobre objetivo de simplificar a arrecadação e facilitar a vida dos contribuintes, foi responsável por engendrar um mecanismo que garante que, independentemente de onde o serviço for prestado, via de regra o ISS será cobrado em sua maioria nas grandes cidades. Deste modo, apesar de a circulação de riqueza e serviços se distribuir ao longo de todo o território nacional, o mesmo não ocorre com o imposto, o que ocasiona as mencionadas disparidades arrecadativas.

CAPÍTULO II: **MECANISMOS RESPONSÁVEIS PELA DESIGUALDADE NA ARRECADAÇÃO DO ISS**

Evidenciada a discrepância na arrecadação do ISS, convém tentar entender suas razões. Mais especificamente, tentará ser explicado de que maneira regras específicas às quais este imposto está submetido influenciam na definição do que será arrecadado e por qual município.

Para tanto, necessário entender qual a hipótese de incidência do referido imposto, que decorre de sua construção histórica – visto que somente cumprida tal hipótese se poderá falar em tributação. Isso será feito por meio da análise dos aspectos pessoais, materiais e temporais de tal tributação (quem e o quê está sendo tributado e em que momento) que, por serem iguais para todos os municípios não podem ser considerado fator para diferenças na distribuição do tributo.

Situação distinta, contudo, ocorre no caso dos aspectos espacial e quantitativo (onde está ocorrendo a arrecadação e qual a alíquota) que, conforme será demonstrado, são fatores que colaboram com a desigualdade arrecadativa anteriormente mencionada.

2.1. BREVE HISTÓRICO DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

É possível afirmar que a origem histórica do que hoje é o ISS se deu no ano de 1812, com a criação do *imposto do banco* que, a partir de 1836, com a Lei Orçamentária n. 70, de 22 de outubro, passou a ser denominado *imposto sobre lojas*⁵⁷. Aquele foi o primeiro tributo no ordenamento pátrio que tinha como hipótese de incidência a prestação de serviços (também previa a tributação de lojas que vendiam produtos em geral) – ainda que de maneira restrita, visto que se limitava a alguns serviços e profissões específicas, incidindo sobre “às fabricas de charutos, às cocheiras e cavalharias que contenhão seges e cavallos de aluguel, e aos escriptorios dos Negociantes, Advogados, Tabelliães, Escrivães, Corretores, e Cambistas”⁵⁸.

Com a Lei Orçamentária n. 1.174, de 27 de setembro de 1860, o *imposto sobre lojas*, se tornou o *imposto sobre indústrias e profissões*, que incidia sobre o exercício de quaisquer atividades econômicas com fins de remuneração, incluindo, como tal, os serviços de modo

⁵⁷ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2014, p. 1-2.

⁵⁸ BRASIL. Lei n. 70 de 22 de outubro de 1836. Senado Federal, 1836. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/540984/publicacao/15632561>>. Acesso em: 16 Março 2021.

geral⁵⁹. Com a Constituição Republicana de 1891, tal imposto foi colocado sob competência Estadual, situação mantida pela Constituição de 1934, que, por sua vez, determinou que metade do valor arrecadado fosse destinado aos municípios. Somente com a Constituição de 1946, com fim de fortalecer a autonomia municipal, que o imposto sobre indústrias e profissões foi transferido à competência exclusiva dos municípios⁶⁰.

A transformação do *imposto sobre indústrias e profissões* no que hoje entedemos como *imposto sobre serviços* se deu com a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que instituiu um imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza que não fossem compreendidos na competência da União e dos estados – que, por sua vez, foi também incluído na Constituição de 1967⁶¹.

Na Constituição Federal de 1988 foi mantida, no art. 156, inciso III⁶², a tributação de serviços de qualquer natureza sob a competência municipal já prevista na Carta anterior. Foram excluídos da incidência do imposto, de forma literal, apenas os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações. A Constituição, por sua vez, não traz nenhum tipo de definição do que seria *serviço*, remetendo essa tarefa à lei complementar, com fim de evitar possíveis conflitos de competência entre tributos atribuídos a diferentes entes⁶³. Assim, a verificação da hipótese de incidência do tributo, a partir da CF depende da importação de conceitos de outros ramos jurídicos.

2.2. ASPECTOS PESSOAL, MATERIAL E TEMPORAL DA INCIDÊNCIA DO ISS

Como pode ser observado da leitura do texto constitucional, a hipótese de incidência do imposto é extremamente ampla e inclui serviços de qualquer natureza, com exceção daqueles expressamente excluídos.

Inicialmente, convém apontar que referido tributo incide sobre a *prestação* de serviço, sendo, portanto, contribuinte o prestador, seja empresa seja prestador autônomo. É o prestador o efetivo beneficiário da retribuição econômica decorrente de determinado serviço, de modo que exclui-se da incidência do ISS o consumo, fruição ou utilização de determinado serviço⁶⁴.

⁵⁹ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2014, p. 2.

⁶⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 490.

⁶¹ Ibid.

⁶² “**Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) **III** - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

⁶³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 490.

⁶⁴ Ibid., p. 506.

Essa definição, a seu tempo, é uma questão de lógica jurídica tributária, tendo em vista que a Constituição pauta o sistema tributário no princípio geral da capacidade contributiva, previsto pelo art. 145, § 1º da CF⁶⁵. Isso significa que o legislador deve escolher como hipótese de incidência do imposto um fato que permita a presunção de riqueza do contribuinte, de modo que a pessoa que deve arcar com o ônus da tributação é aquela que do fato extrai proveito. No caso do ISS, esse sujeito é o prestador. Qualquer outra escolha representaria violação direta do princípio constitucional elencado⁶⁶.

Quanto ao aspecto material da incidência do ISS, uma primeira análise da hipótese constitucional nos permite concluir que todo e qualquer serviço poderia, teoricamente, ser tributado pelos municípios no exercício de sua autonomia. Sendo assim, diversos autores se propuseram a definir o que seria serviço para fins tributários. Observa-se que a doutrina convergiu em tal significação, de modo que a maior parte dos textos disponíveis traz definição similar para o termo. O Professor Aires Barreto traz definição que resume bem a conclusão doutrinária, segundo a qual o serviço tributável seria “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera do governo”⁶⁷.

A partir da análise desse conceito, é possível concluir que o serviço tributável consiste em uma atividade decorrente do esforço humano que tenha conteúdo econômico. Tal conteúdo é imprescindível, pois é essa dimensão econômica do fato que permite o reconhecimento da capacidade contributiva dos sujeitos, autorizando a incidência do tributo⁶⁸. Deste modo, são excluídos da incidência do ISS os serviços gratuitos, como aqueles caritativos, de favor, a título desinteressado e de motivação afetiva.

Além disso, o serviço tributável deve ser prestado a terceiros, o que exclui da incidência qualquer serviço prestado em benefício próprio, como o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa. Outrossim, deve ser prestado sem qualquer vínculo de subordinação jurídica, uma vez que somente o serviço prestado autonomamente pode ser tributado pelo ISS – o que retira da hipótese de incidência quaisquer serviços prestados em

⁶⁵ “**Art. 145.** (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

⁶⁶ BARRETO, Aires. F.; BARRETO, Paulo Ayres. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 584.

⁶⁷ Ibid., p. 43.

⁶⁸ Ibid., p. 35.

regime trabalhista ou estatutário. E também deve ser prestado sob regime de direito privado, uma vez que, caso prestado sob regime de direito público, recairá sobre ele a imunidade tributária recíproca do art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal⁶⁹⁷⁰.

Contudo, até esse ponto a definição segue extremamente ampla e não nos permite separar a prestação de serviços do fornecimento de mercadorias, por exemplo. E é por essa razão que a doutrina majoritária nos traz o importante (e controverso) critério de que o serviço deve representar uma obrigação de *fazer*, e não de *dar*, visto que somente a primeira obrigação consistiria numa atividade pessoal do devedor ao credor, enquadrando-se na hipótese de atividade humana prestada a outrem vista acima⁷¹. Nesse sentido, a soma de todas as características acima à obrigação de fazer resultaria no serviço tributável.

Essa posição doutrinária foi, por muito tempo, reforçada pelo Supremo Tribunal Federal. A título exemplificativo, no ano de 2001, no julgamento do RE 116.121/SP, a Corte decidiu não incidir ISS sobre a locação de bens móveis, visto que naquele caso a prestação de serviços não foi caracterizada devido à ausência de esforço humano. A definição doutrinária de serviço, portanto, era corroborada pela Suprema Corte.

Porém, decisões recentes do STF mostram que tal entendimento vem sendo superado. Em dezembro de 2009, no julgamento do RE 592.905/SC no qual foi analisada a incidência do ISS sobre operações de *leasing* financeiro, o Ministro Eros Grau, relator do feito, expressamente discordou da linha doutrinária mencionada, afirmando que

(...) há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado.⁷²

Na ocasião, o voto do Ministro Relator foi acatado pela maioria dos ministros da Corte, o que representou mudança completa do entendimento do STF sobre o tema. Desde então, tal posição foi reforçada por outros julgamentos paradigmáticos. No RE 651.703/PR, por instância, foi decidida pela incidência do ISS sobre planos de saúde, sob argumento de que a classificação

⁶⁹ “**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) **VI** - instituir impostos sobre: **a**) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 491.

⁷¹ Ibid.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 592.905/SC. Relator Ministro Eros Grau. Tribunal Pleno. Julgado em 2 de dezembro de 2009, DJ de 5 de março de 2010. Brasília, 2009.

dos serviços como obrigações de *fazer* escaparia do fim constitucional de tributar todas as atividades empresariais cujos serviços fossem remunerados.

Sob tal entendimento, o STF dificulta a definição de serviço, ampliando-a ainda mais visto que ela poderia até incluir obrigações de *dar*. Os municípios, portanto, teriam liberdade para instituir o ISS sobre praticamente todas as atividades econômicas não tributadas por outros entes da federação, contanto que decorressem, de alguma maneira, de uma atividade humana remunerada em benefício de outrem, de direito privado e sem subordinação.

Com isso em mente, e visando evitar eventuais conflitos de competência na tributação dos serviços, o Constituinte determinou, expressamente, que o tributo incidiria sobre serviços de qualquer natureza *definidos em lei complementar*. Ou seja, caberia à lei complementar (LC) a definição dos serviços, o que significaria, apenas “formular conceito especificante e determinado, por meio da enumeração dos aspectos, características, notas essenciais do conceito de prestação de serviços, critérios que permitam a sua identificação em cada caso concreto”⁷³.

Contudo, não foi o que ocorreu. Desde antes da Constituição de 1988, com o Decreto Lei n. 406/1968, o legislador decidiu por elencar todos os serviços tributáveis em uma lista. E, apesar da discordância da maior parte da doutrina, que entende que tal listagem ofenderia a autonomia municipal, por decorrer de lei infraconstitucional que restringe os serviços de qualquer natureza previstos na Constituição⁷⁴, fato é que tal lista também foi transplantada ao ordenamento jurídico pátrio após a entrada em vigor da nova Constituição. No caso, ela foi prevista pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 (LC 116/2003).

O presente trabalho não se propõe a destrinchar a natureza da lista. Entretanto, cabe apontar que, questionado acerca da natureza de tal lista, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 784.439/DF sob regime de repercussão geral, em 29 de junho de 2020, decidiu dotá-la de caráter taxativo (ainda que se admita interpretação extensiva dos serviços apontados).

Ou seja, independente da construção da definição de serviço, consoante com o entendimento do STF, a LC 116/2003 traz uma lista de todos os serviços que podem ser tributados pelos municípios, que originalmente tinha 193 itens, deixando a eles pequeno espaço discricionário (eles podem tributar ou não os serviços previstos, além dos serviços

⁷³ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 502.

⁷⁴ BARRETO, Aires. F.; BARRETO, Paulo Ayres. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 53.

congêneres abarcados pela interpretação extensiva). Em alguns casos a lista traz hipóteses que sequer podem ser consideradas serviços, como a cessão de uso de espaço em cemitérios (item 25.05 da lista), visto que sob nenhum prisma a cessão de uso de imóveis é uma prestação de serviço. Assim, para fins do ISS, é possível afirmar que é serviço aquilo previsto na LC 116/2003.

Logo, conclui-se que, em se tratando do ISS, todos os municípios, independentemente de seu tamanho e riqueza, tributam praticamente os mesmos serviços. E independente de isso atender ou não às necessidades de cada localidade, fato é que, estando todos sob regra comum, não é possível afirmar que a definição de serviço é um fator que influencie na discrepante arrecadação do imposto.

Quanto ao aspecto temporal, ou seja, o momento da ocorrência do fato gerador, observa-se também não se tratar de decisão cabível à discricionariedade municipal. Na realidade, essa definição é dada pelo próprio Código Tributário Nacional (CTN) que, em seu artigo 116⁷⁵ estabelece que o fato gerador será considerado ocorrido, no caso de uma situação de fato, no momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias para que produza seus efeitos, e, no caso de situação de direito, no momento no qual ela esteja definitivamente constituída⁷⁶. O ISS, a seu tempo, é imposto que decorre de situação de fato, a prestação de serviço, e não de eventual negócio jurídico dela decorrente, enquadrando-se, portanto, na primeira hipótese trazida pelo CTN, de modo que o fato gerador se dá com a efetiva prestação do serviço.

Do exposto conclui-se que os aspectos pessoais, materiais e temporais não podem ser usados para explicar a contrastante situação da arrecadação do ISS entre os municípios. Todavia, outras características do tributo, conforme será visto, são fortes fatores para a desigualdade.

2.3. ASPECTO ESPACIAL: O LOCAL DE COBRANÇA DO ISS

Nos termos acima descritos, a matéria tributável no caso de ISS é praticamente a mesma para todos os municípios, haja vista a pequena discricionariedade permitida pelo ordenamento. Isso nos permite concluir que, sobre cada um dos serviços elencados na lista prevista na LC

⁷⁵ “**Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: **I** - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; **II** - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

⁷⁶ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2014, p. 52.

116/2003, poderão existir tantos impostos quanto forem os municípios do Brasil – *i.e.*, mais de 5.500. A lógica do direito tributário nos dita que a prestação de serviços somente ensejará a tributação em um determinado município caso ocorra dentro de seus limites e, nesse sentido, é evidente ser necessária a delimitação sobre quais municípios devem, efetivamente, tributar cada prestação de serviço, uma vez que sobreposições e questionamentos estão fadados a ocorrer.

No caso em que a sede do prestador do serviço, a prestação em si e o tomador estão no mesmo município, não há nenhuma dúvida acerca do local no qual o ISS será devido. Isso se dá pois tanto o fato gerador do tributo, a prestação, quanto os efeitos auferidos de tal prestação, estão na mesma localidade. Contudo, em outros casos, a prestação pode se dar em um município diferente daquele para o qual será destinado o pagamento, criando potenciais conflitos de competência para aquela tributação. Podemos citar as seguintes situações como exemplo de possíveis conflitos: (i) prestador e tomador do serviço estabelecidos ou domiciliados em municípios diferentes; (ii) serviço executado num município distinto das sedes das partes contratantes; e (iii) serviço desenvolvido em etapas ocorridas em mais de um município⁷⁷.

Apesar disso, a Constituição de 1988, assim como os textos constitucionais anteriores, não especifica a solução para tal questão.

Historicamente, os impostos sobre serviços no sentido *lato* eram cobrados no município no qual o serviço era prestado. Tal entendimento ensejou, quando ainda existia o *imposto de indústrias e profissões*, diversos litígios, em especial no caso da construção civil, no qual tanto o local do domicílio da construtora quanto o local da construção pretendiam cobrar o tributo. Nesse sentido, no regime da Constituição de 1967, o Decreto-Lei n. 406/1968 foi responsável por dirimir tais conflitos. No termo daquela norma, era considerado como o local de cobrança do ISS o município da sede do estabelecimento do prestador e, caso este não possuísse estabelecimento (como no caso de dentistas sem consultório fixo, por exemplo), cobraria-se o imposto no município do domicílio do prestador. No caso da construção civil, especificamente, o imposto seria cobrado no município no qual se executa a obra⁷⁸.

Sabe-se que, no atual ordenamento constitucional tributário, foi dado ao insituto da lei complementar o papel de dispor sobre conflito de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos⁷⁹. Por essa razão, no âmbito do regime da Constituição de 1988, a definição

⁷⁷ PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar. ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas. Minha Biblioteca. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 508-509.

⁷⁹ Conforme o art. 146, I, da Constituição de 1988: “**Art. 146.** Cabe à lei complementar: **I** - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

do critério espacial para a cobrança do ISS, com fito de evitar uma multiplicidade de incidência de ISS sobre uma mesma prestação de serviço, foi dada pela LC 116/2003 (a mesma que traz a lista de serviços).

O artigo 3º⁸⁰ de referido dispositivo normativo manteve, em parte, a previsão da norma anterior: a regra geral é que o imposto será devido no local do estabelecimento do prestador e, na ausência deste, no município do domicílio do prestador. Contudo, diferente do Decreto-Lei n. 406/1968, que ditava que somente no caso da construção civil o imposto seria devido no local de prestação, a lei complementar em questão trouxe, dentre os incisos do art. 3º, listagem com pouco mais de 20 serviços nos quais o ISS seria cobrado no município em que efetivamente ocorreu a prestação de serviços ou no qual se domicilie o tomador (dentre os quase 200 serviços inicialmente previstos na lista da lei).

Ou seja, com o justo objetivo de facilitar a arrecadação do imposto, evitando que empresas paguem o tributo em centenas de municípios, o que poderia, de fato inviabilizar a atividade de empresas com atuação de âmbito nacional, a LC 116/2003 criou a ficção jurídica de que o serviço, para fins tributário, é prestado no município do estabelecimento do prestador (ou de seu domicílio, quando não houver estabelecimento), independentemente do local em que, de fato tenha sido prestado o serviço⁸¹.

As exceções previstas nos incisos do art. 3º são alguns serviços cuja própria natureza torna incontroverso o local no qual efetivamente a prestação do serviço trouxe efeitos como, por exemplo, o caso (i) das obras de construção e reparo, bem como a demolição e a instalação de andaimes; (ii) da limpeza pública e da coleta e tratamento de resíduos e efluentes; (iii) de decoração e jardinagem, além do florestamento, reflorestamento e outros serviços referentes ao meio ambiente; (iv) de guarda e segurança de pessoas e bens; (v) de diversão, lazer e organização de administração de feiras, exposições e congressos; e (iv) de transporte municipal, de aeroportos, portos e terminais de transporte.

Por conseguinte, exceto nos casos explicitamente mencionados, para fins de definição do aspecto espacial do ISS se ignora o local da prestação, do tomador e da contratação do serviços, somente interessando o estabelecimento do prestador. A definição de local de estabelecimento, por sua vez, demanda detalhamento, que é dado pelo artigo 4º da LC 116/2003, segundo o qual o estabelecimento do prestador é o local no qual ele “desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade

⁸⁰ “**Art. 3º** O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV (...)”

⁸¹ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2014, p. 83.

econômica ou profissional”⁸². Para tal conceito se ignora a designação dada ao estabelecimento, seja sede, filial, agência, etc.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁸³, ao interpretar tais artigos em diversos casos, mas, em especial no julgamento do *leading case* REsp 1.060.210/SC, detalhou ainda mais o conceito de estabelecimento do prestador: ele seria o local onde são tomadas as decisões acerca do contrato de prestação. Isso significa que, a despeito do número de estabelecimentos de uma determinada empresa, o estabelecimento para fins tributários será o centro decisório, no qual a gestão da prestação do serviço efetivamente ocorre, novamente sendo indiferente se esse local é oficialmente sede ou filial. Porém, o que normalmente ocorre é que tal conteúdo decisório é centralizado no local da sede das empresas.

Contudo, diversos doutrinadores, com os quais a presente análise converge, posicionam-se de maneira contrária à definição do local de cobrança do ISS promovida pela LC 116/2003. E isso ocorre em razão de questões constitucionais.

A definição da legislação aplicável e do local de cobrança de qualquer imposto decorre do princípio da territorialidade, segundo o qual a lei tributária se aplica nos fatos ocorridos no território de sua competência – ou seja, o local de ocorrência do fato gerador do imposto identificaria a entidade tributante. Seguindo tal lógica, município de cobrança do ISS, que é um imposto sobre consumo, deveria ser município da prestação, visto que foi nele que ocorreu o fato gerador do imposto, *i.e.*, a prestação de serviço. Também se pode alegar que seria o local onde o serviço prestado produziu efeitos. Mas, sob nenhuma perspectiva, seria um terceiro município, onde o serviço não foi prestado ou teve efeitos, mas onde está a sede do prestador.

Contudo, o legislador, ao definir como local de cobrança do ISS o município de estabelecimento do prestador, promoveu uma verdadeira exceção a tal princípio com intuito da proteção de outras normas, o que é reconhecido até pelos defensores da LC, como o Professor Kiyoshi Harada⁸⁴. Com isso, praticamente atribuiu eficácia extraterritorial às legislações municipais referentes ao ISS, visto que podem ser aplicadas a fatos geradores ocorridos fora do município de sua competência. E, ainda que se diga que o que a LC fez foi apenas determinar o local em que seria considerado prestado o serviço, sem atribuir à lei municipal efeitos sobre fatos ocorridos em outra localidade, a verdade é que a legislação não é capaz de mudar fatos,

⁸² BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Brasília, DF, 2003.

⁸³ Ressalta-se que, antes da vigência da LC 116/2003, o STJ tinha posicionamento divergente, no sentido de que o ISS seria devido no município no qual o serviço foi prestado (como no REsp 130.792, cujo acórdão foi redigido pela Ministra Nancy Andrighi, DJ de 12 de junho de 2000, bem com no REsp 168.023, DJ de 3 de agosto de 1998, REsp 188.123, DJ de 8 de março de 1999 e no REsp 115.338, DJ de 8 de setembro de 1998).

⁸⁴ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2014, p. 85.

apenas a maneira pela qual o direito os entenderá. A lei não pode dizer que um serviço prestado no município A na realidade foi prestado em B. O máximo que pode dizer é que, para fins tributários, considerar-se-á a prestação em B, ainda que ocorrido em A – que é o que ocorreu.

Entretanto, fato é que a Constituição Federal não traz guarida para tal exclusão. O único critério albergado pelo texto constitucional seria o de que a prestação do serviço se dá onde o serviço produz resultados, e seria nesse município que se consuma o fato tributário e, portanto, onde o serviço deveria ser tributado. Como declarou o professor Aires Barreto:

Inadmissível, da perspectiva do aspecto espacial, qualquer tentativa de tributar tendo por critérios a forma de atuar das pessoas, ou a maneira pela qual se organizam as empresas. É vedado, pois, atribuir relevância ao lugar onde são emitidos os documentos fiscais, se os serviços foram noutros prestados, ou ao local onde está centralizada a contabilidade ou são escriturados certos livros contábeis. Não se pode, outrossim, tomar em consideração o lugar do recolhimento de outros tributos bem assim o local de onde o prestador satisfaz as suas despesas, ou aquele ao qual remete as suas receitas.⁸⁵

Nesse mesmo sentido defendeu Roque Carrazza, que, ao tratar da regra do art. 12 do Decreto-Lei n. 408/1968 (que trazia previsão semelhante à vigente), argumentou que nenhuma lei complementar ou ato normativo assemelhado poderia retirar do município o poder de tributar os serviços nele prestados, dados pela Constituição⁸⁶. Deste modo, seria inadequada a definição promovida pela LC.

Apesar disso, fato é que o legislador e o Poder Judiciário apoiaram a definição do local de cobrança dada pelo art. 3º da LC, que inegavelmente faz parte do ordenamento jurídico tributário e, como tal, traz efeitos que influenciam na maneira pela qual é distribuída a arrecadação do referido imposto. Dele decorrem algumas consequências lógicas, sendo duas delas de extrema importância para a presente análise.

Em primeiro lugar, ao ignorar a situação fática, que seria a efetiva prestação de serviços e privilegiar apenas a ficção jurídica de que a prestação se dá no estabelecimento do prestador, abre-se oportunidade para que prestadores, com intuito de obter tributação inferior, troquem seu estabelecimento de município, visto que é isso que, no final, vai determinar como se dará a cobrança do imposto. Ou seja, apesar de prestar serviços somente no Município A, que tributa aquela prestação com a alíquota máxima, a empresa poderia se mudar para o Município B, que tributa à alíquota mínima. Tal possibilidade é reconhecida inclusive por eminentes

⁸⁵ BARRETO, Aires. F.; BARRETO, Paulo Ayres. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, op. 529.

⁸⁶ CARRAZZA, Roque. Breves Considerações sobre o art. 12, do Dec.-lei 406/68. Suplemento Tributário LTr n. 135, 1979.

doutrinadores que defendem a cobrança do ISS no estabelecimento do prestador, como o professor Harada, que diz que tal mudança “é problema da fiscalização”⁸⁷.

Ocorre que essa abertura permite que os contribuintes do imposto definam sua própria tributação, a despeito de suas reais atividades, além de, conforme será melhor trabalhado posteriormente, ensejar o desenvolvimento de uma potencial guerra fiscal entre os municípios.

A repercussão mais imediata dessa consequência para os fins da presente análise é que haverá uma tendência de concentração das empresas contribuintes do ISS (e consequentemente de arrecadação) em municípios que definam alíquotas inferiores, que pode se dar de maneira completamente indiferente à real prestação de serviços. Municípios com menor população e atividade econômica de prestação de serviços podem, por exemplo, ter arrecadação de ISS superior a um grande município (no qual os serviços prestados efetivamente estariam produzindo efeitos). E grandes municípios, que podem muitas vezes diminuir alíquotas de algum serviço específico, visto que têm arrecadação variada, podem concentrar de maneira desproporcional a arrecadação de um setor que preste serviços a nível nacional.

A segunda consequência lógica do aspecto espacial do ISS é ainda mais evidente: o maior número de empresas em um município significa, automaticamente, maior arrecadação de ISS. Apesar de isso aparentar ser natural, o problema reside no fato de que tais empresas, conforme adiantado, apesar de não necessariamente executarem serviços no qual são sediadas e, ainda que executem em diversos municípios, serão tributadas apenas em seu estabelecimento. A tributação, nesse caso, descola-se da real distribuição da prestação de serviços no país.

Para entender melhor essa consequência, peguemos, a título exemplificativo, o serviço de abertura e manutenção de contas em geral (item 15.02 da lista de serviços), que pode ser prestado por bancos comerciais, múltiplos com carteira comercial, caixas econômicas e cooperativas de crédito⁸⁸ e cuja cobrança ocorre, conforme a LC 116/2003, no município do estabelecimento do prestador. Trata-se de um serviço prestado a praticamente todos os municípios do Brasil, visto que conta-corrente e poupança são essenciais para a maior parte dos empregados e empresas.

Dados fornecidos pelo SEBRAE indicam que, no Brasil, existem 1.074 empresas que, teoricamente, poderiam oferecer o serviço mencionado (ou seja, bancos comerciais, múltiplos com carteira comercial e cooperativas – não inclui caixas econômicas). Porém, desse total, 136

⁸⁷ HARADA, Kiyoshi. ISS: Doutrina e Prática. 2. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2014, p. 86.

⁸⁸ Conforme Perguntas e Respostas do site do Banco Central do Brasil. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/perguntasfrequentrespostas/faq_contasdedeposito>. Acesso em: 21 Março 2021.

estão sediadas na capital do Estado de São Paulo, contra dez em Cuiabá, seis em Juiz de Fora, duas em Joinville e Feira de Santana e nenhuma em Ananindeua⁸⁹. Logo, enquanto São Paulo, sozinho, concentra 12% de todos os contribuintes do ISS para o referido serviço, Ananindeua não tem nenhum, de modo que provavelmente não arrecadará nada de ISS sobre tal serviço, que obviamente é lá prestado.

Quando analisamos o serviço do agenciamento de viagens (item 9.02 da lista de serviços) chegamos à mesma conclusão. O Município de São Paulo concentra 8.000 das 66 mil agências de turismo brasileiras, contra 1.160 dos outros 5 municípios combinados. Caso um habitante de qualquer município contrate, pela internet, telefone ou rede de lojas, um pacote de viagem com uma das mais de oito mil agências paulistanas, dentre as quais estão grande parte das líderes do setor, a tributação se dará em São Paulo, ainda que o serviço de agenciamento não tenha lá nenhum efeito. E em se tratando do serviço de publicidade e propaganda (itens 10.06 e 17.06 da lista de serviços), isso fica ainda mais evidente: São Paulo possui mais de 3.500 agências de publicidade (1/6 do total nacional), contra 336 nos cinco municípios. Qualquer empresa que contrate agência paulistana para elaboração de comercial pagará ISS em São Paulo, ainda que o comercial seja veiculado somente no Estado do Pará, por exemplo. E as cinco maiores e mais premiadas agências de publicidade do Brasil têm sede em São Paulo⁹⁰. Esses dois serviços, assim como aquele de abertura de contas, certamente são prestados em todos os cinco municípios analisados, ainda que não necessariamente por empresas neles situadas.

O mesmo ocorre quando analisado o setor de serviços como um todo (excluindo a construção civil, que é sempre tributada no local da prestação): das 8,3 milhões de empresas de serviços registradas no Brasil, 1 milhão delas (12%) estão localizadas no Município de São Paulo, contra 12 mil em Ananindeua (0,1%), 21 mil em Feira de Santana (0,2%), 30 mil em Juiz de Fora (0,3%), 33 mil em Joinville (0,39%) e 39 mil em Cuiabá (0,4%)⁹¹.

Comparando o número de empresas per capita com a arrecadação de ISS per capita, observa-se padrão semelhante, isto é, municípios com maior arrecadação relativa à população também tem número superior de empresas. Apesar de, quanto ao número de empresas a distância entre os municípios ser menor do que no caso da arrecadação (a arrecadação per capita em São Paulo é 14 vezes maior que a de Ananindeua, apesar de ter cerca de 4 vezes mais

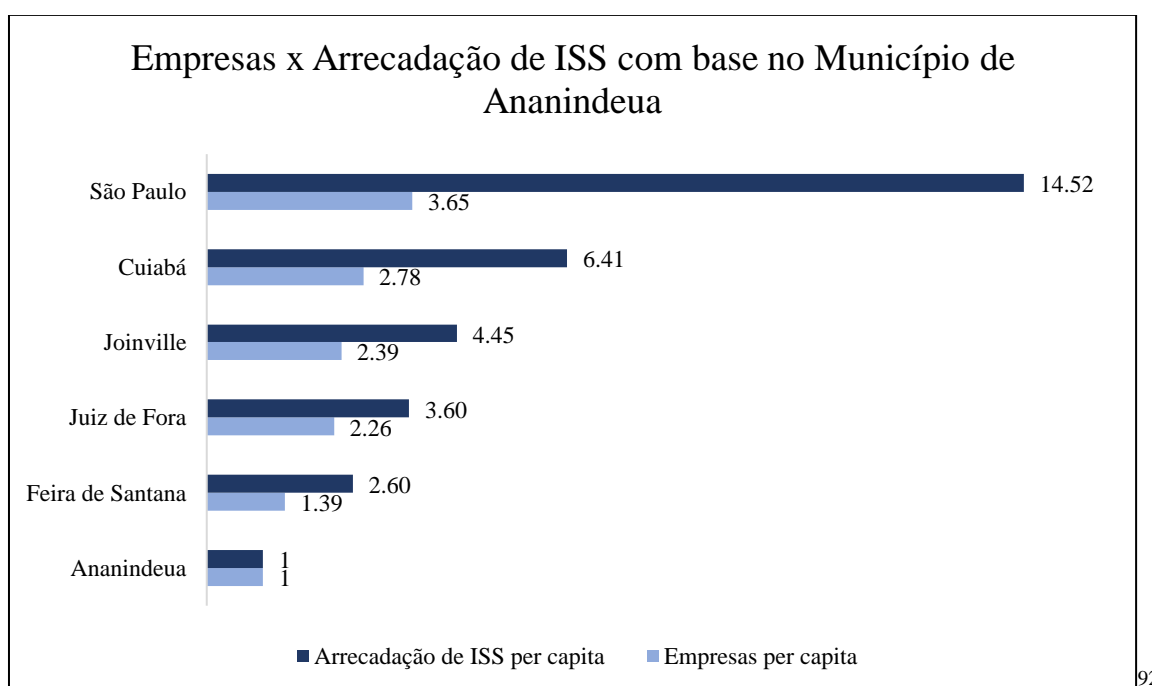
⁸⁹ SEBRAE. DataSEBRAE. SEBRAE, 2020. Disponível em: <<https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>>. Acesso em: 21 de março de 2021.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

empresas per capita) isso pode ser explicado pelo fato de grandes empresas se concentrarem em municípios maiores, de modo que, em média, a empresa paulistana possui rendimento superior à sua contraparte ananindeuense. Além, é claro, do fato que de a chance de uma empresa de São Paulo prestar serviços em mais de um município é muito superior à dos demais municípios, de modo que a capital paulista arrecada, ainda que relativamente, mais ISS de serviços prestados em outras localidades que os demais municípios. O gráfico abaixo evidencia essa correlação, tendo como base os dados de Ananindeua:

Gráfico 8 - Empresas x Arrecadação de ISS com base no Município de Ananindeua



Fonte: SEBRAE, DataSEBRAE e IBGE, Cidades

A correlação apontada fica ainda mais evidente se comparamos os Municípios de Joinville e Cuiabá. Apesar de Joinville possuir PIB per capita bem superior a Cuiabá (52 mil contra 39 mil reais), bem como total de receitas realizadas maiores que a capital matogrossense (2,28 contra 2,15 bilhões de reais), a receita obtida da arrecadação de ISS é inferior (191,9 contra 236,1 milhões de reais). Uma das explicações possíveis pode, certamente, estar relacionada ao número de empresas, que é maior em Cuiabá, visto que é uma capital estadual e concentra grande parte da atividade econômica do estado – sem dúvida com grande número de

⁹² Os dados informados correspondem ao valor obtido do seguinte cálculo: “valor município” x “valor Ananindeua”.

prestadores de serviço com atuação estadual —, enquanto Joinville, que concorreria em importância com Florianópolis, teria menos empresas de atuação estadual e nacional.

Ademais, a disparidade entre os municípios em âmbito nacional ficaria ainda mais clara se comparado o tamanho das empresas, visto que, apesar de muitos setores terem prestadores espalhados pelo país, os maiores e que atuam em mais localidades costumam estar concentrados nas grandes cidades, assim como ocorre no mercado de publicidade acima indicado. E vale apontar que a distribuição dos prestadores se torna ainda mais importante se levarmos em conta o crescimento dos serviços digitais, que podem ser facilmente contratados por pessoas em qualquer localidade do país, e que podem ter sua sede em um grande município.

Portanto, tem-se que, a soma dos fatores indicados acima nos traz à situação de distribuição arrecadativa díspare já exposta. A arrecadação do ISS não segue, necessariamente, a distribuição da prestação de serviços. Ela segue, na realidade, a distribuição dos estabelecimentos empresariais, que em muitos casos exercem serviços em mais de um município e isso, incontestavelmente, beneficia os maiores municípios nas regiões mais ricas.

Foi por essa razão, inclusive, que os grandes municípios pressionaram, ainda na década de 1960, para a edição do Decreto-lei n. 406/1968, que pela primeira vez definiu que o local de cobrança do ISS seria do estabelecimento, conforme nos ensina o Professor Aires Barreto⁹³.

Deste modo, seja por questões formais, pois padece de inconstitucionalidade, seja pelas questões materiais acima apontadas, fato é que a definição do local de cobrança do ISS dada pela LC 116/2003 não se adequa aos propósitos e objetivos da Constituição Federal de 1988, em especial no que tange ao princípio da redução das desigualdades regionais — visto que, na realidade, reforça as desigualdades existentes.

Ressalta-se que não se defende, no presente trabalho, que a cobrança do ISS deva ocorrer sempre no município do tomador ou da prestação do serviço, uma vez que leva-se em conta as dificuldades decorrentes dessa cobrança, em especial para empresas que atuam em todos os municípios e, caso assim fosse, estariam sujeitas a milhares de regras diferentes, o que poderia até inviabilizar sua atuação. Somente se põe que a regra atual não se adequa à situação fática da prestação do ISS e, como tal, poderia sim ser modificada para a maior parte dos serviços sem que tal mudança gerasse grande prejuízo.

Ciente disso, o legislador vem tentando adaptar as normas de regência do ISS para que elas melhor distribuam entre o território nacional o produto da arrecadação. Todavia, conforme

⁹³ BARRETO, Aires. F.; BARRETO, Paulo Ayres. ISS na Constituição e na Lei. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 528.

será tratado posteriormente, as tentativas trazem novos problemas, ainda havendo um longo caminho a ser trilhado.

2.4. ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTAS E BENEFÍCIOS

O aspecto quantitativo da cobrança do ISS pode ser dividido em dois: a definição da base de cálculo e a definição da alíquota aplicável. A esses aspectos também estão relacionados os eventuais benefícios fiscais concedidos.

A base de cálculo é ponto pouco controverso e que não traz consequências relevantes para a presente análise. Isso devido à sua definição por lei complementar, sendo portanto a mesma em todos os municípios, não sendo fator na distribuição de receitas pelo Brasil.

Nesse sentido, a LC 116/2003 define, em seu artigo 7^o⁹⁴, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Isto é, o valor que efetivamente remunera a prestação de serviços tributada, de modo que se exclui dessa base valores que, mesmo pagos no contexto da prestação, não a remuneram, como o reembolso de despesas. Duas são as exceções à essa regra geral. Em primeiro lugar, os optantes pelo Simples Nacional utilizam como base de cálculo a receita bruta oriunda da prestação de serviços, nos termos do art. 18, parágrafo 3^o, da LC n. 123, de 14 de dezembro de 2006⁹⁵. Em segundo lugar está a possibilidade da cobrança de ISS fixo, que se limita a certos prestadores de serviços, autorizados pelo art. 9^o, parágrafo 1^o, do Decreto-lei n. 406/1968⁹⁶ e previsto no art. 18, § 22-A da LC 123/2006⁹⁷. Mas, independentemente do regime, fato é que não há discricionariedade municipal nessa definição.

Contudo, situação distinta ocorre em se tratando das alíquotas e dos benefícios fiscais, que são fatores que contribuem para a desigual arrecadação. Para melhor entender os possíveis efeitos de tais fatores, devemos antes introduzir brevemente o tema da guerra fiscal.

⁹⁴ “**Art. 7^o** A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

⁹⁵ “**Art. 18.** O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3o deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3o. (...) § 3^o Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1o, 1o-A e 2o deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irrevogável para todo o ano-calendário.”

⁹⁶ “§ 1^o Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.”

⁹⁷ “§ 22-A. A atividade constante do inciso XIV do § 5^o-B deste artigo recolherá o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal.”

2.4.1. A Guerra Fiscal entre Municípios

Conforme visto anteriormente, em face do federalismo que pauta a organização dos entes políticos brasileiros, o Constituinte previu a repartição das competências tributárias entre a União, os estados e os municípios, cabendo a cada um deles instituir e cobrar os tributos a eles outorgados. E, no exercício da competência tributária insere-se o poder de definir alíquotas e, até, de não tributar⁹⁸.

Deste modo, em atendimento a seus próprios objetivos sociais ou econômicos, um município poderia, quanto aos tributos por ele instituído, reduzir alíquotas ou criar benefícios fiscais com objetivo de incentivar ou atrair empresas de um setor econômico específico, sendo isso parte da sua autonomia municipal. Contudo, tal situação pode ensejar conflito entre os entes horizontais e autônomos, visto que mais de um município pode ter interesse em atrair a mesma atividade econômica, oferecendo, também, benesses. Caso, nessa situação, seja constatado abuso da autonomia local, por meio de grandes reduções de alíquotas ou concessão de benefícios em diversas localidades com o mesmo fim, tem-se a chamada *guerra fiscal*⁹⁹.

Diversos fatores contribuem para a guerra fiscal, dentre os quais podemos citar a ausência de uma política de desenvolvimento regional, o que deixa os municípios desamparados e em uma busca desordenada pelo aumento de receitas, e o aumento dos investimentos privados que ocorre desde a década de 1990, que significa o aumento de capital nacional e estrangeiro disponível para investimento, criando uma competição entre os municípios que desejam atrair tais recursos¹⁰⁰.

Especificamente no caso do ISS, pode-se somar um terceiro fator. Conforme mencionado no tópico anterior, para a maior parte dos serviços, o ISS é devido no local do estabelecimento do prestador. Portanto, independentemente de onde preste serviço, a carga tributária a ser suportada pela empresa prestadora de serviço vai depender, unicamente, de seu estabelecimento. Isso teoricamente permite que os municípios, no afã de aumentar sua atratividade, reduzam alíquotas ou concedam benefícios para atrair empresas, que podem facilmente trocar seu estabelecimento de município, pagando menos impostos, sem que isso altere de maneira significativa suas atividades.

⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 59, Setembro 2012. 133-151.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, p. 100-103.

Tais facilidades criam ambiente propício para o surgimento de uma guerra fiscal no âmbito do ISS, que pode ocorrer entre municípios de diferentes regiões, mas também entre municípios vizinhos. Esse segundo caso é mais frequente, visto que a empresa poderia se beneficiar do mercado e estrutura do município vizinho no qual efetivamente presta serviços, enquanto está sujeita à tributação inferior de seu estabelecimento. Porém, com o crescimento da prestação de serviços por meio de plataformas digitais e da internet, a guerra fiscal entre municípios distantes também pode virar uma tendência, uma vez que a localização física se torna menos importante para a prestação. É o caso, por exemplo, das agências de turismo, que frequentemente prestam serviço por telefone ou internet.

Nos últimos anos, diversos casos de tais conflitos restaram evidenciados. O mais célebre foi o investigado pela Câmara Municipal de São Paulo, que instalou, no ano de 2018, Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) para apurar suposta sonegação fiscal cometida por empresas que trabalhavam com arrendamento mercantil (*leasing*), e outros serviços financeiros, como *factoring* e *franchising*. O relatório final de tal CPI concluiu que as prestadoras de serviços investigadas tinham sede em estabelecimentos de fachada em municípios de menor carga tributária, onde pagavam o ISS, mas concentravam suas operações e, portanto, deveriam pagar o tributo, no Município de São Paulo¹⁰¹. Mais recentemente, no ano de 2020, abriu-se uma segunda CPI sob fundamentos semelhantes, agora com foco em empresas operadoras de saúde¹⁰².

Mesmo que, nos casos apontados, tenha sido constatada a ocorrência de verdadeira fraude tributária, fato é que o substrato que possibilitou tal atuação das empresas então investigadas, e de muitas outras empresas que atuam de maneira semelhante, é o de uma guerra fiscal possibilitada pelas regras de regência do ISS.

E, na busca por evitar a perda de arrecadação, muitos municípios vêm criando normas antielisivas que violam a lógica tributária e excessivamente oneram o contribuinte de boa-fé. O Município de São Paulo, por exemplo, estabeleceu no ano de 2005 que o contribuinte de ISS em outros municípios, mas que prestasse serviços em São Paulo, deveria se inscrever em um cadastro municipal e, caso não o fizesse, o tomador dos serviços ficaria obrigado a reter o valor que seria devido de ISS. Ou seja, mesmo sem ter competência para instituir o ISS sobre tal

¹⁰¹ SÃO PAULO (SP). Câmara Municipal. Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito da Sonegação Tributária. São Paulo (SP), 2019. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/wp-content/uploads/2018/03/RELAT%C3%93RIO-CPI-FINAL-05-12-19-finalizado-assinado.pdf>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

¹⁰² CALEJO, Marco. Câmara de SP aprova CPI para apurar sonegação de ISS. Câmara Municipal de São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/blog/camara-debate-pauta-de-votacao-e-aprova-abertura-de-cpi-para-investigar-sonegacao-fiscal/>>. Acesso em: 23 Março 2021.

prestação, o município criou uma obrigação acessória vinculada a tal tributo e obrigou um terceiro, que não é o contribuinte legal, a realizar a retenção de imposto que deveria ser pago a outro município – tudo isso com intuito de reduzir a evasão de receitas a municípios com alíquotas inferiores. A relevância e atualidade da questão é ressaltada pelo fato de que no dia 1º de março de 2021 o Supremo Tribunal Federal analisou tal normativo paulistano e declarou ser incompatível com a Constituição

prever a obrigatoriedade de cadastro, em órgão da Administração municipal, de prestadores de serviços não estabelecidos no território do Município, impondo-se ao tomador o recolhimento do Imposto Sobre Serviços – ISS quando descumprida a obrigação.¹⁰³

Ainda assim, muitos entes políticos entendem que tal conflito é benéfico sob a perspectiva dos municípios, visto que traria novos investimentos e daria armas para que municípios menores sejam capazes de enfrentar os maiores que, conforme vimos, concentram a atividade empresarial. Os casos acima, caso não tivesse se dado a fraude apontada, seriam exemplo disso: empresas anteriormente sediadas em São Paulo se mudaram para municípios vizinhos, menores, e lá passaram a contribuir, em razão de benefícios concedidos.

Contudo, não é isso o que ocorre. A concessão de benefícios fiscais, em si, não é algo danoso. Porém, na situação em que diversos municípios passam a realizar concessões cada vez maiores, ao ponto que acabam por igualar as baixas alíquotas e os grandes benefícios, como ocorre na guerra fiscal, surgem efeitos negativos que podem contribuir ainda mais para a concentração da arrecadação do ISS.

O efeito imediato decorrente da guerra fiscal, mais amplo e que afeta à federação como um todo, é a diminuição do valor total arrecadado. Tendo em vista que haveria, de qualquer maneira, a instalação da empresa em algum município, tem-se que o benefício concedido significa arrecadação menor, em âmbito nacional, do que aquela que se daria em sua ausência.

Além disso, ela pode trazer efeitos ainda mais nocivos, afetando não somente a arrecadação como também a própria produção de riquezas e eficiências do país, favorecendo algumas empresas em decorrência de outras e desnivelando o ambiente competitivo do mercado nacional. O Conselho Administrativo da Defesa Econômica¹⁰⁴, em resposta a uma consulta

¹⁰³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 1.167.509/SP. Relator Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 1º de março de 2021, DJe de 16 de março de 2021. Brasília, 2021.

¹⁰⁴ O Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Fazenda incumbida de defender a ordem econômica e concorrencial brasileira, por meio de controle preventivo e repressivo.

sobre a guerra fiscal e suas consequências ao livre mercado, de maneira clara elencou os prejuízos a serem incorridos, não somente pelo mercado econômico, como também pelo país como um todo, visto que tal situação:

- a) Retira o estímulo ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país.
- b) Protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarrando seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação.
- c) Permite que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam ‘predatoriamente’ eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função do enorme colchão protetor de que dispõem.
- d) Prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo à melhoria de eficiência e inovação.
- e) Gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo.
- f) Desestimula, por tudo isso, a realização de investimentos tantos novos quanto a expansão de atividade em andamento.¹⁰⁵

Esse resultado, todavia, não afeta diretamente os municípios, visto que, sob perspectiva municipal, melhor arrecadação a menor do que ausente. Porém, a guerra fiscal também traz efeitos diretamente relacionados à arrecadação municipal. Apesar de, à primeira vista aparentar que a guerra fiscal ajudaria a distribuir as empresas pelo território nacional, tem-se que o efeito é contrário, aumentando ainda mais a concentração das empresas em grandes municípios. Isso pois, havendo situação que os benefícios oferecidos por vários municípios são iguais, ou muito próximos, as empresas tenderão sempre a preferir se instalar em localidades com melhores condições, como infraestrutura, acesso a matérias primas e mercado, o que normalmente se dá em municípios maiores e mais ricos. E, tendo em vista que são exatamente esses locais que mais podem se dar ao luxo de oferecer benefícios fiscais específicos, visto que têm arrecadação mais variada, conclui-se que a guerra fiscal é um mecanismo de concentração de renda¹⁰⁶.

A situação descrita beneficia, desta maneira, os municípios mais desenvolvidos e ricos, enquanto os municípios menos desenvolvidos, além de não atrair o negócio pretendido, podem

¹⁰⁵ CALLIARI, Marcelo. Voto na Consulta n. 38/99. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%Aancia.pdf>. Acesso em: 27 de março de 2021.

¹⁰⁶ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, p. 105-106.

até perder arrecadação caso o benefício oferecido também seja aplicável às empresas já nele sediadas. Conforme apontado pelo Professor Gurgel de Faria, ao analisar a situação da guerra fiscal do ICMS e a instalação de indústrias, mas cujas conclusões são aplicáveis à presente análise, não há

relação direta entre a concessão de benefícios fiscais e a desconcentração industrial no Brasil. Um exemplo emblemático dessa afirmação se encontra nos investimentos das montadoras que, a despeito da existência de incentivos em quase todos os Estados brasileiros, optaram, preponderantemente, por instalar suas novas unidades nas regiões Sul e Sudeste, de maior concentração industrial.¹⁰⁷

Do exposto observa-se que a guerra fiscal é inegável fator que auxilia na concentração de prestadores de serviço em regiões mais ricas, consequentemente contribuindo com a desigualdade regional existente ao diminuir ainda mais a arrecadação dos municípios mais pobres. E essa guerra é possibilitada pela conjugação de dois aspectos da cobrança do ISS: o já apresentado aspecto especial, que permite que as empresas possam decidir onde pagarão o ISS, e o aspecto quantitativo, visto que os municípios podem reduzir alíquotas e benefícios fiscais, dando espaço para o surgimento da guerra fiscal. Para evitar a eclosão do conflito, o legislador previu alguns mecanismos que limitam a autonomia municipal no intuito de padronizar as alíquotas e benefícios em âmbito nacional, que serão analisados abaixo.

2.4.2. Alíquotas máximas e mínimas e benefícios fiscais no ISS

Feitas tais considerações, a despeito dos evidentes efeitos deletérios da guerra fiscal acima apontados o Constituinte originário não previu, no texto constitucional, limites ou mecanismos que impedissem que os municípios entrassem em uma guerra fiscal, visto que a CF não trouxe nenhuma baliza referente às alíquotas mínimas e benefícios em ISS, que dependiam da discricionariedade dos municípios.

O texto originário da Constituição previu, apenas, que caberia à lei complementar a definição da alíquota máxima do ISS, que, a partir da Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999, passou a ser de 5%, mantida pelo art. 8º, inciso II da LC 116/2003¹⁰⁸. A definição de alíquota máxima tem o importante objetivo de atender ao princípio constitucional

¹⁰⁷ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, p. 106.

¹⁰⁸ “Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (VETADO) II – demais serviços, 5% (cinco por cento).”

da vedação do confisco¹⁰⁹ e da capacidade contributiva, bem como promover a padronização da tributação pelo território nacional¹¹⁰, porém não contribui para evitar conflitos entre municípios, visto que altas alíquotas não têm o condão de atrair empresas.

A preocupação com a definição de alíquotas mínimas de ISS, a seu tempo, apenas foi objeto de atenção pelo Constituinte derivado. Isso pois, foi durante a década de 1990 que a guerra fiscal ganhou espaço entre os entes públicos brasileiros, motivada em parte pela retomada dos investimentos estrangeiros no Brasil ocasionada pela abertura econômica e pela política de desestatizações posta em prática naquele período. O grande influxo de capital motivou os entes federativos a se movimentarem para obter novos investimentos, expondo uma situação de guerra fiscal não somente entre estados e municípios do Norte/Nordeste contra o Sul/Sudeste, mas também dentro da própria região Sudeste. E, nesse momento, comprovando novamente os efeitos negativos da guerra fiscal sob perspectiva da distribuição da renda pelo território, ocorreu inclusive movimento de reconcentração industrial¹¹¹.

Ciente de tal situação, o legislador constitucional, no ano de 2002 promulgou a Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002 (EC 37/2002), que alterou os incisos I e III do parágrafo 3º do art. 156¹¹² da CF para incluir dentre as competências da lei complementar, também, a definição da alíquota mínima do ISS, bem como a regulação da concessão e revogação de benefícios fiscais. Com igual relevância, também incluiu o artigo 88¹¹³ ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que determinou que, até que ocorresse tal disciplina, tendo em mente a possível lentidão do legislador, a alíquota mínima para o ISS seria de 2% e estariam os municípios vedados a instituir benefícios fiscais que resultassem na redução de tal alíquota (seja direta, seja indiretamente).

Ainda que existam vozes pela inconstitucionalidade de tal norma, como o Professor Kiyoshi Harada, que afirma que ela “padece do vício de inconstitucionalidade por afronta ao princípio federativo, caracterizado pelo governo próprio e competência exclusiva dos entes

¹⁰⁹ Previsto na CF, art. 150, IV.

¹¹⁰ “PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar. ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas. Minha Biblioteca. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.”

¹¹¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, P. 103.

¹¹² “**Art. 156.** § 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; (...) **III** - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

¹¹³ “**Art. 88.** Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: **I** – terá alíquota mínima de dois por cento, 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; **II** – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

componentes da Federação (arts. 1º e 18 da CF)”¹¹⁴, fato é que ela consistiu numa limitação à autonomia municipal constitucional e necessária.

Ela é constitucional pois se ampara não só na uniformização da tributação e na capacidade contributiva, mencionadas anteriormente, como também no princípios constitucional da livre concorrência, que se relaciona aos efeitos extrafiscais do ISS, bem como, é claro, na necessidade de evitar ou reduzir conflitos entre municípios, que se relaciona aos efeitos fiscais¹¹⁵.

A proteção ao princípios da livre concorrência, previsto no art. 146-A da CF¹¹⁶, por meio dessa norma, decorre do fato de que a tributação não deve distorcer preços de bens e serviços prejudicando a situação concorrencial do mercado, o que pode ocorrer em decorrência do efeito extrafiscal do ISS, que pode aumentar ou diminuir preços de serviços. Ademais, nas palavras do Professor Leandro Paulsen e de Omar Mello

A aleatoriedade absoluta na fixação da alíquota do ISS ocasionou distorções na livre concorrência, por parte de empresas que migraram seus estabelecimentos prestadores para municípios com baixa incidência do ISS (“paraísos fiscais municipais”), sendo que há casos evidentes de sonegação fiscal envolvendo empresas simplesmente “de fachada”, isto é, estabelecidas em tais Municípios apenas formalmente em seus cadastros fiscais ou documentos societários, mas com estabelecimentos efetivamente localizados em outros Municípios. A alíquota mínima do ISS, válida para todos os Municípios, também tem essa importante função protecionista à livre concorrência, com relação aos serviços devidos no local do estabelecimento prestador (art. 4º da LC n. 116).¹¹⁷

Já maneira pela qual a norma em questão auxilia na redução dos conflitos entre municípios é ainda mais evidente, especialmente se levarmos em consideração às reflexões anteriores sobre a guerra fiscal. A possibilidade de definição de uma alíquota aleatória ou de grandes benefícios de ISS é exatamente a forma pela qual os municípios lutam em tal guerra, visto que isso é o que atrai as empresas. Assim, trazer balizas para a definição das alíquotas é um mecanismo válido para manter a liberdade dos municípios para definir sua tributação sem, nesse intuito, ensejar a criação de uma guerra fiscal, diminuir de maneira considerável a arrecadação ou aumentar a concentração empresarial.

¹¹⁴ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 563-564.

¹¹⁵ PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar. ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas. Minha Biblioteca. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

¹¹⁶ “**Art. 146-A.** Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”

¹¹⁷ PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar. Op. cit., p. 161.

Em face de tal situação, não obstante a autonomia municipal que, de fato é importante preceito constitucional,

[a] tutela da Federação em sua dimensão horizontal necessita de instrumentos nacionais que impeçam a luta fratricida entre Municípios dispostos a reduzir e eliminar a tributação como forma de aliciar empreendimentos localizados em outras regiões.¹¹⁸

E foi exatamente esse o objetivo que referida Emenda Constitucional buscou atingir com as previsões mencionadas. No primeiro capítulo do presente trabalho foi apontado que, em sua concepção mais aceita, o princípio se diferencia da regra pois a ele não se aplica o *tudo ou nada*. O princípio pode ser atendido em partes, dando espaço a outros princípios de igual relevância. No presente caso, o princípio federativo e da autonomia municipal deram espaço a outros preceitos constitucionais, como a capacidade contributiva, a livre concorrência e, em última instância, a redução das desigualdades regionais. Não há, portanto, que se falar em inconstitucionalidade da norma, que foi um relevante mecanismo legal na luta contra a guerra fiscal.

Além disso, importante ressaltar também que a norma é necessária pois, sem tal definição, a guerra fiscal e seus efeitos negativos apresentados, como o aumento da concentração da atividade empresarial, seriam uma realidade ainda mais presente, reforçando a disparidade arrecadativa já existente, indo no sentido contrário à necessidade de concretização da redução das desigualdades regionais.

Porém, apesar da previsão constitucional trazida pela EC 37/2002, a LC 116/2003, promulgada no ano seguinte à Emenda, não forneceu regulamentação acerca das alíquotas mínimas e benefícios fiscais, tendo se mantido completamente silente sobre o tema. Sendo assim, antes das mudanças legais iniciadas em 2016, que serão analisadas em momento posterior, tais determinações eram dadas apenas pelas previsões extensivas da Constituição.

Dessarte, ainda que existente a definição de alíquota mínima e da vedação de benefícios que a reduzam, fato é que pouca efetividade decorre de normas constitucionais tão genéricas, que, além disso, também criaram uma grande dúvida entre os gestores municipais, ausentes os parâmetros para a concessão de benefícios fiscais. Outrossim, a CF não trouxe nenhuma consequência real aos gestores que, malgrado a existência de norma constitucional, estabeleçam alíquotas ou concedam benefícios abaixo do permitido.

¹¹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 59, Setembro 2012. 133-151, p. 20.

Tal estrutura, comprovando a alegada falta de eficácia, permitiu que, ignorando as normas mencionadas, ou dando-as interpretações diversas, municípios desrespeitassem a alíquota mínima (direta ou indiretamente, por meio da concessão de benefícios ou outros artifícios), ensejando a judicialização constante da questão.

A questão chegou, inclusive, ao Supremo Tribunal Federal que, no julgamento da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 190, analisou a constitucionalidade do artigos 190, § 2º, e 191, §§ 6º e 7º, da Lei 2.614/1997, da Estância Hidromineral de Poá, pequeno município paulista. Referidos artigos, a partir da redação dada pelas leis n. 3.269/2007 e 3.276/2007, retiravam do preço dos serviços para fins de tributação o valor de tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) o que, de acordo com o Distrito Federal, que ajuizou a ADPF, se tratava na realidade de um benefício fiscal indireto que permitia que a alíquota do ISS em Poá ficasse abaixo do mínimo constitucional, numa situação que possibilitaria uma verdadeira guerra fiscal.

A alegação do Distrito Federal foi acatada pelo STF, que declarou a inconstitucionalidade da norma, exatamente por entender que ela seria responsável por “reduz[ir] a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço a um patamar vedado pelo Poder Constituinte”¹¹⁹.

Outros municípios também se utilizaram desse tipo de benefício indireto para diminuir a tributação do ISS, sem, para tanto, diminuir a alíquota. O Município de Barueri, em São Paulo, no artigo 41 da Lei Complementar Municipal n. 118/2002, com a redação dada pelas Leis Complementares Municipais n. 186/2007 e 191/2007, tinha norma idêntica àquela de Poá. Ou seja, mesmo existindo norma constitucional, os municípios se aproveitavam da ausência de definições claras das regras dos benefícios fiscais para burlar a alíquota mínima estabelecida pela constituição.

Diante de todo o exposto conclui-se que, não obstante as tentativas empreendidas pela EC 37/2002, a estrutura normativa referente às alíquotas e benefícios de ISS ao longo da vigência LC 116/2003 ainda não era meio eficiente de evitar conflitos entre municípios e, mais especificamente, auxiliar na desconcentração empresarial nas regiões ricas, tendo na realidade, em muitos casos, reforçado tal concentração. Como tal, se mostra o aspecto quantitativo ser também um fator que impede a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF n. 190. Relator Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno. Julgado em 29 de setembro de 2016, DJ de 27 de abril de 2017. Brasília, 2016.

O aspecto quantitativo, somado ao aspecto espacial anteriormente mencionado, permite-nos observar como a base legal da cobrança de ISS é um fator que contribui para a desigualdade arrecadativa entre as regiões do país e por qual razão tal arrecadação se concentra nos grandes centros populacionais das regiões mais ricas. Espera-se ter restado evidenciado que a arrecadação ISS, como foi organizada, é um indubitável óbice à concretização da redução das desigualdades regionais sendo, inclusive, parte da causa de tais discrepâncias econômicas e, conseqüentemente, sociais.

Felizmente o legislador não está completamente indiferente a tal situação. Nos últimos anos, novas legislações e projetos vêm, em face dos problemas apontados, se propondo a apresentar possíveis soluções que, mesmo sem solucionar a situação, são importantes passos iniciais. Tais novas leis e propostas serão os próximos alvos da análise.

CAPÍTULO III:

MUDANÇAS LEGISLATIVAS E OUTROS POSSÍVEIS CAMINHOS

A exploração promovida pelos capítulos anteriores permitiu não somente concluir que a distribuição do ISS é uma das causas para as desigualdades regionais, mas também entender de que maneira a legislação que regulamenta a atividade municipal de instituição desse tributo (em especial a LC 116/2003, seja por suas provisões ou pela falta delas) contribui para tal realidade. Foi visto que os aspectos espacial e quantitativo são os dois principais fatores para tal situação. No primeiro caso, ao prever que a cobrança do ISS, via de regra, se dá no município do estabelecimento do prestador, a LC 116/2003 promove uma ficção jurídica que se descola da realidade e contribui para a concentração da arrecadação nos municípios mais ricos e desenvolvidos. No segundo, ao não trazer a regulamentação, prevista pela Constituição, acerca das alíquotas mínimas e máximas, referida lei complementar permitiu o desenvolvimento de ambiente de incerteza e falta de consequências, viabilizando atuações municipais tendentes à guerra fiscal e seus efeitos deletérios.

A par de tal cenário, o legislador, com fim de suprir as disfunções deixadas pela LC 116/2003, ao longo dos últimos anos vem tentando encontrar soluções viáveis e adequadas. Nesse intuito, foi promulgada a Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016 (LC 157/2016), que, a despeito dos inúmeros vícios, foi um importante começo, visto que endereçou tanto o aspecto espacial quanto o quantitativo. Tentando trazer ainda mais efetividade às novas regras, recentemente foi também promulgada a Lei Complementar n. 175, de 23 de setembro de 2020 (LC 175/2020) que, ainda mais profundamente, regulamentou o tema, além de trazer soluções para os diversos problemas presentes na lei de 2016.

Referidas leis, bem como outras propostas desenvolvidas no âmbito da reforma tributária, serão analisadas de maneira crítica nas próximas páginas. Com isso, objetiva-se investigar se tais mudanças são realmente capazes de cumprir seu propósito, bem como de auxiliar na efetivação da redução das desigualdades regionais. Ao final, se buscará demonstrar se existem outros mecanismos propostos que possam auxiliar na melhor distribuição da arrecadação entre o território nacional.

3.1. A LEI COMPLEMENTAR N. 157/2016

Até o ano de 2012, quase dez anos após a edição da LC 116/2003, a regulamentação do ISS não tinha sofrido nenhuma mudança, apesar de várias lacunas, em especial quanto à alíquota mínima e os benefícios fiscais. Atento a tal realidade, o então Senador Romero Jucá enviou ao Senado, naquele ano, o Projeto de Lei Complementar do Senado n. 386/2012 (PLCS 386/2012), particularmente motivado pela falta da efetividade da legislação até então vigente. Ao tratar da EC 37/2002 na justificativa de tal projeto, reconheceu que, apesar de suas boas intenções, ela não era capaz de atingir os objetivos originalmente almejados sem auxílio da regulamentação legal, visto que:

Dez anos depois da aprovação da Lei Complementar nº 116, de 2003, percebe-se que tais dispositivos não foram suficientes para resolver o problema da guerra fiscal entre os entes federados. Infelizmente, vários municípios, ainda que estabeleçam em lei a alíquota mínima de 2%, ao concederem benefícios aplicados diretamente à base de cálculo, fazem com que a alíquota efetiva do imposto fique abaixo dos 2%. Portanto, a prática de renúncia fiscal abaixo da alíquota mínima caracteriza-se como manifesta afronta a Emenda Constitucional nº 37, de 2002, e conseqüentemente ao Pacto Federativo, ferindo o princípio da igualdade entre os entes tributantes do ISS, acirrando a guerra fiscal.¹²⁰

Com intuito de mitigar os efeitos da guerra fiscal, o PLCS 386/2012 previa incluir a alíquota mínima de 2% ao texto da LC 116/2003. Para dar mais efetividade a tal dispositivo, previa também que, caso ela fosse desrespeitada pelo município do estabelecimento do prestador, o ISS passaria a ser devido no município do tomador do serviço, além de trazer punições aos gestores que concedessem os benefícios tributários proibidos.

Após longa discussão e alguns ajustes ao texto inicial, o PLCS foi aprovado e deu origem à LC 157/2016¹²¹. Como a primeira mudança ao ordenamento do ISS desde a LC 116/2003, a nova lei complementar representou verdadeira mudança de paradigma para a cobrança do imposto, em especial no âmbito da distribuição da arrecadação e do combate à guerra fiscal.

Para fins da presente análise, podemos organizar as mudanças promovidas pela LC 157/2016 em duas partes. Em primeiro lugar, ela ampliou o rol de serviços sobre os quais a

¹²⁰ JUCÁ, Romero. Justificativa do PLS n. 386/2012. Senado Federal. Brasília. 2012. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168340&ts=1594012467077&disposition=inline>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

¹²¹ Diversos dispositivos originalmente previstos na versão aprovada pelo Congresso Nacional foram vetados e, posteriormente parte desses vetos foi derrubado. Deste modo, o presente trabalho utilizará a versão final e vigente da LC 157/2016.

cobrança se dará no município do domicílio do tomador, e não do prestador (alterando o aspecto espacial). Em segundo lugar, ela regulamentou a alíquota mínima para o ISS, anteriormente prevista apenas no texto constitucional, bem como previu consequências reais para os municípios que não a respeitassem (ajustando o aspecto quantitativo). Com isso, a norma objetivava resolver, ao menos em parte, os problemas anteriormente apontados nesta análise, razão pela qual foi celebrada pelos municípios. Apesar disso, ainda deixou diversas lacunas, criando novas incertezas para os contribuintes, ensejando amplo movimento de judicialização que acabou por impedir, até o presente momento, a vigência total da norma. Vejamos, de maneira sintética, os potenciais benefícios e problemas decorrentes da LC 157/2016.

3.1.1 LC 157/2016 e os aspecto espacial da cobrança do ISS

Com intuito de melhorar a distribuição da arrecadação, a nova lei complementar alterou o art. 3º da LC 116/2003, ampliando o rol de exceções à cobrança do ISS no município do estabelecimento do prestador ao definir seis novos itens da lista de serviços nos quais a cobrança passaria a se dar no domicílio do tomador. Tais itens englobam os serviços de planos e convênios de saúde e de veterinária (itens 4.22, 4.23 e 5.09 da lista de serviços¹²²); administração de fundos, consórcios, cartões e carteira de clientes (item 15.01 da lista de serviços¹²³); e agenciamento, corretagem ou intermediação de *leasing*, *franchising* e *factoring* (item 10.04 da lista¹²⁴), bem como o próprio serviço de arrendamento mercantil, ou *leasing* (item 15.09 da lista¹²⁵).

Referidas exceções não estavam na versão da LC inicialmente aprovada pelo Senado Federal, tendo sido incluídas posteriormente, quando da apreciação do projeto pela Câmara dos Deputados. Diversos congressistas, na ocasião, apresentaram emendas no sentido de aumentar as hipóteses de exceção à regra geral do local de cobrança, sendo que a redação final foi dada pela Emenda n. 4, proposta pela Deputada Federal Soraya Santos em conjunto com o Deputado

¹²² “**4.22** – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário. (...)”

5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.”

¹²³ “**15.01** – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.”

¹²⁴ “Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*).”

¹²⁵ “**15.09** – Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*).”

Federal Hildo Rocha. Na justificativa de emenda com igual teor, o Deputado Hildo Rocha deixou claro que o objetivo de tal novidade era exatamente fazer frente à injusta e desigual distribuição da arrecadação ISS, em especial na cobrança do imposto referentes às operações com cartão de crédito/débito e de *leasing*. Assim, ele esperava mitigar os efeitos da guerra fiscal, aumentar a autonomia dos municípios e, é claro, possibilitar o aumento das despesas com questões sociais¹²⁶ – fatores evidentemente favoráveis à diminuição das desigualdades regionais.

Ou seja, a lógica por trás dessa mudança legislativa é a mesma defendida no presente trabalho: da maneira como foi inicialmente previsto, o ISS se concentra em poucos locais, apesar de os serviços serem prestados em todo o território. E a razão das escolhas desses serviços específicos foi sua forte má distribuição.

O *leasing* é, certamente, um dos serviços mais desigualmente distribuídos pelo território. Apesar de ser prestado nacionalmente, visto que é uma popular forma de financiamento de automóveis, das 48 empresas que prestam serviço de arrendamento mercantil, 14 estão no Município de São Paulo, uma em Ananindeua, uma em Cuiabá, e nenhuma nos demais municípios selecionados¹²⁷. Caso o serviço fosse tributado no estabelecimento das prestadoras, São Paulo, que concentra mais de ¼ das empresas do setor, certamente ficaria com parcela desigual da arrecadação.

Situação similar certamente ocorre, em especial, com as administradoras de cartão de crédito, mas também com administradoras de fundos e consórcios, visto que, nos termos expostos acima, as instituições financeiras, principais prestadoras destes serviços, também são mal distribuídas pelo território nacional. E o mesmo se dá com os serviços de saúde excluídos da regra geral, uma vez que São Paulo possui 192 empresas de plano de saúde (mais de 10% do total nacional), contra 28 nos outros cinco municípios, sendo que nenhuma delas está em Ananindeua.

Portanto, a determinação de que tais serviços devem ser tributados no município do tomador tem o claro objetivo de permitir que locais que não sediarem esse tipo de empresa, mas recebam os efeitos da prestação de serviços, possam se beneficiar de sua tributação. Na situação anterior, a contratação, em Juiz de Fora, de serviço de arrendamento mercantil referente a um veículo, estaria provavelmente sujeita à tributação em São Paulo, ainda que a assinatura do

¹²⁶ ROCHA, Hildo. Justificativa da Emenda Aglutinativa n. 5 ao PLP 366/2013. Câmara dos Deputados. Brasília. 2015. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso em: 27 de abril de 2021.

¹²⁷ SEBRAE. DataSEBRAE. SEBRAE, 2020. Disponível em: <<https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>>. Acesso em: 21 de março de 2021.

contrato, o aporte financeiro e a utilização de veículo ocorressem apenas em Juiz de Fora. Agora, passaria ser tributado em Juiz de Fora, seguindo na teoria os efeitos da prestação.

Até o momento não é possível saber os reais efeitos financeiros de tal alteração, visto que ela ainda não entrou totalmente em vigor¹²⁸. Porém, as estimativas indicam possibilidade de que gere desconcentração da riqueza. A Confederação Nacional dos Municípios estima que a exclusão promovida pela LC 157/2016 seja responsável pela redistribuição na arrecadação de 6 bilhões de reais¹²⁹. O aumento da arrecadação nos cinco municípios se daria conforme a tabela abaixo:

Tabela 1 - Aumento na arrecadação em face da LC 157/2016

Município	Aumento na arrecadação
Ananindeua	R\$ 6.371.787,42
Feira de Santana	R\$ 13.716.497,99
Juiz de Fora	R\$ 16.238.862,70
Joinville	R\$ 21.834.288,61
Cuiabá	R\$ 24.382.283,60

Fonte: CNM

Ao mesmo tempo, o Município de São Paulo estima que, somente na tributação dos serviços dos planos de saúde, perderá mais de 37 milhões de reais em arrecadação¹³⁰. Por mais que, quando da entrada em vigor da norma, seus efeitos reais fujam das estimativas, fato é que, a princípio, pode-se dizer que há potencial de melhoria na distribuição arrecadativa.

Ainda que se fale que a mudança não representa uma grande redistribuição das receitas, visto que esses serviços são mais tomados em grandes municípios, que ainda concentrarão a maior parte da arrecadação, a situação atual é de que a maior parte dos municípios sequer arrecada ISS sobre essa prestação, de modo que, para eles, qualquer nova receita recebida dos serviços agora excluídos da regra geral é positiva.

Além disso, a alteração referida não é relevante apenas para a fins de distribuição da arrecadação, mas também para a prevenção à guerra fiscal que, como visto, é em parte

¹²⁸ Conforme será mencionado posteriormente, liminar concedida pelo STF na ADI n. 5835 suspendeu a eficácia dos artigos tratados dessa norma até o julgamento definitivo da matéria pela Corte.

¹²⁹ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. ISS 2017. CNM, 2017. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/index.php/institucional/iss_2017>. Acesso em: 14 Março 2021.

¹³⁰ SÃO PAULO (SP). Procuradoria Geral do Município. Pedido de ingresso como amicus curiae (66931/2018) na ADI 5835. São Paulo, SP, 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

possibilitada pelas regras do local de cobrança. Lembra-se que os casos de sonegação investigados pelas CPIs mencionadas no Capítulo II se referiam, exatamente, aos serviços de *leasing* e de planos de saúde, demonstrando como o local de cobrança nesses serviços específicos faz grande diferença.

Tal constatação é reforçada pelo fato de que, além dos grandes centros, que evidentemente têm muito a perder com a mudança legislativa em questão, as maiores vozes contrárias à LC 157/2016, no setor público, são dos municípios que se beneficiam da guerra fiscal. O Município da Estância Hidromineral de Poá é uma dessas localidades. A cidade, que se posicionou no STF de maneira contrária às mudanças legais, tem pouco mais de 100 mil habitantes, ou seja, cerca de 1/5 do tamanho dos cinco municípios selecionados anteriormente. Porém, ela sedia duas das maiores empresas financeiras do Brasil, em razão de suas baixas alíquotas (que, como visto, em um dado momento foram inferiores ao mínimo legal). Isso fez com que, no ano de 2016, a cidade tenha arrecadado, somente em relação aos itens 15.01 e 15.09 da lista de serviços, e dessas duas financeiras, 124 milhões de reais¹³¹ a título de ISS¹³². Valor este extremamente elevado e que se descola, e muito, do tamanho de sua população.

Pelas razões demonstradas, a mudança promovida pela LC 157/2016 ao art. 3º da LC 116/2003 é, sem dúvida, um importante potencial mecanismo para a diminuição das desigualdades regionais arrecadativas. Porém, ao fazê-la, o legislador ignorou o aspecto prático da tributação.

Ocorre que, apesar de prever a mudança de local de cobrança, a LC não fornece meio para compatibilização das regras de cobrança do ISS. Ou seja, nos termos previstos originalmente pela LC, uma empresa que preste serviços em todos os mais de 5.500 municípios brasileiros – o que pode facilmente ocorrer, visto que os serviços em questão são necessários em todo o país – estará sujeita a mais de 5.500 regras de arrecadação diferentes, em especial quanto às obrigações acessórias, meios de pagamento e alíquotas.

O custo para as empresas atenderem à legislação tributária, que já é extremamente elevado¹³³, seria ainda maior, podendo ser até proibitivo. Além de conhecer a legislação local

¹³¹ POÁ. Procuradoria Jurídica da Estância Hidromineral de Poá. Pedido de ingresso como *amicus curiae* (72304/2017) na ADI 5835. Poá, SP, 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

¹³² Conforme visto acima, no ano de 2017, Ananindeua arrecadou, para todos os serviços, R\$ 38 milhões, enquanto Feira de Santana arrecadou R\$ 116 milhões e Juiz de Fora, R\$ 149 milhões.

¹³³ De acordo com a publicação *Doing Business*, compilada pelo Banco Mundial, por ano as empresas gastam cerca de 1.500 horas somente para se adequar às regras tributárias brasileiras, mais que em qualquer outro lugar do mundo. Para fins de comparação, o tempo gasto na França, que também possui direito tributário complexo, é de 139 horas por ano, e, nos Estados Unidos, de 175 horas (BANCO MUNDIAL, 2021).

e regras para apuração e arrecadação, sob o regime da LC 157/2016, as empresas, em diversos casos, teriam também que promover a inscrição municipal e manter um estabelecimento em milhares de municípios, visto que muitas regras locais preveem tal necessidade.

A Associação Brasileira de Planos de Saúde (ABRAMGE) estima que um estabelecimento para pagamento de tributos custaria, para os planos de saúde, mais de 68 mil reais anuais, de modo que um dado plano necessitaria ter, pelo menos, mil beneficiários de plano médico ou dois mil beneficiários de plano dental em um dado município para amortizar os gastos adicionais. A conclusão é disso é grave, pois 3.794 municípios sequer possuem mil beneficiários de plano de saúde e, desses, 1.420 não possuem nem 100¹³⁴. Deste modo, haveria probabilidade real de que as operadoras de planos simplesmente desistissem de oferecer seus serviços nesses milhares de locais, visto que não seria economicamente viável fazê-lo.

E o mesmo poderia ocorrer com todos os serviços sujeitos às novas regras. O legislador, a pretexto de aumentar a arrecadação dos pequenos municípios poderia, na realidade, tornar economicamente inviável a prestação dos serviços neles, efeito completamente indesejável, visto que os municípios perderiam tanto a arrecadação quanto a própria prestação de serviço. E, mesmo que a empresa não pare de atuar no município, o preço do serviço tende a aumentar, graças ao aumento no custo de observância à legislação tributária, efeito negativo em particular para os cidadãos. Essa foi uma das razões pelas quais, ao tratar das mudanças promovidas pela LC 157/2016, o Professor Humberto Ávila, concluiu pela sua inconstitucionalidade:

Pois bem, no presente caso, o artigo 1º da LC nº 157/2016 é visivelmente excessivo. A partir dele, milhares de novos Municípios passarão a ser competentes para cobrar ISS dos contribuintes por serviços prestados em outras localidades, implicando em novos procedimentos, novos locais para pagamento, novos prazos, novas alíquotas, novas obrigações acessórias e assim por diante. Um contribuinte, que antes pagava ISS sobre operações apenas nos Municípios nos quais tinha um estabelecimento prestador, passará a ser obrigado a fazê-lo em praticamente todos os Municípios do país. Há um custo excessivo para o cumprimento desta nova legislação, especialmente nos casos do presente parecer, em que se verifica a pulverização dos tomadores de serviço e mesmo a falta de controle sobre o seu domicílio. Como a localização do tomador é absolutamente irrelevante para a prestação do serviço nesse caso, a utilização do critério do domicílio do tomador como referência para a definição do sujeito ativo cria excessiva onerosidade para as empresas do setor, que passarão a ser responsáveis por este tipo de controle e pelos custos decorrentes da necessidade de conformidade com milhares de legislações locais.¹³⁵

¹³⁴ ABRAMGE. Estudo Técnico n. 4. Associação Brasileira de Planos de Saúde, 2017. Disponível em: <<https://www.abramge.com.br/portal/imagens/dados-setoriais/estudo-tecnico/estudo-tecnico-4.pdf>>. Acesso em: 27 de março de 2021.

¹³⁵ ÁVILA, Humberto. Parecer juntado na Petição Inicial da ADI 5835. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 40. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

Isso também é reforçado pelo fato de que, em um primeiro momento, as alterações aqui referidas foram vetadas pelo então Presidente da República, que na mensagem de veto afirmou que a alteração do local de cobrança de ISS para tais serviços “comportaria uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária”¹³⁶, além de pressionar para o aumento do preço dos serviços em questão. Todavia, tais vetos foram posteriormente derrubados pelo Congresso Nacional.

Além disso, faltaram na LC 157/2016 algumas definições importantes para que fosse viabilizada a tributação seguindo a nova lógica espacial, ensejando a aparição de conflitos de competência entre os municípios, apesar de ser parte do objetivo de leis complementares dirimir tais desentendimentos.

Mais especificamente, a LC não definiu quem seriam os tomadores dos serviços alterados, havendo grande espaço para questionamentos. Na administração de fundos, esse tomador poderia ser o cotista, bem como o próprio fundo de investimentos¹³⁷, enquanto na de consórcios, poderia ser o consorciado ou o grupo de consórcio. Nos planos de saúde coletivos, a seu tempo, o tomador poderia ser o beneficiário do plano, a empresa contratante ou mesmo suas filiais¹³⁸. Logo, tal hiato permitiria que dois municípios definissem tomadores distintos para um mesmo serviço e, potencialmente, tributassem duas vezes o mesmo serviço.

Esse ponto, somado aos problemas decorrentes das obrigações tributárias em milhares de municípios, causaram grande insegurança jurídica para as empresas afetadas pelas mudanças, ensejando o ajuizamento, ainda no ano de 2017, da ADI 5835 (pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro e Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização), que impugna especificamente o artigo 1º da LC 157/16 na parte em que modificou o art. 3º e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º¹³⁹ da LC 116/2003.

¹³⁶ BRASIL. Presidência da República. Mensagem n. 720, de 29 de dezembro de 2016. Presidência da República. Brasília. 2016.

¹³⁷ Nesse caso há ainda um segundo problema: caso se considere que o tomador é o cotista, caso um fundo tenha cotistas em mais de uma cidade, é possível que o administrador pague uma alíquota diferente para cada cotista.

¹³⁸ Vide petição inicial da ADI 5835.

¹³⁹ Que passaram a ter a seguinte redação: “§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.”

Naqueles autos foi defendida a inconstitucionalidade das mudanças aqui analisadas com base nos fundamentos acima, bem como outros de índole formal¹⁴⁰. A ADI foi acompanhada de pedido de tutela cautelar antecedente, que foi concedido em março de 2018 para suspender a eficácia do art. 1º da LC 157/2016 e, conseqüentemente, da mudança do local de cobrança dos serviços em questão. Na ocasião, o Ministro Relator entendeu que a falta de definição de quem seria o tomador do serviço inviabilizaria a cobrança do imposto.

Deste modo, tal alteração ainda não teve impactos sobre a arrecadação que nos permitam dizer sobre sua eficácia para a redução das desigualdades regionais. Outrossim, a LC 157/2016 também trouxe outras mudanças igualmente importantes para os fins da presente análise, que serão vistos a seguir. Além disso, mudanças recentes às previsões da LC buscaram trazer ainda mais eficácia e clareza às novas regras e, por essa razão, serão trabalhadas posteriormente,

3.1.2. LC 157/2016 e o aspecto quantitativo da cobrança do ISS

Como adiantado, a LC 157/2016 não trouxe apenas mudanças ao aspecto espacial do ISS, mas também ao quantitativo, especialmente focando na luta contra a guerra fiscal. Ela finalmente adicionou ao texto da LC 116/2003, no novo art. 8º-A, a alíquota mínima prevista pela EC 37/2002, que foi mantida no patamar de 2% (com algumas poucas exceções), prevendo a nulidade de disposições que a violassem, em se tratando de prestação de serviços intermunicipais¹⁴¹. Também inseriu na lei complementar a proibição à concessão de isenções,

¹⁴⁰ Questiona-se na ADI em questão a constitucionalidade da cobrança do ISS no município do tomador caso não tenha sido nele que tenha ocorrido a prestação de serviço, visto que a cobrança do imposto deve ocorrer onde se deu o fato gerador. Contudo, tal argumento também permitiria concluir pela inconstitucionalidade de normas que preveem a cobrança no ISS no município do estabelecimento do prestador caso o serviço não tenha sido lá prestado, que é a regra geral da LC 116/2003. Deste modo, não é possível prever como tal argumento afetaria a distribuição do ISS pelo território, razão pela qual ele não será alvo da presente análise.

¹⁴¹ Conforme ditam os Professores Leandro Paulsen e Omar Mello, a nulidade das disposições que desrespeitem a alíquota mínima somente se dá no caso de prestação de serviço em município distinto do estabelecimento da empresa: “A nulidade e, conseqüentemente, a inaplicabilidade da lei municipal somente se darão diretamente com base na LC n. 116 nos casos de serviços prestados a tomadores ou intermediários localizados em municípios distintos do estabelecimento prestador. Portanto, a nulidade da lei, em face de seu desrespeito à LC n. 116/2003, alcançará, tão somente, as prestações intermunicipais de serviços, não cabendo essa mesma consequência quando os serviços forem prestados dentro do território de um único Município, isto é, quando o prestador e o tomador ou intermediário do serviço estiverem no mesmo Município. Assim, o § 2º do art. 8º-A trouxe para dentro do ISS aquela diferenciação já existente e praticada para o ICMS, relativamente às operações interestaduais e internas. No caso do ISS, as prestações internas de serviços permanecerão submetidas às alíquotas da lei municipal, ainda que desrespeitem a carga tributária mínima de 2% sobre o preço do serviço, até que haja uma eventual decretação oficial de sua inconstitucionalidade. Nas prestações internas de serviços sujeitos a uma alíquota inferior a 2%, a competência tributária permanecerá com o mesmo Município, não se aplicando a chamada “substituição tributária ativa” do art. 3º, § 4º da LC n. 116, já que o tomador ou intermediário do serviço também estarão localizados dentro no mesmo Município ou Distrito Federal. Outrossim, o prestador do serviço não fará jus à restituição de indébito prevista no § 3º do art. 8º-A da LC n. 116/2003. Por fim, até que surja uma ordem judicial em sentido contrário ou o advento de uma nova lei municipal, a Administração Tributária local deverá aplicar a sua lei

benefícios ou incentivos fiscais, incluindo a redução da base de cálculo e concessão de créditos, que resultem em carga tributária total inferior àquela obtida com a aplicação da alíquota mínima (ainda que a alíquota prevista na lei seja superior). Porém, ela foi além, buscando dar efetividade a tais normas que, como visto, estavam no ordenamento, mas eram frequentemente desrespeitadas. Para tanto, trouxe mecanismos para disciplinar, proibir e punir os municípios e seus agentes, assegurando a implantação da alíquota mínima¹⁴².

A LC 157/2016 inseriu o parágrafo 4º ao art. 3º da LC 116/2003¹⁴³, prevendo que, na eventualidade de desrespeito à alíquota mínima (que inclui cobrança inferior à carga tributária total) por parte do município do estabelecimento do prestador, o ISS passa a ser cobrado no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço. Trata-se, nas palavras de Leandro Paulsen e Omar Mello, de verdadeira substituição tributária ativa, visto que o município competente para instituir e arrecadar aquele tributo, por ter uma alíquota nula, é substituído por outro, que nos termos da LC 116/2003 não teria competência originária para realizar aquela arrecadação. Ou seja, operacionaliza-se uma exceção à regra do art. 8º do Código Tributário Nacional, que proíbe o deferimento da competência tributária a outros entes de direito público no caso de não-exercício¹⁴⁴, tendo claro intuito de punir, severamente, municípios que desrespeitem a alíquota mínima, beneficiando aqueles que a acatem.

A instrumentalização de tal regra, a seu tempo, foi dada por uma substituição tributária passiva. Tendo em mente que a troca do sujeito ativo da relação tributária implica na cobrança do ISS em município no qual o prestador do serviço pode não ter estabelecimento, filial ou qualquer outra atividade, a punição ao município que desrespeita a lei poderia também punir o contribuinte, que nada fez de errado. Como visto acima, para pagar tributo no novo local de cobrança, o prestador incorreria em diversos gastos adicionais, tendo em alguns casos que estabelecer uma filial somente para pagamento do ISS. Para evitar tal efeito, a LC 157/2016 expressamente dita que, no caso de troca do sujeito ativo, troca-se, também, o sujeito passivo, que deixa de ser o prestador do serviço e passa a ser o tomador ou o intermediário.

A alteração foi mais clara que a EC 37/2002 quanto à vedação de benefícios fiscais. Quando antes a regra vigente se limitava a proibir benefícios que baixassem a alíquota, agora

municipal nas prestações internas de serviços, ainda que preveja uma alíquota inferior a 2% para o ISS.” (PAULSEN e MELLO, 2020, p. 164).

¹⁴² PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar. ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas. Minha Biblioteca. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 161.

¹⁴³ “**Art. 3º** (...) § **4º** Na hipótese de descumprimento do disposto no caput ou no § 1o, ambos do art. 8o-A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.”

¹⁴⁴ “**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.”

ela explicitamente proíbe reduções de base de cálculo e concessão de créditos, que eram meios usualmente usados como forma de ultrapassar as restrições legais. Foi também mais ampla, visto que não se limita somente à alíquota, mas à carga tributária total obtida com a aplicação da alíquota mínima¹⁴⁵. Portanto, o município que, assim como fizeram as cidades de Poá e Barueri, reduza a base cálculo do ISS de modo que o valor efetivamente pago fique abaixo da aplicação da alíquota mínima, perde o direito de arrecadar ISS.

Além disso, a LC 157/2016 também impõe que a nulidade da lei ou ato que enseje cobrança do tributo abaixo do valor obtido com a aplicação da alíquota mínima gera, ao prestador de serviço que recolheu imposto sob tal norma, o direito à restituição integral dos valores pagos (evitando, assim, a bitributação). Com as referidas disposições, a lei complementar finalmente trouxe efetivas consequências negativas decorrentes do desrespeito à alíquota mínima.

Para melhor entender essas mudanças, imaginemos a seguinte situação hipotética: caso uma Prestadora X, com estabelecimento em Poá, preste serviço para a Tomadora Y, em São Paulo, via de regra a Prestadora X pagaria o ISS em Poá. Porém, em face da nova regra, caso se constate que Poá concedeu benefícios que tornaram a alíquota efetiva inferior ao patamar mínimo, o ISS na realidade deverá ser pago pela Tomadora Y, em São Paulo. E a Prestadora X tem direito à restituição do que tiver pago à título de ISS em Poá, que nada poderá arrecadar.

Em vista do exposto, observa-se que houve preocupação do legislador em proteger não apenas os municípios que poderiam sofrer com os efeitos da guerra tributária, mas também os contribuintes, que, apesar de não fazerem nada de errado, poderiam incorrer em diversos prejuízos no caso do desrespeito às regras por entes públicos. Situação que se difere das mudanças observadas no tópico anterior, nas quais não foi dada a devida atenção à necessidade dos contribuintes em vista do grande aumento de dispêndios ocasionados pela mudança legislativa.

Por essas razões, eminentes doutrinadores contrários ao estabelecimento da alíquota mínima efetuado pela EC 37/2002 têm opinião distinta quanto à nova regra, podendo ser citado, como exemplo, o Professor Harada:

A Lei Complementar sob comento regula adequadamente os dispostos nos incisos I e III do § 3o do art. 156 da CF ao proibir os incentivos fiscais em geral, com as exceções retromencionadas, e conferir à alíquota mínima aquela finalidade de dirimir conflitos de competência tributária entre os Municípios afastando o perigo de guerras fiscais, inserindo-se, portanto, na previsão do inciso I do art. 146 da CF, ao contrário do art.

¹⁴⁵ PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar. ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas. Minha Biblioteca. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 163.

88 do ADCT que se limitava a fixar a alíquota mínima de 2% de forma imotivada.
(...)
Acredita-se que com essas medidas a guerra fiscal entre os Municípios cessará.¹⁴⁶

Por conseguinte, a regulação trazida pela EC 157/2016 é indubitavelmente mais completa, acessível e abrangente que as normas até então vigentes acerca das alíquotas mínimas e benefícios fiscais, dirimindo diversas dúvidas que persistiam, em especial na concessão dos benefícios, e descomplicando a interpretação da norma pelos gestores municipais. Porém, caso ainda assim os municípios se recusassem a cumprir as novas regras, o legislador, também, previu sanções destinadas diretamente aos gestores municipais responsáveis por tal desrespeito à legislação.

Em especial, a LC 157/2016 incluiu o artigo 10-A à Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei da Improbidade Administrativa), que elenca, como ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário às regras supramencionadas. Nessa hipótese, os agentes responsáveis por tais benefícios estão sujeitos à perda de função pública, suspensão de direitos políticos e a uma multa civil de até três vezes o valor do benefício concedido.

Deste modo, tem-se que, quanto ao aspecto quantitativo, a novidade legislativa promovida pela LC 157/2016 consiste em um poderoso mecanismo responsabilização dos atores políticos nos casos de descumprimento dos preceitos legais referentes à cobrança do ISS. Mais que isso, viabiliza um efetivo combate à guerra fiscal e seus muitos efeitos negativos, em especial quanto à distribuição das receitas pelo território nacional. E, em face de seu objetivo, apresentado na justificativa citada anteriormente, de aumentar a arrecadação desse tão relevante imposto por municípios que, até então, não recebiam as quantias que lhes deveriam ser devidas, é também um instrumento para a concretização da redução das desigualdades regionais.

Apesar de as alterações analisadas neste tópico serem seguramente menos controversas que aquelas que dizem respeito ao aspecto espacial da cobrança, as regras referentes à substituição dos sujeitos ativos e passivos da relação tributária ainda foram inicialmente vetadas pela Presidência da República, ao fundamento de que imputariam elevado custo às empresas, bem como que estariam retirando da lei complementar a definição da competência tributária¹⁴⁷. Contudo, assim, como no caso do tópico anterior, o veto foi revertido pelo Congresso Nacional, de modo que tais mudanças foram operadas.

¹⁴⁶ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 565.

¹⁴⁷ BRASIL. Presidência da República. Mensagem n. 720, de 29 de dezembro de 2016. Presidência da República. Brasília. 2016.

Logo, sob a ótica específica da concretização do princípio da redução das desigualdades regionais, conclui-se que a LC 157/2016, em sua gênese, se coaduna com os objetivos constitucionais, visto que se trata de meio para a redistribuição das receitas tributárias pelo território. Em especial quanto à definição da alíquota mínima e vedação de benefícios, ela se apresenta como instrumento relevante contra a guerra fiscal e a concentração do ISS em locais de alíquotas baixas. Todavia, conforme mencionado anteriormente, trouxe problemático ajuste ao local de cobrança para alguns serviços, visto que, apesar de seguir a lógica da redução das desigualdades, tem potencial de piorar a distribuição das receitas e penalizar de maneira desproporcional os pequenos municípios, o que ensejou a suspensão de efeitos da norma pelo STF.

Assim, impôs-se a complementação, pelo legislador, das normas da LC 157/2016, com fito de torná-las mais adequadas a atingir o efeito que buscam. No ano de 2020, foi emitida nova lei complementar com exatamente esse objetivo.

3.2. A LEI COMPLEMENTAR N. 175/2020

Apesar de celebrada pela maioria dos gestores municipais, a realidade é que a LC 157/2016 deixou lacunas e criou novos problemas, em particular ao regulamentar o local de cobrança do ISS. Problemas estes que poderiam muito bem impedir sua efetividade e agravar a má distribuição da arrecadação pelo território. Isso pois,

(...) as mudanças realizadas pela Lei Complementar nº 157/2016 exigem dos contribuintes envolvidos mudanças operacionais, haja vista que cada um dos 5.570 municípios passará a legislar sobre o tema e as empresas terão que observar milhares de legislações distintas, com diferentes guias de recolhimento, diversos prazos de pagamentos, variados modelos de emissão de notas e de escrituração fiscal, alíquotas díspares, elementos integrantes da base de cálculo discrepantes, entre outras dificuldades.¹⁴⁸

Atenta a isso, a CNM, uma das vozes mais ativas na busca pela desconcentração da arrecadação do ISS, auxiliou na elaboração de uma nova lei complementar, inicialmente apresentada na forma do PLSC 445, de 2017, de autoria do Senador Cidinho Santos. A nova lei tinha como objetivo construir meios para cobrança do ISS que não onerassem excessivamente os contribuintes, de modo que eles pudessem se adequar às novas regras de forma simples e

¹⁴⁸ SANTOS, Cidinho. Justificativa do PLS n. 445, de 2017. Senado Federal. Brasília. 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7283955&ts=1600922491408&disposition=inline>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

fiscalizável pelos municípios. Referido projeto, após alterações promovidas pela Câmara dos Deputados, foi finalmente aprovado no Congresso Nacional em agosto de 2020, dando origem à Lei Complementar n. 175, de 23 de setembro de 2020 (LC 175/2020).

Como mencionado, a nova lei tem como objetivo precípua solucionar os problemas apontados, corretamente, pelos contribuintes no novo regramento previsto pela LC 157/2016. Desse modo, ela não modifica os aspectos materiais ou quantitativos do ISS, tendo apenas estabelecido instrumentos para viabilizar a cobrança do imposto, bem como elucidado questões pendentes¹⁴⁹.

Sua alteração mais relevante, sem dúvida, foi prever que o ISS referente aos serviços cujo local de cobrança foi alterado pela LC 157/2016 passará a ser arrecadado por meio de um sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional. Esse sistema deve ser desenvolvido pelos próprios contribuintes, seguindo padrões estabelecidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA – também criado pela LC 175/2020¹⁵⁰) e será nele que o contribuinte declarará todas as informações necessárias a título de obrigação acessória. Os municípios, a seu tempo, terão acesso a tal sistema para obter as informações acerca da arrecadação de sua competência, bem como nele fornecer a legislação municipal que regulamenta o ISS, informar as alíquotas e disponibilizar os dados bancários para pagamento do imposto.

A LC 175/2020 também prevê a criação de um padrão nacional para as obrigações acessórias, proibindo que os municípios exijam o cumprimento de qualquer outra obrigação que não aquelas padronizadas, incluindo exigências de inscrição nos cadastros municipais ou de licenças e alvarás de abertura de estabelecimentos. O pagamento do imposto, por sua vez, também foi convencionado, devendo ser realizado por meio de transferência bancária no âmbito do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), de acordo com os dados bancários fornecidos pelos municípios do novo sistema. O comprovante da transferência é documento hábil para comprovar o pagamento do ISS.

Todas essas mudanças têm o objetivo claro de simplificar e baratear o pagamento e o cumprimento das obrigações acessórias do ISS para os contribuintes, visto que o maior

¹⁴⁹ A exceção a isso foi a exclusão do item 10.04 da lista de serviços (agenciamento, corretagem ou intermediação de *leasing*, *franchising* e *factoring*) das exceções promovidas pela LC 157/2016, de modo que a cobrança do ISS sobre esse serviço voltou a se dar no município do estabelecimento do prestador. O ISS sobre o item 15.09 (arrendamento mercantil), por sua vez, seguirá sendo cobrado no município do tomador.

¹⁵⁰ O CGOA é um comitê que tem como objetivo estabelecer os padrões para o sistema informatizado da arrecadação do ISS, bem como os padrões de obrigação acessória a serem utilizados por todos os contribuintes em todos os municípios. Ele é formado por representantes de municípios de todas as regiões, indicados pela CNM e pela Frente Nacional dos Prefeitos (FNP).

problema da LC 157/2016 era, certamente, o potencial aumento de custos para as empresas em cumprir as obrigações legais. Ou seja, para manter a tributação do ISS no local de cobrança dos serviços escolhidos, a LC 175/2020 “criou um padrão nacional de obrigação acessória com o fim de viabilizar e facilitar a cobrança, arrecadação e fiscalização do ISS”¹⁵¹.

As alterações, que em síntese consistem em um sistema unificado para prestação de informações, que são padronizadas para todos os municípios, e em um meio de pagamento também unificado, suprem a maior parte das reclamações feitas anteriormente, uma vez que, conforme defendido pelo autor do projeto de lei,

Os imensos obstáculos operacionais poderiam ser transpostos se o recolhimento do ISSQN puder ser feito por meio de uma guia única, com única data de pagamento, por tipo de operação realizada, agregando-se assim milhões de operações isoladas, em um ambiente seguro, acessível apenas mediante certificação digital, para assegurar a manutenção do sigilo fiscal.¹⁵²

Os contribuintes não terão que se preocupar com aumento de gasto em razão de obrigações acessórias diversas, como a necessidade de estabelecimento no município para pagamento de imposto, visto que a lei expressamente proíbe tal exigência e padroniza as demais. Além disso, também não incorrerão em gastos em razão do tempo adicional gasto para buscar a legislação municipal, visto que ela estará disponível a qualquer momento no novo sistema. Por fim, também não terão de adaptar-se a milhares de meios de pagamento distintos, visto que ele será o mesmo para todos os locais.

Por certo que ainda existem alguns custos adicionais que decorrerão da adaptação do local de cobrança, visto que ainda será necessária a realização da contabilização das receitas de maneira individualizada para cada município, bem como realizar milhares de pagamentos de ISS, quando antes havia necessidade de somente um. Porém, tais custos certamente diminuirão drasticamente com a LC 175/2020.

Além disso, a LC também trouxe respostas às dúvidas deixadas pela LC 157/2016. Como dito anteriormente, a maior delas dizia respeito à definição do tomador dos serviços excepcionados da regra geral do local de cobrança. Assim, a LC 175/2020 expressamente dispõe sobre quem seriam os tomadores para cada um desses serviços.

¹⁵¹ PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar. ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas. Minha Biblioteca. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

¹⁵² SANTOS, Cidinho. Justificativa do PLS n. 445, de 2017. Senado Federal. Brasília. 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7283955&ts=1600922491408&disposition=inline>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

No caso de dos planos de saúde, foi definido que o tomador é a pessoa física beneficiária, independentemente do plano ser individual ou coletivo. Na administração de consórcio, o tomador é o consorciado e, na administração de carteiras de valores mobiliários e fundos de investimento, o cotista. Já o tomador dos serviços de arrendamento é o arrendatário e, caso o arrendatário seja domiciliado no exterior, é o beneficiário do serviço no Brasil. Por fim, no caso do serviço de administração de cartões de débito/crédito prestados ao portador do cartão, o tomador é o primeiro titular do cartão. Nos serviços de administração de cartões prestados diretamente por bandeiras, credenciadoras ou emissoras de cartões, o local do estabelecimento credenciado é o domicílio do tomador e as credenciadoras e emissoras são as responsáveis pelo pagamento.

Com tais definições, a LC 175/2020 certamente minimiza a insegurança jurídica causada pelas modificações promovidas pela LC 157/2016, diminuindo as chances de judicialização desses pontos, que foram e seriam objeto de questionamentos pelos contribuintes e municípios.

Por fim, a LC 175/2020 também criou um regime de transição, no qual as receitas obtidas pelos municípios do estabelecimento do tomador a título de ISS sobre os serviços cujo local de cobrança foi modificado seriam repartidas com o município do estabelecimento do prestador entre os anos de 2021 e 2023, dando aos municípios que terão perdas na arrecadação tempo para organizar suas finanças.

Tais alterações, somadas à padronização que a lei promoveu nas obrigações acessórias e forma de pagamento do ISS, são instrumentos que viabilizam a vigência e os efeitos da LC 157/2016 e de todas as mudanças por ela promovidas. Ao mesmo tempo que simplificam a arrecadação pelos contribuintes, também possibilitam a fiscalização municipal e dão período de adaptação para os municípios afetados.

Porém, vale apontar que a LC 175/2020 também traz alguns problemas operacionais. Em primeiro lugar, é questionável se o legislador poderia obrigar o contribuinte a desenvolver o sistema de arrecadação e declaração para o ISS.

É que, ao assim proceder, a LC 175/20 estabelece uma obrigação em concreto (destinada ao contribuinte), ao invés de prever normas gerais (destinada aos legisladores municipais), o que ofende o âmbito material de competência da lei complementar (artigo 146, III, b da CF/88) e a competência tributária dos municípios (artigos 30, III, c/c 156, III, da CF/88). Isso tudo sem mencionar a eventual ofensa à proporcionalidade por ser o contribuinte — e não o Fisco — obrigado a arcar com o

ônus de desenvolver sistema para que o Estado exerça seu poder-dever de cobrar tributos.¹⁵³

Em segundo lugar, a lei previu que os sistemas elaborados pelos contribuintes deveriam seguir padrão unificado a ser dado pelo CGOA. Porém, ainda que padrão seja devidamente seguido, fato é que, caso cada contribuinte faça o seu próprio sistema (o que representa grande perda de eficiência por parte dos contribuintes, que se beneficiariam de um sistema unificado), os municípios terão de acessar e incluir dados em milhares de sistemas distintos. Esses dois fatores representam patentes ônus adicionais a serem sustentados, tanto pelos contribuintes do ISS, quanto pelos municípios. Todavia, certamente ainda são inferiores aos encargos que decorreriam da redação inicial da LC 157/2016.

Como tal, tem-se que a LC 175/2020 trouxe importantes melhorias à lei complementar de 2016, que acabaram por tornar mais realista a sua aplicação. Tendo em mente que ambas as normas se encarregam de solucionar (em diferentes níveis) os problemas anteriormente apontados na cobrança do ISS, que são responsáveis pela sua díspar arrecadação pelo país, conclui-se que, com as alterações promovidas em 2020, as duas leis complementares são instrumentos para melhorar a distribuição do ISS, atuando no sentido da concretização da redução das desigualdades regionais. Claro que, sozinhas, elas não solucionam o problema, visto que a perene desigualdade econômica e social ainda ocasionará a desproporcional arrecadação nos municípios que atualmente são mais ricos e mais desenvolvidos (certamente há mais tomadores do serviço de administração de fundos de investimento em São Paulo que em Ananindeua). Porém, elas tornam tal arrecadação mais próxima da realidade fática dos municípios, atuando no diminuir os privilégios das grandes cidades e daquelas que têm diminutas alíquotas, que atualmente arrecadam ISS sobre serviços com efeitos em todo o país.

3.3. A REFORMA TRIBUTÁRIA E O APERFEIÇOAMENTO DA DISTRIBUIÇÃO DA ARRECAÇÃO DO ISS

Conforme apontado, as duas leis complementares que alteraram a LC 116/2003 auxiliam na melhor distribuição de parte das receitas de ISS pelo território (por meio da

¹⁵³ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. Consultor Jurídico, 2020. Disponível em: <

redistribuição estimada em 6 bilhões de reais e dos efeitos indiretos do combate à guerra fiscal). Porém, as modificações por elas trazidas ainda dizem respeito apenas a pequena parte da arrecadação, ainda que relevante, de modo que, mesmo com a efetividade plena de tais normas não pode se dizer que o ISS será efetivamente bem repartido entre os municípios. Por essa razão, o princípio da redução das desigualdades regionais impõe que mais mudanças ao regramento do ISS sejam realizadas, de modo a garantir receitas justas aos municípios pequenos e menos desenvolvidos.

Entretanto, tais alterações não são de simples realização. Como mencionado, o Brasil é o país onde os empresários gastam mais tempo para atender às exigências da lei tributária, de modo que eventuais mudanças legais que aumentem, ainda mais, a complexidade do sistema, representarão grande ônus aos contribuintes, podendo até mesmo inviabilizar sua atuação. Exemplo disso é a redação inicial da LC 157/2016, que tinha objetivo de redistribuir as receitas do ISS, mas não se atentou à realidade fática da arrecadação, aumentando desproporcionalmente o custo dos contribuintes para cumprir a lei tributária, arriscando sua atuação nos pequenos municípios. Logo, qualquer transformação legal deve, além de visar melhorar a distribuição do imposto, se atentar à necessidade de não aumentar a complexidade do sistema tributário e, se possível, simplificá-lo.

Nos últimos anos, a simplificação do sistema tributário se tornou pauta relevante junto à Presidência e ao Congresso Nacional culminando na criação, em fevereiro de 2020, da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, que tem como fim consolidar o texto da reforma tributária, atualmente objeto de diversas proposições. Muitas das propostas no âmbito de tal reforma alteram as regras do ISS, afetando a distribuição da arrecadação, ou até mesmo extinguem o imposto.

As propostas que envolvem o ISS costumam tentar assemelhar o imposto ao IVA, um imposto não-cumulativo sobre valor agregado, espécie tributária que atua como um imposto geral sobre o consumo e cuja tributação se dá sempre no destino final do bem e serviço. O uso do IVA se difundiu entre os países da União Europeia, uma vez que o bloco necessitava padronizar a tributação dos Estados-Membros para permitir a maior integração regional, mas desde então ele também já foi adotado também por países latino-americanos, como a Argentina, Uruguai e Bolívia¹⁵⁴. Contudo, tal comparação não é tão simples de ser efetivada, visto que o IVA atualmente em uso nesses vários países não se adequa perfeitamente às previsões constitucionais, em especial quanto à autonomia dos entes federativos. Isso pois, com algumas

¹⁵⁴ SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Helio Silva Ourem. Breve Estudo Comparado entre o ISS Brasileiro e o IVA Lusitano. Revista CEJ, Brasília, jan./abr. 2014. 114-121.

exceções, o IVA é um imposto de âmbito nacional, cujas disposições se aplicam uniformemente em todo território. Sua implantação em um território federado, com competências tributárias diversas, certamente passaria por dificuldades ainda não percorridas nos locais onde ele já é usado. Por essa razão, doutrinadores como a Professora Misabel Derzi afastam a possível equiparação entre o ISS e o IVA¹⁵⁵.

Dentre as propostas mais relevantes para os fins da presente análise em trâmite no Congresso Nacional, podemos citar as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) de n. 45/2019 e 110/2019, bem como a Emenda Substitutiva Global n. 144 à PEC 110/2019. Conforme será visto, essas três propostas alteram de maneira significativa as regras vigentes para o ISS, trazendo efeitos diretos na arrecadação municipal.

A PEC 45, apresentada pelo Deputado Baleia Rossi, busca promover mudança radical no sistema tributário nacional. A proposta tem objetivo precípuo de simplificar a tributação do consumo, mas, ao mesmo tempo, reconhece os problemas no regramento do ISS e busca também combater a guerra fiscal, como exposto em sua justificativa:

Um terceiro problema do modelo brasileiro resulta da cobrança predominantemente na origem do ICMS nas operações interestaduais e do ISS nas operações intermunicipais, contrariando o desenho do IVA, que é um imposto cobrado no destino. Este modelo estimulou a guerra fiscal entre estados e municípios – afetando o equilíbrio da estrutura federativa brasileira –, além de gerar um viés antiexportação no sistema tributário do país.¹⁵⁶

Para tentar solucionar esses problemas, a PEC substitui os cinco tributos que oneram os bens e serviços (IPI, ICMS, ISS, Cofins e a contribuição para o PIS¹⁵⁷) por um único imposto, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que seria uma espécie de IVA.

O IBS seguiria a lógica geral do IVA, tendo legislação única e uniforme, incidindo sobre base ampla de bens e serviços e sendo cobrado sempre no local de destino do bem/serviço tributado. Porém, se diferenciaria do IVA usual, visto que, com fito de manter a autonomia dos entes federativos, sua alíquota seria formada pela soma de alíquotas federais, estaduais e municipais, que seriam definidas por cada ente federativo por meio de lei ordinária própria. A arrecadação, a seu tempo, se daria por meio de sistema unificado nacional (como aquele criado

¹⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 491-492).

¹⁵⁶ ROSSI, Baleia. Justificativa da PEC n. 45/2019. Câmara dos Deputados. Brasília. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 31 de março de 2021.

¹⁵⁷ A Cofins e a contribuição para o PIS incidem sobre a receita operacional das empresas, ou seja, o faturamento obtido com a venda de bens e serviços. Como tal, são consideradas um tributo federal sobre o consumo.

pela LC 175/2020, mas para todos os tributos sobre o consumo). A justificativa da proposta explica didaticamente como se daria a definição das alíquotas e o pagamento:

Haverá três alíquotas de referência do IBS – uma federal, uma estadual e uma municipal – que serão calibradas de forma a repor a perda de receita dos tributos que estão sendo substituídos pelo IBS. Pela proposta, as alíquotas de referência serão calculadas pelo Tribunal de Contas da União e aprovadas pelo Senado Federal. Para a União, a alíquota de referência do IBS será aquela que repõe a perda de receita com o PIS, a Cofins e o IPI, descontado o ganho de receita decorrente da criação do imposto seletivo; para os Estados será aquela que repõe a receita do ICMS do conjunto dos Estados; e para os Municípios será a que repõe a receita de ISS do conjunto dos municípios do país.

A União, os Estados e os Municípios poderão fixar sua alíquota do IBS em valor distinto da alíquota de referência, por meio de lei ordinária. Na ausência de lei do ente federativo fixando a alíquota em valor distinto, a alíquota do IBS será a alíquota de referência.

Embora seja garantida a prerrogativa dos entes federativos de fixar sua alíquota (não a base de cálculo, que será uniforme em todo o país), ela não pode variar entre quaisquer bens, serviços ou direitos. Por exemplo, se a alíquota estadual de referência do IBS for 10%, o Estado de São Paulo poderá reduzi-la para 9% ou aumentá-la para 11%, mas alíquota fixada se aplicará a todas as operações, não sendo possível adotar uma alíquota maior ou menor somente para televisores ou automóveis.

(...)

Para o contribuinte o relevante será apenas a alíquota total, não havendo diferenciação entre os entes federativos no cumprimento de obrigações principal ou acessórias. Ou seja, o contribuinte apurará os débitos e créditos do IBS e recolherá o imposto mediante procedimentos unificados e guia única, a exemplo do que ocorre com o regime do SIMPLES Nacional.¹⁵⁸

A arrecadação seria gerida e regulamentada por um comitê gestor formado por representantes da União, estados e municípios, enquanto a fiscalização seria realizada pelas três esferas governamentais. As receitas seriam distribuídas de acordo com a parcela arrecadada pela alíquota do determinado ente, somando-se a essa parcela o imposto pago sobre bens/serviços que tiveram aquele ente como destino final, e subtraindo o imposto sobre bens/serviços que tiveram como destino outro ente. Ou seja, um Município A que tenha definido alíquota de 10% (sendo que a União e os estados também definiram alíquotas de 10%, totalizando 30%) receberia 1/3 do total IBS arrecadado sobre as operações em seu território, valor ao qual seria somado o valor arrecadado em operações em outros municípios, mas que tiveram o Município A como destino final, e subtraído o valor arrecadado sobre operações ocorridas no Município A, mas que tiveram outros municípios como destino final¹⁵⁹.

¹⁵⁸ ROSSI, Baleia. Justificativa da PEC n. 45/2019. Câmara dos Deputados. Brasília. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 31 de março de 2021.

¹⁵⁹ A PEC 45 também prevê um longo regime de transição e mudanças nas regras de transferências intergovernamentais, que não são o foco do presente trabalho.

Ao comparar o possível novo cenário com a atual tributação municipal dos serviços, observamos mudanças consideráveis. Foi visto que o ISS, como está, é usualmente cobrado no município do estabelecimento do prestador do serviço e tem alíquotas variáveis para cada serviço prestado em cada um dos municípios, sendo autorizada a concessão de benefícios fiscais que não reduzam a alíquota efetiva a valor abaixo do mínimo legal. Já com o IBS, a tributação se daria, unicamente, no destino da prestação de serviços, a alíquota seria a mesma para todos os serviços em um determinado município e seriam vedados os benefícios.

Deste modo, à primeira vista, a PEC parece ir ao encontro do defendido no presente trabalho, no sentido de que a redefinição do local de cobrança do imposto sobre serviços é um meio de combate à guerra fiscal e à má distribuição das receitas com arrecadação pelo território nacional. Afinal, ela transfere a tributação do serviço para o local ao qual ele se destinou e teve efeitos, saindo da ficção jurídica do estabelecimento do prestador e indo para o local onde faticamente deveria se dar a tributação, acabando com o privilégio dado às grandes cidades pelas regras atuais.

Porém, a realidade é que a PEC 45 acaba com a divisão prevista na constituição das competências tributárias¹⁶⁰, de modo que os serviços que hoje estão sendo tributados pelo município¹⁶¹, passariam a ser tributados pelas três esferas. Ou seja, os municípios, que antes tinham a competência constitucional de instituir impostos sobre o lucrativo e crescente setor de serviços, passariam a dividir essa competência com os outros entes, em troca recebendo participação de outros tributos que podem não ser tão lucrativos. Assim, a possível melhoria na arrecadação dos municípios menores em razão da troca do local de cobrança poderia ser superada por uma perda generalizada de arrecadação, em razão da divisão da arrecadação derivada dos serviços com os outros entes.

Essa é a previsão do “Simplifica Já”, movimento formado por entidades representativas dos contribuintes e dos municípios (como a FNP), que estima que, em razão do crescimento da prestação de serviços, todos os municípios perderiam arrecadação com a unificação dos tributos. A lógica usada pelo movimento é a de que, como a arrecadação do ISS vem crescendo mais que os demais tributos, a participação dos municípios na arrecadação total também vem

¹⁶⁰ Além disso, é possível também alegar que a PEC 45 viola o princípio da seletividade, visto que proíbe a instituição de alíquotas diferenciadas entre os serviços conforme sua essencialidade. Querendo ou não, o ISS possui também forte propósito extrafiscal e a proibição da definição de alíquotas diferenciadas, ainda que simplificasse o sistema, poderia onerar de maneira elevada serviços essenciais. A PEC cria também um imposto seletivo, que incidiria sobre produtos e serviços específicos e selecionados, mas ele ainda não atingiria amplamente os serviços tributados pelo ISS.

¹⁶¹ Lembra-se que os Estados também tributam os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal/ interestadual.

aumentando. Portanto, com a unificação, os municípios cederiam esse aumento aos estados e à União, enquanto em troca receberiam parcela da tributação sobre mercadorias, que tem aumento menor. Isso, no período de 15 anos, representaria perda de 33 bilhões em arrecadação pelos municípios¹⁶². Logo, ainda que a PEC 45 traga evidente simplificação do sistema tributário sobre o consumo, abarcando modificações válidas ao sistema atual, ainda não é possível afirmar que ela auxiliaria na melhor distribuição das receitas no país, podendo, até mesmo, ser responsável por reduzir a arrecadação pelos municípios, os tornando ainda mais dependentes das transferências intergovernamentais para obter receitas.

Problema semelhante ocorre com a PEC 110, em trâmite no Senado Federal e de autoria do Senador Davi Alcolumbre, e outros. Assim como a PEC 45, ela também prevê a unificação de tributos federais, estaduais e municipais (além dos 5 unificados pela PEC 45, também incluiria o IOF, o Salário-Educação e a Cide-Combustíveis) no IBS. Contudo, diferentemente do que ocorre com a PEC em trâmite na Câmara dos Deputados, esse IBS seria um imposto de competência estadual, apenas. Deste modo, caberia ao estado instituir e definir as alíquotas do novo tributo e, após sua arrecadação, repassar parte das receitas à União (35,57%) e aos municípios (22,91%), que sequer poderiam definir suas próprias alíquotas.

Assim, além dos mesmos problemas já mencionados quanto à PEC 45, a PEC 110 também retira toda a autonomia municipal na tributação dos serviços, de modo que, ao final, será o estado que decidirá quanto os municípios efetivamente receberão de tributação ao definir a alíquota do imposto. Esse IBS, como tal, provavelmente não auxiliaria na melhor distribuição das receitas, pelas razões acima expostas, e ainda retiraria dos municípios qualquer poder sobre a sua maior fonte de receitas próprias, deixando-os ainda mais dependentes dos outros entes federativos.

A diminuição das receitas municipais em decorrência dessas mudanças é reconhecida pelos próprios autores da PEC, que criariam um mecanismo temporário para tentar reduzir as perdas:

Há também previsão de que lei complementar disponha sobre critérios, forma e montante da compensação aos Municípios em caso de frustração de receitas. Para tanto são utilizados recursos do fundo de equalização de receitas per capita, apelidado de Fundo de Solidariedade Fiscal, para, no período de quinze anos da transição, destacar parcela dos seus valores para reduzir eventuais perdas nas receitas municipais em decorrência da aprovação da Emenda Constitucional.¹⁶³

¹⁶² SIMPLIFICA JÁ. Relatório sobre as PECs 45 e 110 para todos os Municípios. Simplifica Já. 2020. Disponível em: < <https://simplificaja.org.br/>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

¹⁶³ ALCOLUMBRE, Davi. **Justificativa da PEC n. 110/2019**. Senado Federal. Brasília. 2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>>. Acesso em: 30 de março de 2021.

Deste modo, ainda que atinjam seu objetivo de simplificar o sistema tributário para os contribuintes, dificilmente as propostas melhorarão a distribuição das receitas tributárias entre os municípios do Brasil, provavelmente concentrando ainda mais as receitas na União e nos estados. Uma terceira proposta, apresentada na forma da Emenda Substitutiva Global n. 144 (ESG 144) à PEC 110, traz previsões aparentemente mais alinhadas às necessidades municipais.

A ESG 144 foi elaborada pelo movimento “Simplifica Já” como reação aos problemas das duas PECs da reforma tributária. Ela prevê a aglutinação da contribuição para o PIS e da Cofins, mas mantém o ICMS e o ISS como impostos independentes. Especificamente para o ISS, ela traz algumas modificações relevantes.

Em primeiro lugar, ela define o que seriam serviços tributáveis, excluindo tal definição da competência da lei complementar, e, conseqüentemente, a necessidade de uma lista taxativa de serviços. Além disso, em seus termos, o ISS passaria a ter uma alíquota municipal única, aplicável a todos os serviços, sendo vedado qualquer tipo de benefício fiscal ou regime especial. Haveria também a criação de um comitê gestor do ISS, que promoveria a padronização nacional da regulamentação do ISS e de suas obrigações acessórias, das notas fiscais e guias de pagamento e gerenciaria um sistema unificado e centralizado de arrecadação para o imposto. Por fim, seguindo o exemplo dado pelo ICMS, seria criada uma alíquota intermunicipal fixa, distribuindo a arrecadação entre o município de origem e de destino da prestação de serviços.

As duas primeiras mudanças (a definição de serviço tributável e a alíquota municipal única) têm objetivo claro de simplificação do imposto, visto que os dois temas são certamente os mais controversos e discutidos judicialmente. Se essa simplificação se concretizaria, ainda não pode ser afirmado, afinal, mesmo que não se tenha que classificar os serviços, o que certamente diminui a quantidade de litígios, haverá grande discussão sobre o que se enquadraria ou não na definição constitucional de serviços – ponto que foi superado recentemente dentro da regulamentação atual, quando o STF decidiu pela taxatividade da lista da LC 116/2016. Além disso, assim como na PEC 45, a alíquota única fere o princípio da seletividade, tirando dos municípios o poder de utilizar o ISS também com fins extrafiscais, caso eles assim desejem. Todavia, como foi dito nos capítulos iniciais, tais questões não possuem relação direta com a distribuição das receitas, devendo ser examinadas no momento oportuno.

As demais alterações, a seu tempo, dizem respeito a fatores relacionados com o objeto deste trabalho. Como apontado, um dos principais colaboradores para a má distribuição do ISS é seu aspecto espacial, que concentra a arrecadação em locais com grande concentração de empresas em detrimento de municípios que tenham prestação de serviço, mas não sediadas as

prestadoras. Isso pois o ISS é, via de regra, arrecadado no município do estabelecimento do prestador, e não no local da prestação ou onde tal prestação teve efeitos. Também foi visto que a LC 157/2016 (com as alterações da LC 175/2020) tentou mudar tal realidade, definindo diversos serviços cuja tributação passaria a se dar no município do tomador do serviço.

Porém, a ESG 144 vai bem além da LC 157/2016, pois definitivamente divide a arrecadação do ISS entre a origem e o destino da prestação para todos os serviços. Para tanto, cria uma alíquota intermunicipal (que corresponde à alíquota mínima), que seria valor arrecadado pela origem, enquanto o município destino ficaria com a diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual. Ou seja, a arrecadação, que antes ficava concentrada em poucos locais, seria efetivamente repartida com o local no qual o serviço teve efeitos. Além disso,

Com a manutenção de parte da tributação do ISS na origem, há uma maior integração entre os municípios mais produtores e aqueles mais consumidores, fazendo com que os municípios menores mais consumidores, que não tenham estrutura de administração tributária, possam se valer da máquina arrecadatória do município de origem, normalmente mais bem capacitado em sua estrutura de administração tributária, e que terá também interesse em fiscalizar, coisa que não aconteceria se a tributação fosse 100% no destino.¹⁶⁴

A ESG 144 também se atentou ao aspecto prático de tais alterações e, diferentemente da EC 157/2016, previu meio de viabilização da arrecadação: a unificação e padronização da regulamentação do imposto, das obrigações acessórias, das notas fiscais e das guias de pagamento. Também foi além da LC 175/2020, que pretendia que os contribuintes criassem seu próprio sistema de arrecadação, e determinou a criação de um sistema unificado e centralizado de âmbito nacional, sob a responsabilidade do comitê gestor do ISS.

Logo, diferentemente da proposta inicial das PECs que, ao que tudo indica, não trariam efetiva melhora na arrecadação municipal, a ESG 144 traz proposta ousada, mas interessante, para endereçar a má distribuição. A repartição das receitas proposta certamente tem o condão de aumentar a arrecadação de municípios que, atualmente, recebem parcelas injustas de ISS, sem, ao fazê-lo, diminuir de maneira repentina e considerável a receita dos locais que sediam as empresas. Além disso, a manutenção da alíquota mínima, somada à vedação a benefícios fiscais ajuda a combater a guerra fiscal, o que, como visto, é fator para a discrepância arrecadativa entre os municípios. E, igualmente importante, realiza tais alterações sem

¹⁶⁴ SIMPLIFICA JÁ. Relatório sobre as PECs 45 e 110 para todos os Municípios. Simplifica Já. 2020. Disponível em: < <https://simplificaja.org.br/>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

excessivamente onerar os contribuintes, que não terão que se preocupar com inúmeras legislações municipais e com obrigações acessórias que inviabilizariam sua atuação.

Evidente que, por se tratar de uma Emenda a um projeto que não se sabe se será aprovado¹⁶⁵ e cujos efeitos ainda não podem ser devidamente mensurados, é difícil estimar se a mudança promovida efetivamente seria positiva para os municípios e contribuintes. Porém, sob a perspectiva da arrecadação municipal, essa é a proposta que aparenta estar mais convergente ao objetivo constitucional da redução das desigualdades regionais, bem como atenta aos limites impostos pela autonomia municipal. E, a realidade é que as previsões da ESG 144 forçam a redistribuição das receitas, que antes eram concentradas em um só município, ainda que os efeitos reais possam não ser tão consideráveis quanto pode-se imaginar.

Diante de todo o exposto, conclui-se que os legisladores brasileiros, em especial nos últimos anos, estão atentos à necessidade de redistribuir as receitas obtidas com o ISS, e, nesse intuito, aprovaram duas novas leis complementares. Porém, ainda que tenham objetivo louvável, tais normas carregam problemas consideráveis e endereçam apenas parte das causas da má distribuição. Novas propostas, que abarcam de maneira mais ampla e radical a tributação dos serviços estão em trâmite, sob atento escrutínio das entidades e dos gestores municipais. É possível que, nos próximos anos, as malfadadas regras de arrecadação que ensejam a concentração do ISS tenham sido substituídas por normas que mais se adequam ao princípio constitucional da redução das desigualdades regionais, colocando esse tributo como fator ainda mais relevante para sua concretização.

¹⁶⁵ Em um primeiro momento o Governo Federal parecia apoiar a unificação dos impostos sobre o consumo, nos termos das PECs 45 e 110. Porém, a proposta efetivamente enviada pelo Governo ao Congresso previu a unificação, apenas, da contribuição para o PIS e da Cofins, de modo que o ISS permaneceria inalterado em um primeiro momento.

CONCLUSÃO

A partir do desenvolvimento do neoconstitucionalismo e da implementação das ideias neopositivistas ao ordenamento constitucional pátrio, criou-se a necessidade de o direito brasileiro concretizar os princípios expressos ou implícitos da Constituição Federal. Conforme visto no Capítulo I, nesse contexto se insere o princípio da redução das desigualdades regionais, que veio elencado como objetivo da República e se reflete em diversas outras disposições. A Constituição também previu vários meios para tal concretização que, infelizmente, ainda não ocorreu plenamente. Como tal, possível que as previsões constitucionais não tenham a efetividade almejada ou que, o que é mais provável, não estejam sendo aplicadas da maneira mais adequada. O ISS é certamente um importante mecanismo para a redução das desigualdades, visto que é a maior fonte de receitas próprias municipais, via de regra, mas sua discrepante distribuição na realidade reforça a situação injusta, ao invés de atuar para a mudança.

Nesse sentido, no Capítulo II foi demonstrado que dois aspectos do ISS são os maiores responsáveis pela má distribuição do tributo. Em primeiro lugar, as regras que estabelecem que o imposto deve ser arrecadado no município do estabelecimento do prestador criam uma ficção jurídica que privilegia grandes cidades que sediam muitas empresas, enquanto impedem que as demais localidades arrecadem ISS sobre serviços prestados em seu território. Além de ir de encontro à Constituição, essa disposição faz com que São Paulo, sozinho, seja responsável por mais de 20% de toda a arrecadação do ISS, enquanto inúmeros municípios não arrecadam quase nada. Além disso, a falta de regulamentação e clareza acerca das alíquotas mínimas e de benefícios fiscais cria situação favorável ao desenvolvimento de uma guerra fiscal que, como visto, é outro fator que acaba por privilegiar os locais mais desenvolvidos.

Por fim, no Capítulo III examinou-se, primeiramente, as duas novas leis complementares que alteraram o regramento do ISS (LC 157/2016 e LC 175/2020) e foi visto que a primeira, apesar de atuar na desconcentração das riquezas, impôs elevados ônus aos contribuintes, que acabaram por retirar qualquer efetividade de suas previsões e arriscar a diminuir, ainda mais, a arrecadação do ISS pelas pequenas cidades. A segunda, a seu tempo, tentou solucionar a maior parte desses impedimentos, o que conseguiu fazer, apesar de emergirem alguns novos problemas de suas previsões. Mesmo assim, as duas normas endereçaram apenas uma parte das desigualdades e, ainda que plenamente efetivas, não seriam suficientes para definitivamente solucionar a má distribuição do produto da arrecadação.

Por essa razão, foram analisadas propostas no âmbito da Reforma Tributária que mudam radicalmente a tributação dos serviços, chegando ao ponto de extinguir o ISS, sendo constatado que as duas principais propostas (PEC 45 e PEC 110), ainda que se atentem a vários dos problemas apontados neste trabalho, poderiam levar a uma menor arrecadação municipal e, conseqüentemente, maior dependência, pelos municípios, dos estados e da União. Ao mesmo tempo, uma Emenda apresentada à PEC 110 (ESG 144) atenta a essa realidade, trazendo proposta que melhor se coaduna com os objetivos da Constituição.

Em face de todo o exposto, espera-se ter ficado evidenciada a importância do ISS para os municípios como uma relevante fonte de receitas, bem como a necessidade de mudanças legais que, com a melhor técnica legislativa, atuem na desconcentração do referido imposto sem, com isso, onerar ainda mais os contribuintes. A redução das desigualdades regionais, como visto, não é somente um objetivo, mais também um princípio constitucional. Como tal, todas as esferas governamentais devem atuar para sua concretização e, em especial, deve o legislador garantir que as novas normas cada vez mais contribuam para a igualdade entre as regiões brasileiras. Nesse sentido, o legislador não parece estar totalmente alheio a essa realidade, existindo movimentação promissora no Congresso Nacional. Porém, a verdade é que, para que o ISS se torne efetivamente um fator para a redução das desigualdades regionais, será necessário ir além.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAMGE. Estudo Técnico n. 4. **Associação Brasileira de Planos de Saúde**, 2017. Disponível em: <<https://www.abramge.com.br/portal/images/dados-setoriais/estudo-tecnico/estudo-tecnico-4.pdf>>. Acesso em: 27 de março 2021.

ALCOLUMBRE, Davi. **Justificativa da PEC n. 110/2019**. Senado Federal. Brasília. 2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>>. Acesso em: 30 de março de 2021.

ALEXY, Robert. **Conceito e Validade do Direito**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ANANINDEUA. **Lei 2.181/05 - Código Tributário Municipal**. Ananindeua, PA, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Parecer juntado na Petição Inicial da ADI 5835**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, p. 40. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2020: Comparing Business Regulation in 190 Economies**. Banco Mundial. Washington, p. 149. 2021. (978-1-4648-1441-9). Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso em 27 de março de 2021.

BARRETO, Aires. F.; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. **Revista da Escola Nacional da Magistratura**, Brasília, Outubro 2006. 26-72.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4. Digital. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. Constituição e Superação das Desigualdades Regionais. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 94-100.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Perguntas e respostas - Contas de Depósito**. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/perguntasfrequenterespostas/faq_contasdedeposito>. Acesso em: 21 de março de 2021.

BRASIL. Lei n. 70 de 22 de outubro de 1836. **Senado Federal**, 1836. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/540984/publicacao/15632561>>. Acesso em: 16 de março de 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF, 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968**. Brasília, DF, 1968.

BRASIL. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003**. Brasília, DF, 2003.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Brasília, DF, 2006.

BRASIL. **Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016**. Brasília, DF, 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Mensagem n. 720, de 29 de dezembro de 2016**. Presidência da República. Brasília. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 592.905/SC**. Relator Ministro Eros Grau. Tribunal Pleno. Julgado em 2 de dezembro de 2009, DJ de 5 de março de 2010. Brasília, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF n. 190**. Relator Ministro Edson Fachin. Tribunal Pleno. Julgado em 29 de setembro de 2016, DJ de 27 de abril de 2017. Brasília, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n. 1.167.509/SP**. Relator Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 1º de março de 2021, DJe de 16 de março de 2021. Brasília, 2021.

CALEJO, Marco. Câmara de SP aprova CPI para apurar sonegação de ISS. **Câmara Municipal de São Paulo**, 2020. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/blog/camara-debate-pauta-de-votacao-e-aprova-abertura-de-cpi-para-investigar-sonegacao-fiscal/>>. Acesso em: 23 de março de 2021.

CALLIARI, Marcelo. **Voto na Consulta n. 38/99**. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/6.%20Parecer%20CADE%20Consulta%20Guerra%20Fiscal%20e%20Concorr%C3%A4ncia.pdf>. Acesso em: 27 de março de 2021.

CARRAZZA, Roque. Breves Considerações sobre o art. 12, do Dec.-lei 406/68. **Suplemento Tributário LTr n. 135**, 1979.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. ISS 2017. **CNM**, 2017. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/index.php/institucional/iss_2017>. Acesso em: 14 de março de 2021.

CONTI, José Maurício. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma Perspectiva Comparada. In: CONTI, M.; SCAFF, F.; BRAGA, C. E. F. **Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas**. São Paulo: Conceito, 2010. p. 15-34.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO. Arrecadação federal cai 6,91% em 2020. **Agência Brasil**, 2021. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-01/arrecadacao-federal-cai-691-em-2020#:~:text=Segundo%20a%20Receita%20Federal%2C%20a,do%20esperado%20pelas%20institui%C3%A7%C3%B5es%20financeiras.>>. Acesso em: 22 de março de 2021.

EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO. PIB de 2020 fecha com queda de 4,1%, revela pesquisa do IBGE. **Agência Brasil**, 2021. Disponível em: <[https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-03/pib-de-2020-fecha-com-queda-de-41-revela-pesquisa-do-ibge#:~:text=O%20Produto%20Interno%20Bruto%20\(PIB,alta%20de%204%2C6%25.>](https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-03/pib-de-2020-fecha-com-queda-de-41-revela-pesquisa-do-ibge#:~:text=O%20Produto%20Interno%20Bruto%20(PIB,alta%20de%204%2C6%25.>)>. Acesso em: 22 de março de 2021.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e Desenvolvimento Econômico Regional: Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. Dissertação (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2006. 180.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009. 188.

FRENTE NACIONAL DOS PPREFEITOS. **Multi Cidades - Finanças dos Municípios do Brasil**. Frente Nacional dos Prefeitos. Vitória. 2019. Disponível em: <<https://www.fnpp.org.br/publicacoes>>. Acesso em: 4 de abril de 2021.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: Doutrina e Prática**. 2. ed. São Paulo: Grupo Gen, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua. **IBGE**, 2020. ISSN 978-85-240-4529-5. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101709_informativo.pdf>. Acesso em: 10 de março de 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. IBGE-Cidades. **IBGE**, 2021. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/campinas/panorama>>. Acesso em: 10 de março de 2021.

JUCÁ, Romero. **Justificativa do PLS n. 386/2012**. Senado Federal. Brasília. 2012. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168340&ts=1594012467077&disposition=inline>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

LEMES, Narcilene Moreira Machado.; MACHADO, Paulo Henrique Araujo Lemes. **Federalismo Fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais**. 1. ed. Curitiba: CRV, 2019. ISBN 978-85-444-3484-0.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. ISBN 978-85-392-0453-3.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELLO, Omar. **ISS: Constituição Federal e LC 116 Comentadas**. Minha Biblioteca. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PIKETTY, Thomas. **A Economia da Desigualdade**. Digital. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

POÁ. Procuradoria Jurídica da Estância Hidromineral de Poá. **Pedido de ingresso como amicus curiae (72304/2017) na ADI 5835**. Poá, SP, 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Relatório do Desenvolvimento Humano 2010**. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. [S.l.], p. 253. 2010. Disponível em: <<https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/library/idh/relatorios-de-desenvolvimento-humano/relatorio-do-desenvolvimento-humano-200010.html>>. Acesso em: 10 de março de 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Paternalismo federativo e a competência para a concessão de benefícios fiscais no ICMS e no ISS. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, n. 59, Setembro 2012. 133-151.

ROCHA, Hildo. **Justificativa da Emenda Aglutinativa n. 5 ao PLP 366/2013**. Câmara dos Deputados. Brasília. 2015. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=603566>>. Acesso em: 27 de abril de 2021.

ROSSI, Baleia. **Justificativa da PEC n. 45/2019**. Câmara dos Deputados. Brasília. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filena me=PEC+45/2019>. Acesso em: 31 de março de 2021.

SANTOS, Cidinho. **Justificativa do PLS n. 445, de 2017**. Senado Federal. Brasília. 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7283955&ts=1600922491408&disposition=inline>>. Acesso em: 27 de março de 2021.

SÃO PAULO (SP). Câmara Municipal. **Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito da Sonegação Tributária**. São Paulo (SP), 2019. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/wp-content/uploads/2018/03/RELAT%C3%93RIO-CPI-FINAL-05-12-19-finalizado-assinado.pdf>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

SÃO PAULO (SP). Procuradoria Geral do Município. **Pedido de ingresso como amicus curiae (66931/2018) na ADI 5835**. São Paulo, SP, 2018. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

SÃO PAULO (SP). **Instrução Normativa da Secretaria Municipal de Finanças – SF/SUREM 8 de 18 de julho de 2011**. São Paulo, SP, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª Edição. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. ISBN 978-65-5559-268-9.

SEBRAE. DataSEBRAE. **SEBRAE**, 2020. Disponível em: <<https://datasebrae.com.br/totaldeempresas/>>. Acesso em: 21 de março de 2021.

SILVA, Thiago Augusto Alves da; CAMPOS, Helio Silva Ourem. Breve Estudo Comparado entre o ISS Brasileiro e o IVA Lusitano. **Revista CEJ**, Brasília, jan./abr. 2014. 114-121.

SIMPLIFICA JÁ. **Relatório sobre as PECs 45 e 110 para todos os Municípios**. Simplifica Já. 2020. Disponível em: < <https://simplificaja.org.br/>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-20/opiniaocobranca-iss-municipio-incompetente#:~:text=Pela%20leitura%20dos%20novos%20dispositivos,realizada%20pela%20LC%20157%2F16.&text=Por%20n%C3%A3o%20h%C3%A1%20falar%20em,resqu%20de%20presta%20>>. Acesso em: 31 de março de 2021.

TESOURO NACIONAL. **Balço do Setor Público Nacional (BSPN)**. Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/balanco-do-setor-publico-nacional-bspn/2017/114>>. Acesso em: 20 de março de 2021.