



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**VIRGÍNIA SANTANA CORRÊA OLIVEIRA**

**A ALÍQUOTA MÍNIMA DE ISS E AS ISENÇÕES ONEROSAS**

Salvador  
2018

**VIRGÍNIA SANTANA CORRÊA OLIVEIRA**

**A ALÍQUOTA MÍNIMA DE ISS E AS ISENÇÕES ONEROSAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Salvador  
2018

O48

Oliveira, Virgínia Santana Corrêa,

A alíquota mínima de ISS e as isenções onerosas / por Virgínia Santana  
Corrêa Oliveira. – 2018.

141 f.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de  
Direito, 2018.

1. Competência tributária. 2. Imposto sobre serviços. 3. Imunidade  
Tributária. I. Universidade Federal da Bahia. II. Título

CDD- 343.043

**VIRGÍNIA SANTANA CORRÊA OLIVEIRA**

**A ALÍQUOTA MÍNIMA DE ISS E AS ISENÇÕES ONEROSAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito, da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Aprovada em \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2018.

---

Edvaldo Pereira de Brito - Orientador  
Doutor e Livre-Docente em Direito pela Universidade de São Paulo  
Universidade Federal da Bahia

---

Paulo Roberto Lyrio Pimenta  
Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Universidade Federal da Bahia

---

Denise Lucena Cavalcante  
Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
Universidade Federal do Ceará

Aos meus pais e às minha irmãs, meu porto sempre seguro.

## AGRADECIMENTOS

Muitos me ajudaram ao longo da gratificante, mas árdua caminhada do curso de mestrado, do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal da Bahia, entretanto, há alguns sem os quais essa jornada teria se tornado muito mais difícil. Desse modo, não posso deixar de agradecer imensamente:

Aos meus pais, Joséfison e Leusa, e às minhas irmãs, Marília e Beatriz, pelo apoio incondicional em todos os momentos da minha vida. Sem vocês seria quase impossível alcançar os meus objetivos e sonhos.

A minha amiga-irmã Fernanda Campos, pelo suporte e encorajamento de sempre, que foram decisivos para a elaboração e finalização desse trabalho.

A Carolina Strauch pela compreensão e apoio durante todo o curso do mestrado, especialmente nos momentos mais críticos de elaboração dessa dissertação.

A Daniela Brandão, minha maior incentivadora para o ingresso no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, sempre disponível e presente para empréstimo de material e longas discussões acadêmicas.

A Ana Beatriz pelo incentivo durante o processo de escrita, que me permitiu acreditar que, apesar das adversidades, com esforço e concentração, a dissertação se concretiza.

Aos colegas Bruno Nova e Carlos Cerqueira pelo apoio durante a caminhada do mestrado.

A Vitória Olívia pela disponibilidade e pelo suporte imprescindíveis nos momentos mais cruciais de elaboração desse trabalho.

E por fim, ao meu orientador Prof. Dr. Edvaldo Brito, fonte de conhecimento jurídico e exemplo de dedicação à docência. Além de brindar os seus orientandos com as suas pertinentes e valiosas orientações, num ato de extrema generosidade, ainda abriu-me as portas da sua biblioteca no seu Centro de Excelência para que eu pudesse acessar obras raras e imprescindíveis à conclusão dessa pesquisa.

“Enfrentar as dificuldades e superá-las. Isso é a felicidade.”  
Samuel Johnson

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a legislação que impõe aos Municípios a observância de uma alíquota mínima de ISS e os efeitos dessas normas sobre as isenções onerosas em curso. Busca-se na doutrina, que aborda os diferentes aspectos relacionados ao tema, e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o embasamento teórico necessário para o desenvolvimento e conclusão da pesquisa. Essa, por sua vez, inicia-se a partir da investigação da competência municipal para a instituição de ISS e a consequente fixação da alíquota desse tributo; tudo isso levando em consideração o sistema constitucional vigente. Em seguida, examina-se a constitucionalidade das normas de caráter geral, editadas pela União, que fixam alíquota mínima para o ISS, proibindo, inclusive, a concessão de benefícios fiscais, como a isenção, em patamar que represente a aplicação de uma alíquota inferior à estipulada em caráter geral. Debruça-se, também, sobre a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADPF nº 190, para se entender quais foram os seus fundamentos e os seus possíveis efeitos sobre situações semelhantes. Nesse julgado, a Corte Suprema decide sobre a constitucionalidade de lei municipal que viola a regra da alíquota mínima. Em continuidade, investiga-se a natureza jurídica da isenção, sua diferença com relação a outras categorias jurídicas, e o conceito de isenção onerosa. Examina-se, outrossim, o princípio da irretroatividade da lei e sua aplicação com relação aos efeitos das isenções onerosas em curso quando o art. 88 do ADCT iniciou a sua vigência, para fixar uma alíquota mínima de ISS. Por fim, investiga-se se as isenções onerosas em curso podem ser revogadas diante da fixação de alíquota mínima para o ISS, regra aplicável inclusive para fins de concessão de benefício fiscal, pelo art. 8º-A, acrescentado à Lei Complementar nº 116/2003, pela Lei Complementar nº 157 de 2016. Conclui-se pela possibilidade de revogação das isenções onerosas, caso tenham sido concedidas em descompasso com o art. 88 do ADCT.

**Palavras-chave:** Competência tributária municipal. Conflitos de alíquota. Isenção onerosa. Princípio da irretroatividade da lei.



## ABSTRACT

This thesis analyses the legislation that imposes on the Municipalities the observance of a minimum rate for the municipal service tax and its effects on the ongoing tax exemptions granted to taxpayers under certain conditions. Both the doctrine - which addresses the different aspects related to the subject of this study - and the jurisprudence of the Federal Supreme Court give the theoretical basis for the development and conclusion of the present research. Therefore, this thesis starts with the investigation of the municipal tax power to impose municipal service tax upon taxpayers and to establish its rate; all of that taking into account the current constitutional system. It also examines the constitutionality of the general rules which set a minimum rate for the municipal service tax and its tax exemptions. Furthermore, this thesis analyses the ruling of the Federal Supreme Court under ADPF n° 190 and its contributions to similar cases. Here, the Supreme Court decided about the constitutionality of a municipal statute that did not follow the minimum rate rule for its municipal service tax. The legal nature of tax exemption, its difference from other legal categories, and the concept of tax granted to taxpayers under certain conditions are also examined. In addition, this research analyses the principle of non-retroactivity of the tax law and its application on ongoing tax exemptions granted to taxpayers under certain conditions, when article 88 of the ADCT was passed as law. Finally, the thesis investigates whether or not the ongoing tax exemptions granted to taxpayers under certain conditions can be revoked considering the new rule under article 8°-A, stated at the Statutory Federal Law n° 116/2003. The conclusion is that tax exemptions granted to taxpayers under certain conditions can be revoked if they violated article 88 of the ADCT.

**Keywords:** Municipal tax power. Conflict of rates. Tax exemptions granted to taxpayers under certain conditions. Principle of non-retroactivity of the law.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADPF	Arguição de descumprimento de preceito fundamental
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IPTU	Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
LC	Lei Complementar
PASEP	Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal
USP	Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>2 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL PARA A INSTITUIÇÃO DO ISS</b> .....	16
2.1 SISTEMA JURÍDICO.....	16
<b>2.1.1 Conceito e elementos constitutivos</b> .....	18
<b>2.1.2 Das normas do sistema: os princípios e as regras</b> .....	19
<b>2.1.3 Da identificação da solução no sistema por meio do método lógico-linguístico</b> .....	24
2.2 DA AUTONOMIA MUNICIPAL NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988.....	27
<b>2.2.1 Do princípio Federativo</b> .....	30
<b>2.2.2 Do conceito de autonomia municipal</b> .....	37
2.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL .....	41
2.4 ALÍQUOTA: ELEMENTO DO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DO FATO GERADOR DE ISS .....	48
<b>3 DA CONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA MÍNIMA DE ISS</b> .....	58
3.1 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO PARA ESTABELEECER NORMAS GERAIS DE ISS .....	62
3.2 O ART. 88 DO ADCT .....	66
3.3 A ADPF N° 190 .....	72
3.4 O ART. 8º-A DA LEI COMPLEMENTAR N° 116/2003.....	86
<b>3.4.1 Mudanças trazidas pelo art. 8-A da Lei Complementar n° 116/2003</b> .....	87
<b>3.4.2 Constitucionalidade do <i>caput</i> e do § 1º do art. 8-A</b> .....	91
<b>4 DA ISENÇÃO ONEROSA DE ISS EM DESACORDO COM O ART. 8º-A DA LEI COMPLEMENTAR N° 116/2003</b> .....	94
4.1 NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO.....	94
4.2 CLASSIFICAÇÃO DAS ISENÇÕES .....	98
4.3 ISENÇÃO E OUTRAS FIGURAS JURÍDICAS AFINS .....	102
<b>4.3.1 Isenção e alíquota zero ou reduzida</b> .....	102
<b>4.3.2 Isenção e redução da base de cálculo</b> .....	104
<b>4.3.3 Isenção, anistia e remissão</b> .....	105
<b>4.3.4 Isenção e imunidade</b> .....	106
4.4 ISENÇÕES ONEROSAS VIGENTES QUANDO DO ADVENTO DO ART. 88 DO ADCT.....	109
<b>4.4.1 Do direito adquirido: proteção à luz do Estatuto do Contribuinte</b> .....	110
<b>4.4.2 Do aparente problema decorrente da aplicação do art. 105 do CTN</b> .....	115
4.5 REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO ONEROSA CONCEDIDA ANTERIORMENTE E EM DESACORDO COM O ART. 8º-A, DA LEI COMPLEMENTAR N° 116/2003: POSSIBILIDADE? .....	121
<b>4.5.1 Serviços excepcionados pelo art. 88 do ADCT</b> .....	122
<b>4.5.2 Todos os outros serviços</b> .....	125

<b>CONCLUSÃO</b> .....	131
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	135

## 1 INTRODUÇÃO

A promoção do desenvolvimento econômico, para a conseqüente garantia do bem-estar dos cidadãos é um dos fins primordiais do Estado Democrático de Direito brasileiro. A intervenção do Estado no domínio econômico, por meio da concessão de benefícios fiscais, tem por função o cumprimento desse objetivo. Nesse contexto, a isenção tributária destaca-se por ser uma das modalidades mais comuns desse tipo de incentivo.<sup>1</sup>

Em que pese essa nobre finalidade, a concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) tem levado os Municípios a travarem uma verdadeira guerra fiscal. Na ânsia de atraírem cada vez mais empresas ao seu território e, com isso, aquecerem a economia local, muitas Municipalidades têm concedido isenções de ISS de representativa significativa redução de carga tributária para os contribuintes, favorecendo, por conseguinte, a concentração de capital privado em determinadas localidades do país.

Além do incentivo a uma política tributária desregrada, a concessão de isenção nesses moldes ainda reforça as desigualdades regionais e sociais no Brasil e contraria a almejada solidariedade entre os seus atores sociais. Não é demais ressaltar que a atuação fiscal predatória por parte de Municípios dificulta o desenvolvimento econômico de outros Entes locais que, por questões orçamentárias e de sua própria localização e infraestrutura, não conseguem atrair o investimento do setor privado. Permite-se, portanto, a manutenção de um ciclo vicioso, difícil de ser interrompido.

Com o intuito de minimizar essa batalha fiscal travada entre os Municípios brasileiros, o Constituinte derivado entendeu por bem emendar a Constituição de 1988 para autorizar lei complementar a fixar alíquota mínima de ISS (Emenda Constitucional nº 37 de 12 junho de 2002). Assim, o inciso I, do §3º, do art. 156, da Constituição passou a prever, além da autorização de estabelecimento de alíquotas máximas para esse tributo, a permissão para a fixação de suas alíquotas mínimas.

A Emenda Constitucional nº 37/2002 ainda acrescentou ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o art. 88, que passou a regular provisoriamente a alíquota mínima de ISS, até a sua disposição por meio de lei complementar. O percentual mínimo

---

<sup>1</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 524-525.

previsto nessa regra foi de 2% (dois por cento), que deveria ser necessariamente observado pelas leis de concessão de incentivo fiscal. Com isso, vedou-se inclusive a redução da carga tributária de ISS que equivalesse à aplicação de uma alíquota inferior à mínima fixada.

A regulamentação do inciso I, do §3º, do art. 156 da Constituição, por meio de lei complementar, apenas ocorreu 14 (quatorze) anos depois da publicação da Emenda Constitucional nº 37/2002. Foi com o advento da Lei Complementar nº 157/2016, que o art. 8º-A foi acrescentado à Lei Complementar nº 116/2003, para fixar a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento). Seguindo o modelo previsto no art. 88 do ADCT, essa regra vedou a concessão de incentivos fiscais e financeiros que representem uma redução da carga tributária equivalente à aplicação de uma alíquota inferior a de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do ISS.

Ocorre, entretanto, que antes mesmo do início de sua vigência, a Lei Complementar nº 157 passou a ser objeto de críticas por parte de advogados e da doutrina. Isso porque, proibia os Municípios tanto de fixarem alíquotas de ISS em patamar inferior a 2% (dois por cento), como de concederem qualquer tipo de incentivo fiscal ou financeiro que configurasse, ainda que indiretamente, na aplicação de uma alíquota abaixo da mínima estipulada.

O ponto de maior polêmica, porém, foi que a Lei Complementar nº 157/2016 estabeleceu no seu art. 6º <sup>2</sup> o prazo de um ano, a contar de sua publicação, para que os Municípios revogassem toda legislação que contrariasse a alíquota mínima de ISS, nos termos do art. 8º-A, que seria acrescentado à Lei Complementar nº 116/2003.

Diante desse cenário, surgiu a preocupação sobre quais seriam os efeitos jurídicos da nova legislação referente à alíquota mínima de ISS sobre as isenções onerosas desse tributo, que estavam em curso e não se adequavam ao percentual de 2% (dois por cento).

Vários juristas defendem a manutenção dessas isenções, tendo em vista o direito adquirido dos contribuintes. A questão recebe, entretanto, outras nuances quando se constata que a imposição da regra dos 2% (dois por cento) estava prevista no art. 88 do ADCT desde 2002, muito anteriormente à inserção do art. 8-A na Lei Complementar nº 116/2003.

A incerteza gerada sobre quais princípios devem prevalecer e quais as regras devem ser aplicadas à solução do caso das isenções onerosas em curso, quando do advento da Lei

---

<sup>2</sup> Art. 6º Os entes federados deverão, no prazo de 1 (um) ano contado da publicação desta Lei Complementar, revogar os dispositivos que contrariem o disposto no caput e no § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Complementar n° 157/2016, levou inúmeros Municípios a seguirem os ditames da nova legislação, mesmo que isso representasse violação aos direitos adquiridos dos contribuintes. Foi, portanto, a incerteza acerca de uma solução compatível com o ordenamento jurídico que desencadeou o interesse nessa pesquisa sobre a alíquota mínima de ISS e as isenções onerosas.

Com isso chegou-se a formulação do problema de pesquisa: as isenções de ISS em curso e concedidas anteriormente ao advento do art. 8º-A, da Lei Complementar n° 116/2016, devem ser revogadas caso correspondam, ainda que indiretamente, à aplicação de uma alíquota inferior a 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do ISS?

Para responder a esse problema, verificou-se a necessidade de se estudar a competência municipal para a instituição de ISS, mormente no que toca a fixação de alíquotas desse tributo; a constitucionalidade da fixação de uma alíquota mínima por meio de uma norma geral editada pela União; e os efeitos das regras que fixam essa alíquota mínima sobre as isenções onerosas em curso.

O resultado esperado a partir da presente pesquisa é compreender se a competência tributária municipal autoriza os Municípios a fixarem livremente as alíquotas de ISS, ainda que isso fomente uma guerra fiscal; se norma geral editada pela União viola a Constituição ao estabelecer alíquota mínima para o ISS; e, por fim, se as isenções que tenham sido concedidas pelos Municípios desrespeitando a alíquota mínima de ISS podem ser revogadas, caso sejam de caráter oneroso.

Diante das respostas encontradas, almeja-se confirmar ou refutar a hipótese do presente trabalho, consistente na possibilidade de revogação das isenções onerosas concedidas posteriormente e em desacordo com o art. 88 do ADCT, mas anteriormente ao art. 8º-A, da Lei Complementar n° 116/2003.

Para o cumprimento desse desafio, a pesquisa é estruturada em três capítulos de desenvolvimento.

No primeiro deles busca-se compreender em que consiste a competência tributária do Município para a instituição do ISS e a situação jurídica da alíquota desse tributo com relação a essa competência. Para tanto, inicia-se o estudo a partir da investigação do conceito de sistema jurídico, bem como de seus elementos constitutivos e das normas que o compõem.

Em seguida, escolhe-se o método de identificação da solução no sistema e se analisa a autonomia municipal na Constituição Federal de 1988. É a partir do exame do Pacto Federativo e do princípio dele decorrente, que se formula o conceito de autonomia municipal nos termos

do ordenamento constitucional vigente, que, por sua vez, fornece as bases para a investigação da competência tributária dos Municípios. Diante desse arcabouço teórico, analisa-se a alíquota do ISS, considerando tratar-se de elemento integrante do aspecto material da hipótese de incidência tributária.

No capítulo seguinte, debruça-se especificamente sobre a alíquota mínima de ISS. O estudo inicia-se pela investigação da competência da União para estabelecer regras gerais para esse tributo. Em seguida, avalia-se a constitucionalidade das regras contidas no art. 88 do ADCT, que fixou, temporariamente, alíquota mínima para essa exação.

Mais adiante, analisa-se os fundamentos da ADPF n° 190, bem como os seus efeitos sobre situações similares. Isso porque, esse é único julgado do Supremo Tribunal Federal que enfrenta o mérito acerca da (in)constitucionalidade de lei municipal que concedeu isenções fiscais de ISS, sem a observância do art. 88 do ADCT. Por fim, estuda-se o art. 8°-A, da Lei Complementar n° 116/2003, mormente, a constitucionalidade do seu *caput* e §1°, que fixam a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento), inclusive para fins de redução de carga tributária por meio da concessão de incentivos fiscais e financeiros.

No terceiro capítulo do desenvolvimento, enfrenta-se a situação das isenções onerosas diante dos efeitos do art. 8°-A, da Lei Complementar n° 116/2003. Com esse desiderato, o estudo inicia-se com a investigação da natureza jurídica da isenção, sua classificação e diferenciação com relação a outras figuras jurídicas que desoneram o contribuinte ou sequer permitem a incidência da norma tributária ao fato que seria gerador. Em seguida, debruça-se especificamente sobre os efeitos do art. 88 do ADCT sobre isenções onerosas em curso, quando do advento dessa norma. Nesse ponto, analisa-se a aplicação do princípio da irretroatividade das leis para a proteção do direito adquirido do contribuinte, bem como a interpretação a ser conferida ao art. 105 do Código Tributário Nacional (CTN), que versa sobre a aplicação da legislação tributária.

Por fim, investiga-se se é possível a revogação das isenções onerosas de ISS, que não observam a alíquota mínima de 2% (dois por cento), inclusive para fins de benefícios fiscais, mas que foram concedidas anteriormente ao início da vigência do art. 8°-A, da Lei Complementar n° 116/2003. Com esse objetivo, analisou-se separadamente os serviços que não se submetiam à regra do art. 88 do ADCT, porque essa os excepcionava, dos serviços que se enquadravam à proibição da alíquota mínima de ISS.



A metodologia utilizada para o desenvolvimento dessa pesquisa foi a teórica, amparada em bibliografia, documental e eletrônica, legislações pertinentes e decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, essas duas últimas obtidas precipuamente por meio eletrônico, em seus respectivos *sites* oficiais.

O trabalho iniciou-se, entretanto, a partir da leitura da legislação pertinente e da compilação dos variados doutrinadores que abordam os diferentes aspectos do tema. O desenvolvimento da pesquisa, porém, pautou-se no permanente diálogo entre esses doutrinadores, que desempenharam função primordial na análise sistêmica do problema que desencadeou o presente estudo. Com o reforço do exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, chega-se a uma resposta que se acredita coadunar com o ordenamento jurídico do Estado Democrático de Direito.

Com isso, e tendo como norte os princípios e objetivos fundamentais, que impõem ao Estado a promoção do desenvolvimento econômico, com vistas ao bem-estar social, almeja-se que essa dissertação apresente traços inspiradores para o aprimoramento da discussão jurídica. Além disso, possa fornecer subsídios teóricos para a solução de casos concretos, que versam tanto acerca da constitucionalidade da fixação de uma alíquota mínima de ISS, por meio de norma de conteúdo geral, quanto relativa à aplicação dessa norma no tempo e a sua produção de efeitos sobre as isenções onerosas em curso.

## 2 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL PARA A INSTITUIÇÃO DO ISS

O Direito é um objeto cultural que possui a norma como a sua expressão. Isso decorre do fato da norma corresponder ao pensamento da conduta humana na sua interferência intersubjetiva, podendo ser emitida pelo legislador ou pelo órgão jurisdicional ou ainda estar presente no discurso do doutrinador. Ela é, portanto, um dever ser, não transmitindo ideias, mas sim, representando as próprias concepções sociais das obrigações, permissões e proibições.

As normas são fatos linguísticos, mas não se reduzem à linguagem. São discursos, interações, nas quais alguém emite determinada mensagem a outrem, estabelecendo simultaneamente um tipo de relação entre quem fala e quem ouve. No aspecto relato, são descritas a ação, as suas condições e as suas consequências jurídicas. No aspecto cometimento, o editor define entre si e o endereçado uma relação complementar, autoridade/sujeito, institucionalizada, na qual se localiza o caráter prescritivo da norma.<sup>3</sup>

Cada norma jurídica, entretanto, não deve ser analisada isoladamente, na medida em que se conecta com outras normas. Isso significa que para uma norma ser interpretada, devem ser considerados “[...] a cadeia de significado, o contexto e sede sistemática em que se insira [...]”<sup>4</sup>

Desse modo, como a proposta do presente trabalho é o estudo sobre a obrigatoriedade de estabelecimento de uma alíquota mínima de 2% (dois por cento) do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) pelos Municípios e seus desdobramentos com relação as isenções onerosas vigentes, tal análise se inicia pelo estudo da competência tributária desses Entes tributantes para instituírem o ISS.

### 2.1 SISTEMA JURÍDICO

De origem grega, o signo sistema surgiu relacionado à ideia de reunião de partes ou elementos organizados e dependentes mutuamente. Foi na segunda metade do Século XX,

---

<sup>3</sup> BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1993, p. 66.

<sup>4</sup> BRITO, 1993, p. 62.

entretanto, que o seu conceito dominou os mais diversos ramos do conhecimento, difundindo-se inclusive para a Ciência do Direito, tendo em Karl Engisch como um dos seus precursores.<sup>5</sup>

Foi a contribuição de Claus-Wilhelm Canaris, porém, que elevou a ideia de sistema como base do discurso científico em Direito.<sup>6</sup> Ao analisar diversas concepções de sistema, Canaris extrai características que entende serem principais para o seu conceito: adequação a valores fundamentais, como justiça, igualdade e segurança jurídica e unidade interna.<sup>7</sup>

Esse jurista ainda se debruçou sobre outras características desse sistema como a abertura e a mobilidade<sup>8</sup>, qualidades também destacadas por Karl Larenz na sua teoria da metodologia da ciência do Direito.<sup>9</sup>

Essa abertura do sistema decorre das suas lacunas e da possibilidade de se auto regular para se adequar a valores e princípios diretivos suscetíveis de transformação. Assim, ser aberto significa permitir a interpretação na norma *sedes materiae*, por meio da integração de subsistemas circundantes e da produção de novas construções e conhecimentos jurídicos. Isso é possível em decorrência da sua mobilidade, que possibilita a substituição dos princípios ou critérios de igualdade, considerando a igualdade fundamental da categoria.<sup>10</sup>

À luz da dogmática jurídica, conclui-se, outrossim, que o sistema é caracterizado pelo seu fechamento. Isso porque num sistema, uma norma fundamenta-se em outra, de modo a torná-lo reflexivo, ou seja, regulador da sua própria criação e ordenador da sua estrutura.

Larenz ainda acrescentou ao pensamento sistemático a ideia do sistema externo, sem o qual não é possível a compreensão de todo o tecido jurídico.<sup>11</sup> Formado por conceitos gerais abstratos, segundo regras da lógica formal, essa característica garante clareza, segurança jurídica e ausência de contradição lógica de todas as consequências dele derivadas e, assim, a cientificidade do Direito.

---

<sup>5</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad. 1999, p. 121-122.

<sup>6</sup> BRITO, 1993, p. 63.

<sup>7</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 10-77.

<sup>8</sup> CANARIS, 1989, p. 125-126.

<sup>9</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 693.

<sup>10</sup> CANARIS, 1989, p. 129.

<sup>11</sup> LARENZ, 1997, p. 695.

Desse modo, em que pese a aparente contradição, o sistema jurídico é interno e externo, aberto e fechado e, por meio de uma metodologia científica, “[...] a teoria sistêmica ajuda a explicar a ação de certos mecanismos sobre o poder e a interação entre Direito e sociedade.”<sup>12</sup>

### 2.1.1 Conceito e elementos constitutivos

A partir das características acima apresentadas, faz-se necessário compreender o que efetivamente seja um sistema jurídico.

Edvaldo Brito diferencia, em sua tese apresentada para a obtenção do título de doutor pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), o conceito da definição, por ser este último um resumo do primeiro e utilizado para caracterizar, concretamente, os traços do objeto definido e distingui-lo dos objetos semelhantes.<sup>13</sup> O conceito, por sua vez, é um conjunto de conclusões acerca de um objeto, formado por meio da abstração.

Diante dessas assertivas, o doutrinador supra referido prelecionou em sua cátedra, outrora denominada Sistema Constitucional Tributário, ministrada no curso de Pós-graduação em Direito Público da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, que os elementos constitutivos do conceito de sistema são: coordenação, harmonia e interdependência.

A coordenação existe porque se trata de um conjunto ordenado e coordenado de partes. Isso significa que há uma relação entre as normas, que se apresentam justapostas, mantendo a sua integridade para formar um todo sistêmico.

Quando há o equilíbrio entre essas partes que compõem o todo, ocorre a uniformidade dos seus elementos em conjunto, o que garante a sua harmonia. Desse modo, apenas integram o sistema elementos que estejam em consonância entre si e, conseqüentemente, com o todo. Rechaça-se, assim, a norma desarmônica, ou seja, aquela que não se coaduna com as demais, por ser estranha ou incompatível com o sistema.

O último elemento constitutivo sob análise é a interdependência, que se configura pela necessidade intrínseca de correlação entre as normas. Nesta senda, os elementos dependem uns dos outros, não podendo ser considerados de modo isolado, já que integram uma unidade.

---

<sup>12</sup> PIMENTA, 1999, p. 122.

<sup>13</sup> BRITO, Edvaldo. **O conceito tributo**. 1997. 264 f. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, 1997, p. 75-76.

Desse modo, o conceito de sistema para a Ciência do Direito pressupõe um conjunto integrado por normas que se apresentam de forma coordenada, harmônica e interdependentes entre si.

### 2.1.2 Das normas do sistema: os princípios e as regras

As linhas traçadas no item anterior levam à inexorável conclusão de que as normas jurídicas estão conectadas entre si, de modo a compor um sistema. Não é por outro motivo que Karl Larenz<sup>14</sup> afirma que para se interpretar uma norma deve ser considerada “ [...] a cadeia de significado, o contexto e a [sua] sede sistemática [...], a sua função no contexto de regulação em causa [...].” Afora isso, sabe-se também que a interpretação do ordenamento jurídico está subordinada a determinadas ideias jurídicas diretivas, princípios ou pautas gerais de valoração.

As normas têm por função, portanto, justificar as decisões de valor nela contidas, de modo a eliminar contradições de valoração e promover a unificação dessas decisões, tudo isso subordinado à ideia de Direito.<sup>15</sup> Assim, Larenz salienta que uma das principais tarefas da Ciência do Direito é descobrir as conexões de sentido entre as normas e os princípios diretivos do ordenamento jurídico, de modo a possibilitar a sua ordenação e a visualização de todo o seu conjunto.<sup>16</sup>

O sistema jurídico se exterioriza, portanto, por meio de normas jurídicas. Essas podem ser subdivididas, por sua vez, em duas espécies: princípios e regras. José Joaquim Gomes Canotilho<sup>17</sup> salienta a importância dessas classes normativas para um sistema. Conforme assevera, uma ordem jurídica baseada apenas em princípios poderia conduzir à insegurança jurídica, ao passo que uma ordem arrimada somente em regras estaria fadada ao legalismo extremo, sendo incapaz de balancear valores e interesses de uma sociedade plural e aberta.

Nesse passo, o entendimento acerca do funcionamento do sistema jurídico perpassa necessariamente pela compreensão sobre o que é princípio e regra.

---

<sup>14</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 531.

<sup>15</sup> LARENZ, 1997, p. 531.

<sup>16</sup> LARENZ, 1997, p. 532.

<sup>17</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. 4ª reimpressão, Coimbra: Almedina, 2003, p. 1123.

O que atualmente se trata de um ponto de partida quando se analisa as normas jurídicas, a compreensão do caráter normativo dos princípios não era algo plenamente difundido até meados do Século XX. Foi no período pós-positivista, ao término da Segunda Guerra Mundial e a partir da função renovadora das Cortes Internacionais e em prosseguimento das Constituições modernas que os princípios deixaram de ser meras proclamações políticas e passaram a ter caráter hegemônico, disciplinando comportamentos públicos e privados.<sup>18</sup>

Um dos pioneiros e mais importantes defensores da normatividade dos princípios foi o italiano Vezio Crisafulli.<sup>19</sup> Na década de 50 do Século passado, em sua obra intitulada “*La costituzione e le sue disposizione di principio*”, já sustentava que independentemente de estar expresso ou implícito no ordenamento, o instituto vinculava as condutas humanas tanto na esfera pública quanto na privada.<sup>20</sup>

Merece destaque também a obra de Josef Esser publicada na década de 1960. Embora negasse o caráter normativo aos princípios, o jurista admitia a sua concretização por meio de leis ou decisões judiciais.<sup>21</sup>

Foi a partir das teorias de Ronald Dworkin e Robert Alexy, entretanto, que se caminhou para o reconhecimento definitivo dos princípios como normas jurídicas.

Dworkin além de identificar a normatividade dos princípios, inclusive para a solução de casos considerados “difíceis”, nos quais concorrem valores e interesses variados, teve a capacidade de os distinguir das regras, normas essas sem o mesmo peso e importância se comparado as primeiras.<sup>22</sup>

A teoria de Alexy se inicia apresentando uma distinção estrutural das normas, a partir divisão pensada por Ronald Dworkin.<sup>23</sup> Alexy conclui em sua tese que as normas possuem

---

<sup>18</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad. 1999, p. 126-127.

<sup>19</sup> PIMENTA, 1999, p. 127.

<sup>20</sup> CRISAFULLI, Vezio. **La Costituzione e le sue disposizioni di principio**. Milano: Giuffrè, 1952, p.15-16.

<sup>21</sup> PIMENTA, 1999, 127.

<sup>22</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e Notas de Nelson Boeira São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 26-40.

<sup>23</sup> DWORKIN, 2002, p. 26 e ss.

diferença qualitativa, decorrente da sua própria estrutura de comando, sendo correto, assim, as dividir em princípios e regras.<sup>24</sup>

Conforme aduz, os princípios são mandados de otimização, os quais ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, considerando, para tanto, as possibilidades fáticas e jurídicas da situação sob análise.<sup>25</sup> Essa definição implica a máxima da proporcionalidade, com suas três máximas parciais: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Nessa senda, o caráter principiológico dos direitos fundamentais decorre dessa máxima principal; uma vez que que as máximas parciais definem o que deve ser compreendido como “otimização” na teoria dos princípios.<sup>26</sup>

As regras, por outro lado, não aceitam ponderações; ou são válidas e devem ser aplicadas ou não são válidas e devem ser afastadas. Diante disso, em caso de colisão entre regras, uma delas deve ser considerada inválida, exceto se houver uma cláusula de exceção que elimine o impasse. Ressalte-se, porém, a verificação da invalidade de regras pode realizada por meio da utilização de regras gerais como “lei posterior derroga lei anterior” ou “lei especial derroga lei geral”, mas é também possível proceder de acordo com a importância de cada regra em conflito.<sup>27</sup>

A solução para o conflito entre princípios ou valores é diferente, entretanto. Quando os princípios colidem, o conflito deve ser solucionado à luz do caso concreto, levando em consideração os diferentes pesos dos princípios.<sup>28 29</sup> Daniel Sarmiento resume a ponderação de bens de Alexy, afirmando que, caso a hipótese seja tutelada por mais de um princípio, cabe ao

---

<sup>24</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 89.

<sup>25</sup> ALEXY, 2012, p. 90.

<sup>26</sup> ALEXY, 2012, p. 588.

<sup>27</sup> ALEXY, 2012, p. 91-93.

<sup>28</sup> GALDINO, Flávio; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. A distinção estrutural entre princípios e regras e sua importância para a dogmática jurídica – respostas às objeções de Humberto Ávila ao modelo de Robert Alexy. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **Revista Trimestral de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Padma, v. 12, p. 155, out./dez. 2002.

<sup>29</sup> Trata-se da “Fórmula de Peso” desenvolvida por Robert Alexy. Assim, de acordo com a referida fórmula, para se decidir qual dos valores ou princípios em rota de colisão é mais relevante, faz-se necessário observar os seguintes argumentos (variáveis): a) importância, em abstrato, dos princípios ou valores em conflito; b) interferência que a realização de um princípio ou valor em conflito com outras normas de mesma natureza, causa no outro, e vice-versa; c) possibilidade de fundamentar, racionalmente, as considerações relativas a “b”, com base em evidências, “[...] uma vez que as afirmações produzidas quanto a este aspecto do problema – o grau de interferência – são afirmações descritivas, portanto valoráveis ou verificáveis, a exigir, em nome da racionalidade, o suporte de evidências empíricas. In: GUERRA, Marcelo Lima. A proporcionalidade em sentido estrito e a “Fórmula de Peso” de Robert Alexy: significância e algumas implicações. **Revista de Processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano. 31, n. 141, p. 61, nov. 2006.

intérprete, de acordo às circunstâncias concretas, valorar os bens jurídicos protegidos pelos princípios colidentes, objetivando alcançar um ponto ideal, no qual a restrição de cada bem seja a mínima comparada ao outro bem. Assim, a restrição encontrada será inversamente proporcional ao peso do princípio que deve ser relativizado e diretamente proporcional ao peso do bem jurídico a ser protegido.<sup>30</sup>

Marcelo Lima Guerra adverte, porém, que, a depender da situação concreta a ser decidida, nem todos os subprincípios da proporcionalidade serão necessária e simultaneamente aplicados. Pode acontecer de a solução advir da simples aplicação da adequação ao caso real, por exemplo. Para o autor, a proporcionalidade em sentido estrito, quer dizer, a “Fórmula de Peso”, deve apenas ser aplicada em situações extremas, nas quais a adequação e exigibilidade não se mostraram suficientes.<sup>31 32</sup>

Ao discorrer sobre a distinção entre essas normas, José Joaquim Gomes Canotilho<sup>33</sup> faz um resumo da doutrina sobre quais seriam essas diferenças. Assim, conforme explicita o mestre português, há quem defenda que o grau de abstração dos princípios é maior se comparados às regras. Outra diferença seria o grau de determinabilidade. Enquanto os princípios necessitam de medidas concretizadoras para a aplicação à situação concreta, as regras podem ser aplicadas imediatamente.<sup>34</sup> Existe também o caráter de fundamentabilidade dos princípios, que, no sistema de fontes do direito, decorre seja da posição hierárquica mais elevada, seja da sua importância estruturante (exemplo, princípio do Estado de Direito). Outro critério é de proximidade da ideia do direito. De acordo com esse pensamento, os princípios possuem efeito vinculante e estão fundamentados na ideia de direito, justiça, enquanto as regras vinculam com

---

<sup>30</sup> SARMENTO, Daniel. Os princípios constitucionais e a ponderação de bens. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Teoria dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, p. 56.

<sup>31</sup> GUERRA, 2006, p. 64.

<sup>32</sup> Aprofundando-se no modo de solução de conflito entre princípios ou valores, proposto por Robert Alexy, é possível se chegar à sua “Fórmula de Peso”. Tal método decorre do aprimoramento da “Lei de Sopesamento”, também de autoria de Alexy, que se consubstancia no princípio da proporcionalidade em sentido estrito. Marcelo Lima Guerra esclarece que a “Fórmula de Peso” é elaborada a partir da junção dos elementos que compõem a Lei Substancial de Balanceamento, presente da obra *Teoria dos Direitos Fundamentais e da Lei Epistêmica do Sopesamento*. De acordo com este jurista, a “Fórmula” corresponde a uma melhor e mais objetiva aplicação da Lei do Sopesamento. In: GUERRA, Marcelo Lima. A proporcionalidade em sentido estrito e a “Fórmula de Peso” de Robert Alexy: significância e algumas implicações. **Revista de Processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano. 31, n. 141, p. 57-60, nov. 2006.

<sup>33</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. 4ª reimpressão, Coimbra: Almedina, 2003, p. 1160-1661.

<sup>34</sup> CANOTILHO, 2003, p. 1160.



“um conteúdo meramente funcional.”<sup>35</sup> Há ainda o critério pela natureza normogênica dos princípios, que servem como fundamento às regras.

Além da distinção entre os princípios e as regras, pode se afirmar também que os princípios exercem funções diversas.

José Joaquim Gomes Canotilho classifica os princípios em duas categorias: hermenêuticos e jurídicos. Conforme os seus ensinamentos, os primeiros se diferenciam dos segundos tendo em vista que aqueles desempenham uma função argumentativa, possibilitando buscar a *ratio legis* de uma norma ou revelá-la mesmo que não esteja expressa em qualquer documento escrito; permitindo, assim, o desenvolvimento e integração do sistema.<sup>36</sup> O segundo tipo são princípios que revelam normas de conduta.

O doutrinador português ao tratar dos princípios jurídicos (normas de conduta) apresenta uma classificação: princípios jurídicos fundamentais, princípios políticos constitucionalmente conformadores, princípios constitucionais impositivos e princípios-garantia.

Os princípios jurídicos fundamentais estão expressos ou implícitos nos textos constitucionais e foram se cristalizando ao longo da história, de modo que hoje se prestam à função de interpretação, integração, conhecimento e aplicação do direito positivo, podendo impor limites (a exemplo do princípio da proibição do excesso de poder) ou justificar uma atuação do Estado (a exemplo do princípio da publicidade dos atos jurídicos).

Os princípios politicamente conformadores são aqueles que representam valorações políticas nucleares dominantes e decorrentes de uma assembleia constituinte. Assim como ocorre com os princípios jurídicos gerais, esses também devem ser observados e cumpridos por todos os órgãos que aplicam o direito. São exemplos desses princípios aqueles que definem a organização econômica-social do Estado, a sua estrutura (unitário ou composto e qual o grau de autonomia dos governos locais), que estruturam o regime político, que caracterizam a forma de governo.

No que toca aos princípios constitucionais impositivos, esses impõem ao Estado, por meio de diretrizes de atividade política e legislativa, a execução de tarefas e realização de fins.

---

<sup>35</sup> CANOTILHO, 2003, p. 1160.

<sup>36</sup> CANOTILHO, 2003, p. 1161.

Exemplo deste princípio é o de correção das desigualdades na distribuição de riquezas e rendimentos.<sup>37</sup>

O importante de tudo o que foi exposto é compreender primeiro que existem diferenças entre as regras e os princípios e esses últimos possuem funções especiais, como a integrativa, interpretativa de todo o sistema jurídico.

Destarte, em decorrência de suas diferentes funções, pode se falar que existem princípios que possuem maior carga axiológica e que, assim, constituem e indicam as ideias diretivas básicas de todo o sistema normativo. São os princípios que Canotilho<sup>38</sup> denomina de estruturantes e Karl Larenz<sup>39</sup> de “ético-jurídicos”, uma vez que devem prevalecer dentre as possíveis interpretações das normas no ordenamento jurídico nacional.

Essas normas, portanto, se concretizam por meio de outros princípios ou regras, que vão sendo densificados por outros princípios e regras e assim sucessivamente. Cada princípio estruturante não se confunde com outro, mas esses se completam de modo a limitar e condicionar uns aos outros<sup>40</sup>.

### 2.1.3 Da identificação da solução no sistema por meio do método lógico-linguístico

Consoante explicitado anteriormente, o sistema jurídico se exterioriza por meio de normas, as quais se subdividem em princípios e regras. Essas normas são compostas por signos, tipo de linguagem, instrumento da comunicação humana. Nessa situação, portanto, a linguagem é utilizada para disciplinar o comportamento humano em suas relações de intersubjetividade.<sup>41</sup> Fala-se, assim, em linguagem prescritiva, que é a linguagem do Direito.<sup>42</sup>

---

<sup>37</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. 4ª reimpressão, Coimbra: Almedina, 2003, p. 1167

<sup>38</sup> CANOTILHO, 2003, p. 1167.

<sup>39</sup> LARENZ, 1997, p. 479.

<sup>40</sup> CANOTILHO, 2003, p. 1185.

<sup>41</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad. 1999, p. 26.

<sup>42</sup> BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1993, p. 20.

Assim como os signos consistem em uma das formas de expressão do Direito,<sup>43</sup> a linguagem do Direito é apenas uma das múltiplas funções da linguagem. A linguagem da Ciência do Direito é, por exemplo, descritiva. Isso porque, tem por objetivo transmitir conhecimentos sobre a realidade jurídica. Conclui-se, portanto, que enquanto o Direito é linguagem-objeto, a Ciência do Direito é metalinguagem.<sup>44</sup>

Ressalte-se, entretanto, que o Direito não é linguagem, mas sim um objeto cultural.<sup>45</sup> Isso porque, é criado pelo próprio homem, que também lhe dá sentido e significado, sendo, portanto, imaterial.<sup>46</sup> E por possuir tais características, Edvaldo Brito<sup>47</sup> adverte que no uso linguagem do Direito podem surgir ambiguidades, as quais devem ser evitadas por meio da utilização de um método científico. Tal método é o lógico-linguístico, que, com o auxílio da Semiótica e da Lógica, passa a ter o Direito como seu objeto.

A Semiótica estuda a linguagem, ou seja todo o “[...] fenômeno de produção de significação e de sentido.”<sup>48</sup> A Lógica disciplina, por outro lado, o discurso, de modo a evitar as suas ambiguidades.

Por meio da moderna teoria do método chega-se aos conceitos de semântica, sintaxe e pragmática ou como prefere Paulo Pimenta, às três relações entre os signos.<sup>49</sup> A semântica ocupa-se da relação entre o signo e o objeto por ele designado. Ocorre, entretanto, que essa relação pode ser insuficiente à dissipação da ambiguidade, razão pela qual se faz necessária a utilização da sintaxe e pragmática.<sup>50</sup>

---

<sup>43</sup> BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 620.

<sup>44</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad. 1999, p. 26-27.

<sup>45</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 165.

<sup>46</sup> PIMENTA, 1999, p. 25.

<sup>47</sup> BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 619-621.

<sup>48</sup> PIMENTA, 1999, p. 27.

<sup>49</sup> PIMENTA, 1999, p. 30.

<sup>50</sup> Para ilustrar essa relação semântica entre os signos Edvaldo Brito apresenta um exemplo muito ilustrativo: “Se alguém disser: ‘o banco’, estará certamente referindo-se a um objeto que tanto pode ser aquele onde as pessoas *sentam*, como pode ser uma *instituição financeira*; logo é necessário dissipar a ambiguidade.” BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 620.

A sintaxe é a relação de um com outro signo, apropriando-se do conteúdo semântico de cada um deles, para solucionar as imprecisões na transmissão da informação. Essa relação entre signos pode ser insuficiente à solução das ambiguidades, em decorrência do contexto comunicacional, pois a intenção dos usuários da comunicação pode levar à alteração da relação entre o signo e o objeto.<sup>51</sup>

Ciente das imprecisões que ainda podem permanecer após a utilização da semântica e da sintaxe, faz-se necessário utilizar a pragmática, que é a relação entre o sujeito e o signo por ele utilizado, captada pelo receptor. Trata-se, assim, de relação comportamental.<sup>52</sup>

Para os fins a que se destina esse presente trabalho, o método lógico-linguístico será utilizado, na medida em que está se analisando uma norma (alíquota mínima de ISS) que “adquire significação pela recepção respaldada na confirmação dada pelo destinatário, mediante processo complexo que envolve a interação das forças reais do poder com as do poder formal; estas sob constante legitimação daquelas.”<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> A compreensão desse tipo de relação sintática torna-se mais fácil a partir do seguinte exemplo apresentado por Edvaldo Brito: “[...] se se juntar ao *signo* ‘banco’ o *signo* ‘quebrou’, tem-se a mensagem de que o objeto destruiu-se, embora, ainda não se saiba, propriamente, qual deles (assento ou instituição financeira?) [...]” In: BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 620.

<sup>52</sup> Para finalizar as ilustrações sobre o tema, mais uma vez cita-se Edvaldo Brito: “[...] se o sujeito que emite a mensagem for um profissional do segmento *financeiro*, então, “o banco quebrou”, face a esta relação pragmática, significará que uma instituição financeira está sob falência.” In: BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 620.

<sup>53</sup> BRITO, 2002, p. 622.

## 2.2 DA AUTONOMIA MUNICIPAL NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988

O ordenamento jurídico pátrio é um sistema harmônico, interdependente e coordenado, composto por normas que se fundamentam na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988, ponto de partida para a sua análise sistemática. São os valores e princípios presentes na Constituição de 1988 que se espalham com sua força e eficácia por todo o ordenamento jurídico, costurando-o, mas também garantindo a sua constante adequação aos valores decorrentes da realidade político-social.

O Estado Democrático de Direito instituído no Brasil a partir da Carta Magna de 1988, tem como fundamentos a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa<sup>54</sup>. Além disso, o art. 3º desta Carta estabelece como objetivos do Estado construir uma sociedade livre justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e promover o bem de todos<sup>55</sup>.

Assim, esses fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil estão refletidos em diversas outras normas constitucionais e devem guiar a criação e a interpretação de toda a legislação nacional. Não é por outro motivo que a Ordem Econômica brasileira, em que pese ter como um de seus pilares a livre iniciativa e a propriedade privada, tem por fim garantir a todos uma existência digna.<sup>56</sup> Na Ordem Social, a Constituição segue a mesma linha. O seu primado é o trabalho, mas o seu alvo é a promoção do bem-estar e justiça sociais.

---

<sup>54</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. In: BRASIL Constituição (1988). **República Federativa do Brasil**. 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>55</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. In: BRASIL Constituição (1988). **República Federativa do Brasil**. 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>56</sup> 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: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Por essa razão, Edvaldo Brito<sup>57</sup> afirma expressamente que o Estado brasileiro é dualista, uma vez que possui como finalidade o bem-estar social e o desenvolvimento econômico, ou melhor dizendo, o desenvolvimento para a garantia do bem-estar social<sup>58</sup>.

Percebe-se, portanto, que a Constituição Federal tem como seu principal objetivo promover o bem-estar social, fundamentado na dignidade humana. E não poderia ser diferente, tendo em vista que esta corresponde ao núcleo axiológico do constitucionalismo contemporâneo<sup>59</sup>. Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho<sup>60</sup> afirma que este valor constitucional supremo tanto limita quanto fundamenta o “domínio político da República”, tendo em vista que o Estado existe para o homem, e não o oposto.

A necessidade de observância dos fundamentos e objetivos fundamentais previstos nos arts. 1º e 3º da CRFB por todo o ordenamento jurídico brasileiro decorre do fato de que tal ordenamento é um sistema composto por normas jurídicas<sup>61</sup> que estão conectadas umas com as

---

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. In: BRASIL Constituição (1988). **República Federativa do Brasil**. 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>57</sup> BRITO, Edvaldo. **Reflexos Jurídicos da autuação do Estado no domínio econômico**. 2. ed. 2016b, p. 86.

<sup>58</sup> Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. In: BRASIL Constituição (1988). **República Federativa do Brasil**. 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>59</sup> BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial**. Tradução de Humberto Laport de Mello. 1ª impressão. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 61.

<sup>60</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra. Almedina, 7. ed. 2000, p. 225.

<sup>61</sup> Conforme leciona Edvaldo Brito, pautado na Teoria Ecológica de Carlos Cóssio, a norma é um juízo hipotético representado por proposição binária disjuntiva e que tem por objeto a conduta humana em sua interferência intersubjetiva. In: BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993, p. 43-45.

Gisela Ramos Godin aponta a possibilidade de imposição de cumprimento ou reparação pelo descumprimento como o fator que diferencia a norma jurídica da norma ética ou moral. Para ela, a norma é reconhecida pelos seus atributos, quais sejam: geral e abstrata, pois se aplica à várias situações e se dirige a um número indeterminado de pessoas; prescritiva, porque estabelece a conduta que deve ser adotada; imperativa, uma vez que impõe deveres; e sancionatória, tendo em vista que comina uma sanção jurídica ao seu transgressor. In: GODIN, Gisela Ramos. **Princípios jurídicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 31-32.

De acordo com os ensinamentos de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, as normas constitucionais, embora possuam algumas peculiaridades, não diferem das demais normas jurídicas, seja com relação às suas características, seja com relação à sua estrutura. In: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 87.

Assim, as normas constitucionais possuem legitimidade, validade e são eficazes. A legitimidade decorre das aspirações sociais existentes no momento histórico de sua elaboração.<sup>61</sup> No que toca à sua validade, esta está diretamente relacionada à possibilidade de sua imunização por outro discurso normativo, que pode ser de hierarquia igual ou inferior, e que, portanto, imuniza a reação do receptor do relato.<sup>61</sup> A norma é pragmaticamente eficaz, caso exista adequação entre o seu relato e o seu cometimento, ainda que não seja obedecida.<sup>61</sup>

outras. Assim, para se interpretar uma norma, deve se levar em consideração a cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática da norma, bem como a sua função no contexto de regulação em causa.<sup>62</sup>

Dentre as referidas normas, existem aquelas que são diretivas, princípios ou pautas gerais de valores, orientando, a interpretação de outras normas jurídicas e, conseqüentemente, subordinando a interpretação e aplicação do próprio ordenamento jurídico.<sup>63</sup> Exemplo destes princípios são os “ético-jurídicos” que, conforme defendeu Karl Larenz, devem prevalecer dentre as possíveis interpretações das normas no ordenamento jurídico nacional.<sup>64</sup>

Os princípios diretivos do ordenamento jurídico pátrio estão presentes na Constituição de 1988 e refletem o modelo dualista de Estado Democrático Direito, uma vez que visam o desenvolvimento e o bem-estar social. A pauta de valores subjacente a tais normas, em decorrência da sua função interpretativa, permeia todo o sistema constitucional e se reflete, por consequência, no Sistema Constitucional Tributário.

Isto significa que o referido Sistema constitui uma importante ferramenta não apenas à garantia de manutenção orçamentária do Estado como também de cumprimento dos fundamentos e objetivos fundamentais da República, bem como outros princípios fundamentais da ordem jurídica constitucional.<sup>65</sup> Desde a Antiguidade, o tributo tem sido ferramenta indispensável à manutenção dos diferentes governos e regimes,<sup>66</sup> mas a relação intrínseca entre Estado e tributação reclama balizamentos, tendo em vista os excessos praticados pelo próprio Estado ao longo da história<sup>67</sup>.

---

Esta é a mesma linha seguida por Edvaldo Brito, para quem o preâmbulo, a parte dogmática e os atos das disposições transitórias da Constituição são compostas por normas jurídicas eficazes, uma vez que irradiam efeitos a partir do momento em que são promulgadas.

<sup>62</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Trad. José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 439-517.

<sup>63</sup> LARENZ, 1997, p. 531.

<sup>64</sup> LARENZ, 1997, p. 479.

<sup>65</sup> BUFFON, 2009, p. 109.

<sup>66</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 01.

<sup>67</sup> Alexandre Augusto de Castro Corrêa destaca, por exemplo, em artigo sobre os impostos no Direito Romano, que uma das causas da ruína do Império Romano foi o grande peso da carga tributária. O crescente aumento de impostos pela Coroa Britânica sobre as treze Colônias Americanas ocasionou a conhecida Revolta do Chá, que por fim culminou na independência das referidas Colônias. No Brasil, o Quinto e o Derramada, tributação do Reino Português sobre atividades relativas à extração e comercialização de ouro no Brasil, também levaram à Revolta conhecida como Inconfidência Mineira. In: CORRÊA, Alexandre Augusto Castro. **Notas sobre a história dos impostos em Direito Romano**. Disponível em: <[www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66622/69232](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66622/69232)>. Acesso em: 2 jan. 2016.

No contexto do sistema constitucional brasileiro destaca-se como princípio estruturante o federativo, que define a forma de estado e, dentre outras funções e à luz do *caput* do art. 1º e do art. 18 da Constituição da República brasileira, alicerça as competências constitucionais tributárias.

### 2.2.1 Do princípio federativo

O princípio federativo define a forma de Estado como uma federação.<sup>68</sup> Dalmo de Abreu Dallari<sup>69</sup> leciona que etimologicamente federação quer dizer pacto, aliança. Assim, transferida essa ideia para a forma de Estado, conclui-se que aquele caracterizado como federal decorre de uma aliança ou união de Estados.<sup>70</sup>

Esse tipo de Estado, entretanto, é fenômeno moderno, surgido a partir da Constituição dos Estados Unidos da América de 1787. Até então, especialmente na Antiguidade e na Idade Média, a aliança de interesses acontecia de modo limitado e temporário, nunca correspondendo a totalidade de interesses de todos os pactuantes.<sup>71</sup> Foi com a união dos Estados Confederados americanos, que decidiram abdicar de sua soberania para a criação de um novo Estado central e soberano, que a Federação ganhou os seus contornos.

Inspirada no modelo americano, a República brasileira, proclamada em 15 de novembro de 1889, caracterizou-se pela transformação das Províncias então existentes em Estados Federados.<sup>72</sup> <sup>73</sup> Foi com a Constituição brasileira de 1891, entretanto, que a federação foi

---

<sup>68</sup> CUNHA Jr., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. rev. atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 416.

<sup>69</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 252.

<sup>70</sup> Isso é o que afirma também Roque Antônio Carrazza: “De qualquer modo, podemos dizer que a Federação (de *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (Estados-membros). Nela, os Estados federados, sem perderem suas personalidades, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União de Estados. A mais relevante delas é a soberania.” In: CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 38.

<sup>71</sup> Paulo Bonavides salienta que o que os gregos denominavam de Federação se tratava na verdade de Confederação. In: BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 194.

<sup>72</sup> CUNHA JR., 2014, p. 416.

<sup>73</sup> Ressalte-se que, embora influenciada pela Federação norte-americana, a brasileira originou-se da divisão política do Estado Unitário, convertendo Províncias em Estados Federados. Nos Estados Unidos da Américas os Estados soberanos se uniram, renunciando à sua soberania, para a formação de um Estado soberano.



consagrada como princípio fundamental, tendo sido assim mantida pelas demais constituições do Brasil, inclusive a de 1988.<sup>74</sup>

Dallari destaca algumas características fundamentais desse tipo de Estado. A primeira delas é a união para fazer nascer um novo Estado, de modo que quem opte pela adesão perca a verdadeira condição anterior de Estado (soberano).<sup>75 76</sup> Assim, aduz que apenas o Estado Federal possui soberania<sup>77</sup>, ficando os Estados-membros com autonomia política limitada ou parcial. É o que Roque Antônio Carrazza<sup>78</sup> denomina de “autonomia nas relações internas” dos Estados-membros. Essa é a razão pela qual esses membros não possuem personalidade internacional e não podem manter diretamente relações diplomáticas com Estados estrangeiros.<sup>79</sup>

A segunda particularidade observada por Dallari<sup>80</sup> é ter por base jurídica uma Constituição, não um tratado. Assim, tudo o que disser respeito a qualquer dos componentes desse Estado deve ter por norte as normas constitucionais. Além disso, não existe direito de secessão, sendo formada pela união indissolúvel.

Afora isso, o cientista político ressalta que as atribuições da União e das unidades federadas estão discriminadas na constituição por meio de competências. Como há distribuição de competências entre os seus membros, não há que se falar em hierarquia entre eles, ainda que em algumas situações a competência seja concorrente. Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza<sup>81</sup> aponta que no Estado Federal brasileiro os seus Entes ocupam juridicamente o mesmo plano hierárquico, devendo receber, portanto, tratamento jurídico-formal isonômico.

---

<sup>74</sup> CUNHA JR., 2014, p. 416.

<sup>75</sup> DALLARI, 2012, p. 254

<sup>76</sup> Dallari entende que se trata de um artifício político chamar Estados-membros de Estado, pois na verdade, estes abdicaram ou não possuem essa condição, que é própria do Estado nascido a partir de sua união. In: DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 254.

<sup>77</sup> No que toca à soberania, Paulo Bonavides leciona que essa apresenta duas facetas: uma interna e outra externa. A interna é o império que o Estado tem sobre o território e a população. A externa é o poder de um Estado perante outros. In: BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 119.

<sup>78</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 46-47.

<sup>79</sup> CARRAZZA, 1986, p. 46-47.

<sup>80</sup> DALLARI, 2012, p. 254

<sup>81</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 47.

Esse entendimento diverge, entretanto, do de Paulo Bonavides,<sup>82</sup> quem destaca que há uma “supremacia jurídica do Estado federal sobre Estados federados”. Conforme explica, essa supremacia decorre da necessidade de os Estados-membros observarem princípios básicos ou mínimos relativos da organização federal, a exemplo daqueles estampados no inciso VII do art. 34 da Constituição, decorrente da adoção de um sistema de competência repartida entre os seus Entes e previsto na Constituição Federal. Bonavides destaca, porém, que há quem acredite que o federalismo esteja fadado ao desaparecimento, tendo em vista que cada vez mais o Estado central concentra poder, em detrimento do que ainda resta de autonomia dos Estados. Assim, no Estado contemporâneo os estados federados ganham cada vez mais características pertencentes aos estados integrantes do Estado unitário descentralizado.<sup>83</sup>

Outra característica importante apresentada por Dallari é a atribuição de renda própria e suficiente a cada esfera. Conforme afirma, sem receita, a autonomia política se torna apenas nominal.<sup>84</sup> <sup>85</sup> Existe também a divisão do poder político, compartilhado pela União e pelos Estados-membros. Na esfera da União existe o governo federal, do qual participam as unidades federadas e o povo. No âmbito dos Estados-membros, existem os governos estaduais, que fixam assuntos de seu próprio interesse, desde que não contrariem a Constituição, em decorrência de sua autonomia política. Por fim, os cidadãos do Estado que adere à Federação passam a ter a cidadania do Estado Federal, perdendo eventual cidadania anterior que tivessem.<sup>86</sup>

Ao discorrer sobre o Estado Federal, Dirley da Cunha Júnior<sup>87</sup> ressalta seis características comuns, que podem ser assim resumidas: a) pacto indissolúvel; b) participação dos governos regionais na formação da vontade geral, que no Brasil está representada pelo Senado Federal<sup>88</sup>; c) possibilidade de auto-organização pelos Estados Federados, inclusive por meio dos poderes

---

<sup>82</sup> BONAVIDES, 2012, p. 198-199.

<sup>83</sup> BONAVIDES, 2012, p. 202.

<sup>84</sup> DALLARI, 2012, p. 255.

<sup>85</sup> Esse é também o entendimento de Dagoberto Liberato Cantizano, que afirma que apenas com a atribuição de rendas aos Estados e Municípios pela Emenda Constitucional nº 05, que modificou a Constituição de 1946, é que a autonomia dessas pessoas se tornou real. In: CANTIZANO, Dagoberto Liberato. **A Nova Discriminação de Rendas: Emenda Constitucional nº 05**. Porto Alegre: Universidade do Rio Grande do Sul, 1963, p. 13.

<sup>86</sup> DALLARI, 2012, p. 255-256.

<sup>87</sup> CUNHA JR., 2014, p. 693-694

<sup>88</sup> Dirley destaca que nas federações “[...] é comum a adoção de um sistema bicameral, onde coexistem duas casas legislativas: uma que representa o povo (entre nós denominada de Câmara dos Deputados) e outra que representa as vontades parciais (entre nós denominada de Senado). A casa representativa das vontades parciais deve ter composição paritária, ou seja, todas as vontades parciais devem ser manifestadas por igual número de representantes.” In: CUNHA Jr., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. rev. atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 693

executivo, legislativo e judiciário, cada um com a sua função típica, nos limites estabelecidos pela Constituição; d) Constituição rígida, na qual o pacto federativo esteja protegido contra a sua supressão; e) autonomia dos Entes Federados decorrente da descentralização política, a qual é delineada e realizada pela própria Constituição, por meio da sua repartição de competências e respectiva previsão de autonomia financeira; f) existência de órgão encarregado do controle de constitucionalidade, normalmente pertencente ao Poder Judiciário, para evitar invasão e conflitos de competências constitucionais.

Em que pese os esforços da doutrina para traçar características comuns dos Estados Federados, a verdade é que essa função torna-se tortuosa quando se verifica que no Brasil, por exemplo, não se seguiu à risca o modelo norte-americano. Nos Estados Unidos da América as bases sólidas do Estado Federal decorreram de “[...] tendências aglutinantes de pequenas soberanias estanques, interligadas pela proximidade geográfica e comunhão cultural [...]”, que venceram as resistências centrífugas, com o sacrifício das partes em favor do todo.”<sup>89</sup> No Brasil, por outro lado, a formação do Estado Federal foi marcado fortemente por uma força centrípeta, na medida em que o Estado unitário, “[...] cede poderes, fortemente centralizados, em favor de partes componentes.”<sup>90</sup>

Ao se manifestar sobre uma crítica do Ministro Castro Nunes à suposta deformação do Estado Federal, a partir da posição assumida pelo Município na Constituição de 1934, Vitor Nunes Leal afirma, inclusive, que, em decorrência da variedade de estados federais, constitui problema temeroso definir características essenciais do regime federativo.<sup>91</sup> Mesmo caminho seguido por Antônio Roberto Sampaio Dória, para quem, diante das diversidade de condicionantes históricas, sociais e políticas, é problemático se intentar desenhar um protótipo de regime federativo.<sup>92 93</sup>

Em decorrência desse fato, Paulo Bonavides afirma que as inevitáveis transformações do sistema pelos imperativos políticos e sociais impõe sobre conceito de federalismo uma nova

---

<sup>89</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 10

<sup>90</sup> DÓRIA, 1972, p. 10

<sup>91</sup> LEAL, Vitor Nunes. **Leis Municipais**. Revista de Direito Administrativo. vol. 16. abril./jun., 1949, p. 386.

<sup>92</sup> DÓRIA, 1972, p. 10.

<sup>93</sup> Antônio Roberto Sampaio Dória defende, entretanto, é traço essencial do federalismo a salvaguarda de um mínimo irredutível de autonomia política, tanto do poder central como dos poderes periféricos. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 11.

análise. Para o doutrinador não cabe mais o conceito clássico de federalismo, explica, portanto, que o federalismo já percorreu 3 fases distintas.

A primeira delas era marcada pela predominância da autonomia das unidades federadas, embora houvesse também a participação. Bonavides salienta que foi nesse período que Tocqueville escrevia sobre os excessos da competência dos Estados-membros, colocando em risco o próprio Estado Federativo. A segunda fase é marcada pelo equilíbrio entre União e Estados-membros. A terceira, denominada de contemporânea, corresponde a uma inversão da primeira fase: predomínio da participação e atenuação ou declínio da autonomia.<sup>94</sup>

No Brasil, Dirley da Cunha Júnior<sup>95</sup> assinala que a Constituição de 1988 tentou solucionar o desequilíbrio entre a repartição de poderes, marcada pelo predomínio da União sobre os governos dos Estados, em que pese já se praticar o federalismo cooperativo.<sup>96</sup> Para tanto, conforme destaca o doutrinador, adotou técnicas que visam “[...] conciliar uma divisão equitativa do poder entre a União e os Estados com a possibilidade de atenuações concorrentes e comuns entre eles.”<sup>97</sup>

A repartição de competências a que se referiu Dirley e a partilha de receitas entre os Entes Federados não anulou, porém, o poder centralizador do Estado Federal frente às suas unidades federadas periféricas. Isso porque, o modelo do Estado Democrático adotado no Brasil, com o advento da Constituição de 1988, impõe à União a obrigação de planejar o desenvolvimento econômico no país.<sup>98 99</sup> Dentre os vários instrumentos utilizados para esse desenvolvimento

---

<sup>94</sup> BONAVIDES, 2012, p. 203.

<sup>95</sup> CUNHA JR., 2014, p. 696.

<sup>96</sup> O federalismo cooperativo é aquele no qual há competências concorrentes. Esse modelo foi implementado no Brasil a partir da Constituição de 1934. In: CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. rev. atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 696.

<sup>97</sup> CUNHA JR., 2014, p. 696.

<sup>98</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. rev. atual., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 65.

<sup>99</sup> Vide art. 174, da CRFB: “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. § 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento. § 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo. § 3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros. § 4º As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.” In: BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Publicada no Diário Oficial da União de 05 de outubro de 1988.

está o estabelecimento de políticas tributárias e fiscais<sup>100</sup>, as quais devem ser utilizadas na dose certa para se evitar desajustes na economia provocados pelo próprio Estado.<sup>101</sup> Assim, consoante os ensinamentos de Edvaldo Brito,<sup>102</sup> “[...] o plano, mesmo na federação, deve ser elaborado pela autoridade central a que se deferiu a atribuição das amplas tarefas econômicas e sociais que requerem coordenação na execução.”

Nada impede, porém, que a execução do referido plano seja descentralizada, desde que coordenação permaneça com a União.<sup>103</sup> Embora todos os Entes possuam a finalidade de promover o bem-estar social e o desenvolvimento econômico, é o governo central que vai organizar no plano macro essa direção. Inclusive para se evitar o desequilíbrio entre cidades e a desarmonia entre regiões. Essa coordenação pelo Ente central garante, portanto, a sobrevivência da própria federação.

Diante das peculiaridades do federalismo brasileiro, não parece acertado se sustentar que os Municípios não são Entes Federativos, pois não participam da vontade jurídica nacional, embora possuam autonomia político-administrativa constitucionalmente prevista.

Sob a lógica de um modelo clássico de federalismo, ao qual não se filia esse trabalho, José Afonso da Silva<sup>104</sup> sustenta a impossibilidade de os Municípios integrarem a Federação como membros, uma vez que a Constituição não lhes garantiu representação federal, como ocorre com os Estados. Assim, a união das Municipalidades não leva à formação de uma Federação.

Há quem sustente também que a inexistência de um Poder Judiciário no âmbito de sua esfera de competência, conforme ocorre com os Estados, também é argumento utilizado para retirar dos Municípios a qualidade de membro federativo.

---

<sup>100</sup> A diferença entre política fiscal e política tributária, ambas espécies do gênero política financeira, foi destaca por Edvaldo Brito em obra intitulada “Reflexos Jurídicos da Atuação do Estado no Domínio Econômico”. Consoante leciona: “ A política tributária reflete a utilização dos tributos como meios de estimular as atividades úteis ao bem-estar e ao desenvolvimento comunitário ou de desencorajar aquelas nocivas. A aplicação extrafiscal dos tributos é exemplo cabível. [...] A política fiscal cinge-se ao campo da exigibilidade e execução do crédito tributário, traduzida nas opções do sujeito ativo com o propósito de fazer o sujeito passivo cumprir a prestação em uma perspectiva estimuladora dos que o atendem e repressiva dos inadimplentes.” In: BRITO, Edvaldo. **Reflexos Jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016b, p. 68.

<sup>101</sup> BRITO, 2016b., p. 67.

<sup>102</sup> BRITO, 2016b., p. 95.

<sup>103</sup> BRITO, 2016b., p. 95.

<sup>104</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 472-473.

Os fundamentos apresentados por aqueles que negam a integração do Município ao Estado Federal não prevalecem, quando o federalismo é analisado à luz da Constituição de 1988, ao longo da história brasileira. Consoante aduz Tércio Sampaio Ferraz Jr.,<sup>105</sup> além da previsão explícita do art. 1º da Constituição, a importância exercida pelo Município desde a implantação da colônia brasileira, justifica a manutenção de seu status, ainda que esteja ausente na representação congressional.

Esse é também o entendimento de Dirley da Cunha Júnior.<sup>106</sup> O doutrinador baiano afirma que o fato de os Municípios não participarem das decisões do Estado Federal não afasta as outras características da Federação. Além disso, assevera que a própria Constituição de 1988 incluiu os Municípios e o Distrito Federal como integrantes da República Federativa do Brasil, conforme se depreende da leitura dos seus arts. 1º e 18.

Assim, para Dirley da Cunha Júnior, a Federação brasileira assumiu, a partir da Constituição de 1988, uma estrutura tríplice, compreendida pela ordem central e pelas ordens estaduais e municipais.<sup>107</sup> Não há, assim, um modelo único, definitivo e inflexível de federação.<sup>108</sup>

Desse modo, conclui-se que, no modelo de Federação brasileira, além de a União possuir uma força centralizadora, para o desempenho de suas funções constitucionais, a exemplo do desenvolvimento econômico para a promoção do bem-estar social, evitando inclusive o desequilíbrio entre cidades e regiões, os Municípios integram como Ente Federado o Estado Democrático de Direito. Mas, não é só isso. O federalismo brasileiro também possui peculiaridades, na medida em que os princípios-garantia, direitos subjetivos públicos dos contribuintes,<sup>109</sup> integram os objetivos fundamentais do governo republicano. Assim, o federalismo político deixa de ser uma “[...] mera descentralização territorial do poder, para o

---

<sup>105</sup> FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. nº 53, ano 14. jun./set. 1990. p. 84.

<sup>106</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. 2014, p. 717.

<sup>107</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. 2014, p. 710.

<sup>108</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 38.

<sup>109</sup> Conforme leciona Edvaldo Brito, os princípios garantias estão presentes “toda vez que [na ordenação jurídica estatal] forem inseridas [normas de nucleação de uma específica prestação coativa tributária] com evidente grau de abstração, visando instituir para o particular direitos e garantias a cujo respeito vinculam-se todos os entes políticos e administrativos do Estado e, por isso, constituem prerrogativas dos seus titulares na categoria dos direitos públicos subjetivos e, portanto, oponíveis “erga omnes” e invocáveis, pois, perante e contra o legislador, o juiz ou a autoridade administrativa, estreitamente vinculados na sua aplicação. Tais princípios constituem o Estatuto do Contribuinte [...]”. In: BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1. ed., São Paulo: Altas, 2016a, p. 81.

simples efeito de discriminação de competências.” Passa a ser ter também o papel cooperativo e redistributivo.<sup>110</sup> Fala-se, portanto, em “novo federalismo brasileiro”.<sup>111</sup>

Esse modelo de federalismo brasileiro, decorrente da valoração política fundamental do legislador constituinte, é um princípio do Estado de Direito no Brasil, que, conforme destaca Eros Roberto Grau,<sup>112</sup> apropriando-se da classificação de José Gomes Canotilho, pode ser categorizado como um “princípio político constitucional conformador”.

Essa norma, portanto, alicerça o próprio sistema jurídico, irradiando o seu mandamento nuclear para outros princípios e regras do sistema. Isso, sem deixar também de sofrer o impacto de outros princípios fundamentais do ordenamento jurídico constitucional, garantindo a retroalimentação entre as normas do sistema e a sua manutenção coordenada, harmônica e interdependente.

### 2.2.2 Do conceito de autonomia municipal

Consoante sustentou-se no item anterior, o federalismo no Brasil possui peculiaridades, dentre as quais se destaca a existência dos Municípios como Ente Federado. Isso inclusive está confirmado logo no art. 1º da Carta Magna de 1988, esta estabelece que o Brasil é uma República Federativa, formada para união indissolúvel da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Ao longo de seu texto, a Lei Maior vai delineando a autonomia político-administrativa dos membros federativos, bem como o modo de repartição de suas receitas.

Para os fins a que se propõe este trabalho - uma reflexão sobre o estabelecimento de uma alíquota mínima de ISS e seus efeitos sobre isenções onerosas em curso -, além da compreensão sobre as peculiaridades do federalismo brasileiro, faz-se imprescindível, outrossim, a entender o que é a autonomia municipal.

A palavra autonomia possui raízes gregas e etimologicamente significa “o poder de dar a si a própria lei.” Nasce assim, das palavras gregas *auto* (por si mesmo) e *nomos* (lei).<sup>113</sup> Foi

<sup>110</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário:** imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015, p. 119.

<sup>111</sup> BRITO, 2015, p. 119

<sup>112</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988.** 6. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 89.

<sup>113</sup> Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.pucrs.br/edipucrs/online/autonomia/autonomia/capitulo1.html>>. Acesso em: 04 de fev. de 2018.

com filosofia moral de Kant, entretanto, que essa palavra ganhou força e centralidade. De acordo com o filósofo, a autonomia é a propriedade que a vontade possui de ser lei para si mesma (independentemente da natureza dos objetos do querer).<sup>114</sup> Como princípio moral, se caracteriza como a possibilidade de “escolher sempre de modo tal que as máximas de nossa escolha estejam compreendidas, ao mesmo tempo, como leis universais, no ato de querer”.<sup>115</sup> Trata-se, portanto, de capacidade de autodeterminação, inclusive por meio de leis criadas pela própria razão.

Atualmente, esse substantivo feminino continua fortemente conectado à filosofia Kantiana, na medida em que significa “faculdade ou direito de se governar por si mesmo.”<sup>116</sup> No âmbito do federalismo, a autonomia está relacionada ao poder de gerir-se político-administrativamente. Desse modo, se a autonomia for qualificada como municipal, significa que é o Município que possui tal poder. Isso, porém, não é suficiente para a compreensão de sua extensão e limites. Faz-se necessário, portanto, a sua análise à luz da pragmática da comunicação normativa, ou seja, a sua análise no contexto do sistema constitucional vigente.

O Município, assim como a União, os Estados e o Distrito Federal é Ente Federado (vide art. 1º, da CRFB) com autonomia delimitada pelas competências conferidas pela própria Constituição, conforme se depreende da leitura do seu art. 18. A repartição de competências, destarte, constitui o ponto nuclear para a realização do próprio princípio federativo.

Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>117</sup> afirma que, à luz da Constituição Federal, mormente dos seus arts. 18, 29 e 30, a autonomia municipal significa o poder de gerir os seus próprios negócios, bem como o de exercer as suas competências. O referido doutrinador denomina esse poder de heterônomo, pois se trata de um ente político. Esse é o mesmo caminho trilhado por Dirley da Cunha Júnior<sup>118</sup> que afirma que a “[a]utonomia é delimitada por uma complexa partilha de competências que conferiu a todas as entidades autônomas capacidade de auto-organização, autogoverno, auto-administração e autolegislação [...].

---

<sup>114</sup> KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Paulo Quintela Lisboa. Lisboa: Edições 70, 2008, p. 36.

<sup>115</sup> KANT, 2008, p. 36.

<sup>116</sup> BUENO, Silveira. **Dicionário da língua portuguesa**. ed. rev. e atual. São Paulo: 2000, p. 103.

<sup>117</sup> FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. n° 53, ano 14. jun./set. 1990. p. 83.

<sup>118</sup> CUNHA Jr., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. rev. atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 713.



Malgrado entenda que os Municípios não integram a Federação brasileira, Aires F. Barreto<sup>119</sup> sustenta que eles possuem autonomia e, portanto, competência tributária. Conforme aduz, a autonomia significa “[...] capacidade conferida pela Constituição à pessoa política Município para editar – nos limites por ela traçados – suas próprias normas legislativas, dispor sobre o seu governo e organizar-se administrativamente.” Assim, aduz que a referida autonomia municipal abarca a política, prevista no art. 29, I da Constituição, a administrativa, decorrente do art. 30, I da mesma Lei e a financeira, extraída do inciso III, do mencionado art. 30.

Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>120</sup> leciona que a autonomia municipal na Constituição de 1988 se difere da autonomia estabelecida nas Constituições anteriores, uma vez que a vigente lhe garantiu o poder de auto-organização (lei orgânica) ao lado das hipóteses já previstas anteriormente de governo-próprio (eletividade do chefe do Poder Executivo e dos integrantes da Câmara de vereadores) e de competências exclusivas.

Conclui-se, portanto, que a autonomia municipal decorre das atribuições constitucionalmente estabelecidas por meio de normas de competência.<sup>121</sup> Tais normas outorgam a esse Ente capacidade de se auto-organizar por meio de uma lei orgânica, de se autogovernar por intermédio da eleição de um Prefeito e de vereadores que integram a Câmara municipal, do exercício do poder heterônomo, ou seja, poder de elaboração de leis municipais ou capacidade normativa, e, por fim, capacidade de se autoadministrar, por meio, por exemplo, da instituição de tributos, arrecadação e aplicação (autonomia financeira).<sup>122</sup>

Ressalte-se, entretanto, que a autonomia municipal encontra limites não apenas expressos na Constituição, mas também nela implícitos. Explica-se.

No exercício de sua autonomia, o Município deve legislar, dentre outras obrigações, sobre todos os assuntos de interesse local. Dirley da Cunha Jr.<sup>123</sup> afirma que esse tipo de interesse compreende aquele conectado à sua sociedade e para atender de modo direto e imediato às suas necessidades, ainda que repercutam sobre interesses dos Estados e da União. Aires F. Barreto<sup>124</sup>

---

<sup>119</sup> BARRETO, Aires F. A Emenda Constitucional nº 37/2002 e a alíquota Mínima do ISS. In: **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003, p. 9-23., p. 10.

<sup>120</sup> FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. nº 53, ano 14. jun./set. 1990. p. 83.

<sup>121</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 83.

<sup>122</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 83.

<sup>123</sup> CUNHA JR., 2014, p. 717.

<sup>124</sup> BARRETO, Aires F. A Emenda Constitucional nº 37/2002 e a alíquota Mínima do ISS. In: **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003, p. 10.

segue essa mesma linha. Para o jurista, da expressão “interesse local” deve se compreender questões ou temas em que o interesse do Município seja predominante, mesmo não sendo exclusivo ou privativo dele. Assim, sustenta que os fatos e situações ocorridas em seu âmbito apenas podem ser regulados por leis municipais.

Por ser princípio fundamental do sistema jurídico-constitucional, Aires F. Barreto<sup>125</sup> sustenta que são nulos os textos que perturbam ou suprimem a competência privativa do Município para instituir ou arrecadar tributos. Além disso, quando a autonomia municipal é violada, cabe a intervenção federal no Estado-membro violador, com a suspensão da autonomia desse último.<sup>126</sup>

Ocorre, entretanto, que pode haver situações em que o Município, no exercício de um interesse local, acabe por afetar, por ir de encontro aos princípios e objetivos fundamentais da do Estado Democrático de Direito.

Esses princípios são normas de elevado grau de abstração que, por possuírem maior carga axiológica, constituem e indicam as ideias diretivas básicas de todo o sistema normativo, devendo prevalecer dentre as possíveis interpretações das normas no ordenamento jurídico nacional. Os objetivos fundamentais da Estado brasileiro são aqueles descritos no art. 3º da Constituição.<sup>127</sup> Consistem, portanto, em construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos à luz do princípio da igualdade.

Essas normas, portanto, se concretizam por meio de outros princípios ou regras, que vão sendo densificados por outros princípios e regras e assim sucessivamente. Cada princípio estruturante não se confunde com outro, mas esses se completam de modo a limitar e condicionar uns aos outros<sup>128</sup>.

Conforme explicitado no item 2.1.2, tendo em vista que as normas jurídicas estão conectadas entre si, de modo a compor um sistema, para interpretá-las deve ser considerada “[...] a cadeia de significado, o contexto e a [sua] sede sistemática [...], a sua função no contexto

---

<sup>125</sup> BARRETO, 2003, p. 12.

<sup>126</sup> BARRETO, 2003, p. 11.

<sup>127</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>128</sup> CANOTILHO, 2003, p. 1185.

de regulação em causa [...].”<sup>129</sup> Assim, se o Município, num suposto exercício de uma competência, contraria princípios e objetivos do Estado brasileiro, tal atuação não é legítima, pois contraria o próprio sistema. Desse modo, pertinente à conclusão de Yoshiaki Ichihara que ressalta que “autonomia não quer dizer liberdade absoluta, mas [...] estruturação jurídica dos Estados, pelas suas respectivas Constituições [estando] sujeitos à observação dos princípios da Constituição Federal.”<sup>130</sup>

Para garantir os princípios fundamentais, bem como atingir os objetivos do art. 3º, a própria Carta Magna desenha um modelo econômico de bem-estar social. Esse modelo “[...] não pode ser ignorado pelo Poder Executivo, cuja vinculação pelas definições constitucionais de caráter conformador e impositivo é óbvia.”<sup>131</sup> É à luz desses princípios e objetivos que também a autonomia municipal deve ser analisada.

Quando o Município atua, em prol exclusivamente do seu interesse local, sob o manto de sua suposta prerrogativa, mas acentuando as desigualdades regionais e sociais, prejudicando, no plano macro, o pleno desenvolvimento do Brasil como um todo, à luz da Constituição de 1988, isso não pode ser compreendido como autonomia municipal. A autonomia municipal que é considerada uma cláusula pétrea é aquela que encontra os seus limites nos próprios princípios e objetivos constitucionais.

Destarte, o conceito de autonomia municipal é aquele poder que o Município possui de gerir os seus próprios negócios, bem como o de exercer as suas competências, para a satisfação dos seus interesses locais, desde que não viole, no exercício de suas atribuições os princípios e objetivos da República Federativa do Brasil.

### 2.3 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

A autonomia municipal não pode ser compreendida dissociada da competência tributária dos Municípios, uma vez que os limites dessa competência integram o próprio conceito de autonomia, conforme explicitado no item anterior, que se debruçou sobre esse tema. Nesse

---

<sup>129</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª ed. trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 531.

<sup>130</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípios constitucionais tributários**. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 18, Princípios Constitucionais Tributários, 1993, p. 316.

<sup>131</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 6. ed. rev. atl. São Paulo: Malheiros, p. 37.

sentido, Antônio Roberto Sampaio Dória afirma, inclusive, que “[...] a atribuição de competência tributária [...] é requisito axiomático da federação, para assegurar independência política.”<sup>132</sup>

Tal competência municipal, entretanto, foi sendo delineada ao longo da história do Brasil. Na ruptura do governo monárquico para o republicano, a Constituição de 1891 não garantiu às Comunas<sup>133</sup> o direito de instituir e cobrar tributos. Esse poder ficou a cargo dos Estados, os quais deveriam assegurar a “autonomia municipal, de modo a atender o seu peculiar interesse.”<sup>134</sup> Com o advento da Constituição de 1934, os Municípios foram contemplados, pela primeira vez, com competência tributária privativa.<sup>135</sup>

Em que pese a importância dessa previsão constitucional, o fruto da arrecadação dos tributos municipais correspondia a parcela diminuta frente ao total de tributos recolhidos; incapaz, portanto, de garantir o desenvolvimento das municipalidades. Esse fator foi levado em consideração pelo Poder Constituinte da Constituição de 1946, que assegurou aos Municípios novas competências tributárias.<sup>136</sup> Mais uma vez, entretanto, essas foram insuficientes à manutenção dessas comunas, que dependiam muito mais das transferências de receitas oriundas de tributos federais e estaduais para a sua sobrevivência.<sup>137</sup>

Com a reforma tributária de 1965, promovida pela Emenda Constitucional n° 18, os Municípios passaram a ter competência para instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e sobre serviços de qualquer natureza.<sup>138</sup> As novas competências tributárias permitiram, aliadas a outras fontes de receitas, que os Municípios trilhassem o caminho para o seu fortalecimento político-financeiro, em que pese a centralização do poder no âmbito federal, que marcou esse período até a completa redemocratização do Brasil, com a Constituição de 1988.

---

<sup>132</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

<sup>133</sup> No regime monárquico os Municípios eram denominados de Comunas.

<sup>134</sup> DÓRIA, 1972, p. 60.

<sup>135</sup> CANTIZANO, Dagoberto Liberato. **A Nova Discriminação de Rendas: Emenda Constitucional n° 05**. Porto Alegre: Universidade do Rio Grande do Sul, 1963, p. 45.

<sup>136</sup> DÓRIA, 1972, p. 78.

<sup>137</sup> DÓRIA, 1972, p. 128-129.

<sup>138</sup> DÓRIA, 1972, p. 201 e 202.

Luís Eduardo Schoueri<sup>139</sup> alerta que a competência da entidade intraestatal não se confunde com capacidade tributária ativa, competência legislativa ou discriminação de rendas. Destarte, enquanto a competência tributária é indelegável e decorre diretamente da constituição, a capacidade tributária ativa, conforme leciona, é sinônimo de capacidade para arrecadar tributo, que pode ser delegada, nos termos do §3º do art. 18 da CRFB e do art. 7º do Código Tributário Nacional.

O autor<sup>140</sup> explica também que a capacidade para legislar compreende a competência legislativa concorrente dos Entes Federados sobre Direito Tributário. Desse modo, cabe à União editar normas gerais, por meio de lei complementar (art. 146 da CRFB), restando aos Estados e Distrito Federal suplementá-las ou exercer a capacidade legislativa em sua plenitude até que a União estabeleça as normas gerais.

Por outro lado, a competência tributária versa sobre a instituição de tributos. De acordo com Schoueri,<sup>141</sup> a diferença entre ela e a discriminação de rendas, que é a partilha de receitas tributárias, é evidenciada quando se tem em mente que aquela não é requisito do Sistema Federal, que exige autonomia financeira às pessoas jurídicas de direito público.<sup>142</sup> Um exemplo disso é que nos Estados Unidos da América verifica-se a convivência de tributos federais e locais, sem que essa bitributação afete o funcionamento da federação. No Brasil, entretanto, o legislador constituinte estabeleceu competências tributárias privativas, sem sobreposição.

Em complemento, ao definir competência tributária, José Souto Maior Borges<sup>143</sup> faz alusão ao art. 6º do Código Tributário Nacional e afirma que essa consiste “[...] numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário.”

Compreender a competência tributária municipal requer entender que a repartição de competências no âmbito do Estado Federal é norteada pelo princípio da predominância de interesse. Assim, cabe a União a competência para tratar das questões e matérias de interesse predominantemente geral, aos Estados daquelas atinentes ao interesse regional e aos Municípios aos interesses locais.<sup>144</sup> Roque Antônio Carrazza assevera que a Constituição traçou

---

<sup>139</sup> SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 259-261.

<sup>140</sup> SHOUERI, 2016, p. 260.

<sup>141</sup> SHOUERI, 2016, p. 260

<sup>142</sup> SHOUERI, 2016, p. 260

<sup>143</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A., 1. ed. 1969, p. 27

<sup>144</sup> CUNHA, 2014, p. 697.

as competências tributárias de modo tão “minudente e exaustivo” que os Entes Políticos devem se restringir a tributar dentro dos estritos limites impostos pela Carta Federal. Assim, não poderia dizer que tais Entes possuem “poder de tributar”, mas apenas uma parcela desse poder.<sup>145</sup>

O Brasil adotou um sistema complexo de repartição de competências.<sup>146</sup> Em termos gerais, a competência da União está enumerada nos arts. 21 e 22 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), cabendo aos Estados os poderes remanescentes (vide o § 1º do art. 25 da CRFB). Aos Municípios, coube a competência indicativa prevista no art. 30 do Texto Maior. Isso tudo, com a possibilidade de delegação de competência da União aos Estados (§ único do art. 22), atuação paralela dos diversos Entes (art. 23 da CRFB) e competência suplementar dos Estados e Municípios, diante do estabelecimento pela União de políticas, diretrizes ou normas gerais.<sup>147</sup>

No que toca especificamente à competência municipal, Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>148</sup> leciona que o poder dos Municípios de elaborar leis e ter capacidade normativa decorre do art. 30, incisos I e II da CRFB. De acordo com essas normas, compete a esses Entes legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar à legislação federal, no que couber. Trata-se, portanto, conforme concluiu o doutrinador, de competência exclusiva, comum e supletiva.<sup>149</sup>

A competência é exclusiva porque, quando o interesse for especificamente local, a exemplo da elaboração de legislação tributária e financeira atinente ao seu próprio Fisco, cabe exclusivamente à Municipalidade legislar sobre o seu assunto particular.<sup>150</sup> A competência comum é aquela prevista no art. 23 da CRFB e é dividida entre a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios. É comum uma vez que concernente a universalidade de sujeitos competentes. Por fim, a supletiva é aquela estabelecida no art. 30, II da CRFB e aplicável quando for necessário aos Municípios suplementar legislação federal e estadual.

---

<sup>145</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p 783.

<sup>146</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 477.

<sup>147</sup> SILVA, 2003, p. 477.

<sup>148</sup> FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. nº 53, ano 14. jun./set. 1990. p. 83.

<sup>149</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 83.

<sup>150</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 83.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. aduz, entretanto, que o art. 24 da Constituição não outorgou às Municipalidades competência concorrente. Segundo entende, andou bem o constituinte originário, uma vez que esse dispositivo versa sobre normas gerais, pelo o seu conteúdo, o que vai de encontro à própria lógica de competência dos Municípios. Assim, para ele, a única possibilidade de o referido Ente exercer um tipo de competência concorrente é quando o seu interesse local se confrontar com o interesse de outro Município.<sup>151</sup> Se o interesse for extralocal, a competência será dos Estados e Distrito Federal, em concorrência com a União; situação na qual o Município não deve atuar, sob pena de colisão de competência. É o que o referido doutrinador denomina de competência geral. Conforme assevera, pode ser extralocal também porque o interesse é de todos os Entes Federados, inclusive dos Municípios, que possui competência supletiva.<sup>152</sup>

Edvaldo Brito<sup>153</sup> diverge desse posicionamento. Para ele, como o Município é um Ente Federativo, com a mesma qualidade dos demais, sendo imperioso que, pelo princípio da simetria, a ele também seja dado o poder de legislar concorrentemente com a União e Estados sobre normas gerais, por meio de lei complementar. Desse modo, ainda que o art. 24 da CRFB não tenha explicitamente outorgado ao Município tal competência, a interpretação sistemática do próprio art. 24, cumulado com os incisos II e III, do art. 30, da CRFB confirmam que o Município pode suplementar normas gerais, inclusive sobre direito tributário.

Ao discorrer sobre a competência legislativa municipal, Dirley da Cunha Jr.<sup>154</sup> afirma que essa pode ser privativa, extraída do art. 30, I da CRFB, ou suplementar, prevista no art. 30, II da CRFB. No que toca a esta última, o doutrinador afirma que consiste na possibilidade de complementar a legislação federal e estadual, de acordo com as matérias enunciadas no art. 24 da CRFB.<sup>155</sup>

Com relação à competência privativa, assevera que essa trata do interesse predominante do Município, ainda que não exclusivo, por interferir em assuntos estaduais e federais. Conclui, portanto, que se a matéria for de assunto predominantemente de interesse municipal, cabe a

---

<sup>151</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 83.

<sup>152</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 83.

<sup>153</sup> BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 635-636.

<sup>154</sup> CUNHA Jr., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. rev. atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 723.

<sup>155</sup> CUNHA Jr., 2014, p. 724.

esse Ente legislar com exclusividade, exceto se estiver no âmbito de competência enumerada da União, conforme previsto no art. 22 da CRFB.<sup>156</sup>

Observe-se como esse entendimento diverge do de Tércio Sampaio Ferraz Jr., quem afirma que a competência municipal para tratar de assuntos de interesse local é sempre exclusiva. Dirley da Cunha Júnior fala em “interesse predominante” porque o interesse municipal pode interferir em “assuntos” estaduais e federais. As lições de Ferraz Jr. esclarecem, entretanto, que quando o interesse do Município transbordar os assuntos que lhes são exclusivos, tal interesse deixa de ser privado, devendo ser tratado pelos Estados ou União, como é de praxe na seara tributária.

Além da competência legislativa, Dirley da Cunha Júnior<sup>157</sup> assevera que os Municípios possuem competência material. Essa pode ser subdividida em privativa e comum. Assim, aduz que a privativa fundamenta-se nas enumerações previstas na Constituição, bem como naquelas atinentes ao interesse local. Um exemplo dessa última é instituir e arrecadar tributos. A competência comum corresponde à compartilhada com a União, Estados e Distrito Federal e decorre de igual interesse sobre a matéria, a exemplo de conservar o patrimônio público e cuidar da saúde e assistência públicas.<sup>158</sup>

Ao se debruçar sobre a competência tributária municipal, Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>159</sup> assevera que essa decorre diretamente das normas constitucionais ou das leis complementares, estas últimas qualificadas como mediatamente constitucionais. O inciso III, do art. 30 da CRFB exemplifica esse entendimento. Em decorrência desse dispositivo, o Município está autorizado, se assim quiser fazê-lo, a instituir e, conseqüentemente, arrecadar tributos de sua competência. Observe-se que a competência de instituir é indelegável, por ser múnus público e intransferível, à luz do art. 7º do Código Tributário Nacional.<sup>160</sup> O doutrinador ainda ressalta que a

---

<sup>156</sup> CUNHA Jr., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. rev. atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 724.

<sup>157</sup> CUNHA Jr., 2014, p. 724.

<sup>158</sup> CUNHA Jr., 2014, p. 725.

<sup>159</sup> FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. nº 53, ano 14. jun./set. 1990. p. 84

<sup>160</sup> Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. In: Código Tributário Nacional. 25 de out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2017.



competência para instituir garante também o direito de revogar, isentar, remir e anistiar (§6º, do art. 150).<sup>161</sup>

Por ser norma de competência, constitutiva portanto,<sup>162</sup> o art. 30, III da CRFB possui aplicabilidade imediata e caso seja exercido fora de seus limites, ocorrerá a nulidade do ato e a invalidade da norma instituidora de tributos. Trata-se de norma que, para ser respeitada, deve se observar outras que com ela se relacionam.<sup>163</sup>

O primeiro limite para o exercício da competência tributária municipal está na expressão “sua competência”, enunciada no dispositivo acima mencionado. A partir de sua leitura infere-se que a instituição e arrecadação de tributo deve ocorrer apenas quando o Município for competente para tanto. Trata-se, portanto, de competência pessoal que, em caso de conflito, deve observar a Lei Complementar, à luz do art. 146, I da própria Constituição.<sup>164</sup>

Outro limite que também se extrai daquele dispositivo é a competência procedimental. Conforme leciona Tércio Sampaio Ferraz Jr., o fato de se tratar de instituição de “tributo”, obriga que isso ocorra por meio de lei, nos termos art. 150, I e 29, IX da CRFB. A obrigatoriedade de lei não é apenas para a instituição de tributo. Por força do mesmo princípio da legalidade e conforme previsão do art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), a extinção e a majoração de tributos, a fixação de alíquota e base de cálculo, a cominação de penalidade, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário e a dispensa ou a redução de penalidade devem ocorrer por meio de lei.<sup>165</sup>

O terceiro limite da competência municipal é o seu conteúdo material. Na seara tributária, o legislador constituinte enumerou todas as competências para instituir tributos, de modo a reparti-las entre a União, Estados e Municípios. A competência tributária das entidades intraestatais corresponde, inclusive, a um princípio-garantia do contribuinte, de que o seu patrimônio não será comprometido, caso não sejam observadas estritamente as regras de

---

<sup>161</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 84.

<sup>162</sup> Ao discorrer sobre a função constitutiva da norma de competência, Tércio Sampaio Ferraz aduz: “Como norma de competência, aquela contida no art. 30, III, é norma constitutiva. Ou seja, a competência tributária não é poder que se possa exercer pelo ente público, independentemente da norma, p. ex., como uma faculdade “natural” de conglomerados políticos. Segue-se que o exercício da competência fora de suas condições gera nulidade do ato e invalidade da norma instituidora de tributos. Por outro lado, normas constitutivas, salvo ressalvas expressas, possuem eficácia imediata e plena.” In: FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. nº 53, ano 14. jun./set. 1990. p. 84.

<sup>163</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 85

<sup>164</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 85.

<sup>165</sup> FERRAZ JR., 1990. p. 84-86.

competência.<sup>166</sup> Destarte, é correto se afirmar que a norma de hipótese do fato gerador<sup>167</sup> do tributo tem que refletir esse princípio-garantia e outros<sup>168</sup>, para a legitimidade dos elementos que identificam a obrigação tributária.<sup>169</sup>

Em síntese, o Município tem o direito constitucionalmente outorgado de exercer livremente a sua competência tributária, desde que observe os limites impostos pela própria Constituição. Isso significa que, além de ficar adstrita aos tributos que lhe foram outorgados pela Constituição de 1988, não pode ir de encontro às normas gerais de Direito Tributário estabelecidas pela União, ainda que se adote a posição de cabe aos Municípios legislar concorrentemente sobre Direito Tributário.

#### 2.4 ALÍQUOTA: ELEMENTO DO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DO FATO GERADOR DE ISS

Consoante explicitado no item anterior, as competências tributárias intraestatais estão todas discriminadas na Constituição Federal. Destarte, para instituir o tributo, o legislador infraconstitucional deve necessariamente observar os “padrões” estabelecidos pela

---

<sup>166</sup> BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 642.

<sup>167</sup> O tema será abordado no próximo item, mas adiantamos os ensinamentos de Edvaldo Brito sobre a matéria: “A noção de fato gerador de um tributo distingue os dois núcleos: hipótese e fato gerador. Se é hipótese, é um juízo. Se é fato, é acontecimento da vida. Se é juízo, deve ser sempre o juízo de dever ser, que, no caso do tributo, somente pode ser formulado pelo legislador, porque, entre nós, existe o princípio da legalidade e que consiste em o legislador ter e exercer a competência privativa para descrever, em hipótese, o fato gerador da obrigação de pagar um tributo, debuxando o acontecimento social que desencadeia uma consequência no plano jurídico.” In: BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016, p.131-132.

<sup>168</sup> A competência tributária intraestatal integra o “Estatuto do Contribuinte”. Esse “Estatuto” corresponde um núcleo principiológico de direitos e garantias fundamentais do contribuinte, previsto e resguardados pela Constituição Federal. São a proteção do sujeito passivo da obrigação tributária contra o poder de tributar do Estado. Conforme os ensinamentos de Edvaldo Brito, os princípios previstos explicitamente nesta nucleação são: a) Competência tributária da entidade intraestatal (arts. 145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156, da CRFB); b) Legalidade (art. 150, I da CRFB), do qual decorrem os princípios: i) da irretroatividade (art. 150, III, a), ii) anterioridade (art. 150, III, b), iii) espera nonagesimal complementar; iv) anualidade (art. 165, §2º), v) tipicidade (art. 145, I a III e 146, III), vi) eficácia da lei complementar (art. 146); c) Isonomia (art. 150, II), que tem como corolário a capacidade contributiva (art. 145, § 1º); d) Proibição do Efeito Confiscatório (art. 150, IV); e) Garantia da unidade econômica e social (arts. 150, V, 151, I e II e 152); f) Imunidade (art. 150, VI). In: BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 642.

<sup>169</sup> BRITO, 2002, p. 642.

Constituição, não sendo possível se tributar fatos que não integram alguma regra matriz de incidência prevista no Texto Maior.<sup>170</sup>

Assim, conforme as diretrizes constitucionais, os Estados são competentes para instituírem os impostos previstos nos incisos I a III, do art. 155, da CRFB. Os Municípios estão autorizados, por outro lado, a instituírem impostos elencados nos incisos I a III, do art. 156, da CRFB. O Distrito Federal, tendo em vista a sua natureza híbrida, pode instituir impostos estaduais e municipais, conforme se extrai do *caput* do art. 155 e do *caput* do art. 147, da CRFB. Por fim, a União pode criar os impostos elencados nos incisos I a VII do art. 153 da CRFB e outros não especificados, desde os parâmetros delineados pelo art. 154, I do seu texto.

Nos termos do art. 145, II da Constituição, todos os Entes tributantes ainda são competentes para instituir taxas, em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. O inciso III do mesmo artigo constitucional também outorga a todos eles o direito de instituir contribuição de melhoria, em decorrência de valorização imobiliária da propriedade privada após a realização de obra pública.

Observa-se, portanto, que na repartição das competências tributárias o legislador constituinte descreveu quais são os fatos que devem ser considerados pelo legislador ordinário para o exercício de sua competência.<sup>171</sup> Nesse sentido, a Carta Maior previu dois tipos de impostos relacionados aos serviços,<sup>172</sup> um de competência estadual e outro municipal.

O primeiro deles está disposto no seu art. 155, II, da CRFB e é de competência estadual. Trata-se do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações onerosas de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS). Como o próprio nome descreve, além de incidir sobre a circulação de mercadoria, esse tributo incide sobre prestação de serviço tanto de transporte intermunicipal e interestadual, como sobre a de comunicação. Esse, entretanto, não é objeto do presente trabalho.

---

<sup>170</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p 784.

<sup>171</sup> CARRAZZA, 2008, p 784.

<sup>172</sup> Roque Carrazza destaca que Entes tributantes estão autorizadas a instituírem ICMS ou ISS apenas quando houver contrato oneroso entre o prestador e o tomador. In: A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p 788.

Aqui, debruça-se sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), previsto no art. 156, III da CRFB, de competência Municipal. Sua incidência não recai sobre os serviços adstritos ao ICMS, mas sim, sobre os serviços listados em lei complementar,<sup>173</sup> conforme redação da própria Constituição. Consoante assevera Edvaldo Brito,<sup>174</sup> a partir do desenho da hipótese do fato gerador do ISS pela Carta Magna, conclui-se que esse tributo municipal incide sobre serviços de qualquer natureza, que, por sua vez, são uma atividade, ou seja, obrigação de fazer, desempenhada por uma pessoa para um destinatário, consistente num bem imaterial com forma jurídica.

Roque Antônio Carrazza<sup>175</sup> ao discorrer sobre o elemento material do ISS afirma que esse é “a prestação a terceiro, de uma utilidade, com conteúdo econômico, sob o regime de Direito Privado, desde que não trabalhista.” Essa é a mesma linha seguida por Aires F. Barreto, ao destacar que para ser tributado o serviço tem que revelar “conteúdo ou significação econômica”, de modo que se tenha um produtor do serviço de um lado e um consumidor desse mesmo serviço de outro, sem que exista relação de subordinação pelo trabalho.<sup>176</sup>

Edvaldo Brito<sup>177</sup> adverte, entretanto, que no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3 não prevaleceu o sentido de serviço proposto pelo Ministro Carlos Velloso, quem o conceituava sob o prisma econômico de prestação de serviços. Conforme os ensinamentos de Brito, o conceito encampado pelo referido Ministro não se sustenta por considerações técnico-jurídicas. Uma delas é que não se pode confundir o elemento material da hipótese do fato gerador com o próprio fato gerador. No caso do ISS, enquanto o primeiro trata-se de serviço, o segundo é o acontecimento da vida que realiza o serviço, o ato de prestar atividade, o fazer.

---

<sup>173</sup> Vale ressaltar que há dois tipos de discussão que giram em torno dessa lista de serviços. O primeiro deles é se que doutrinária e jurisprudencial acerca da incidência de ISS sobre todos os itens constantes da Lista de Serviços. Isso porque, há quem defenda que existem itens listados que não correspondem à efetiva prestação de serviço, mas sim, à utilização de bens e serviços, o que foge à materialidade do tributo, conforme previsto na Constituição. Nesse sentido, vide: BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 870.

<sup>174</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. p. 870.

<sup>175</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p 792.

<sup>176</sup> BARRETO, Aires F.. Imposto sobre Serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 999-1000.

<sup>177</sup> BRITO, 2016a, p. 871.

A previsão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza no art. 156, III da Constituição<sup>178</sup> por si só não torna, entretanto, a prestação de serviços um fato jurídico cuja consequência é o nascimento da obrigação tributária. Isso não é suficiente para que ocorra a tributação pelo ISS. Faz-se imprescindível que o legislador ordinário institua e cobre essa exação. Mas isso, observando as normas gerais previstas em leis complementares, de acordo com o estabelecido no art. 146, III,<sup>179</sup> combinado o inciso III, do art. 156 da Carta Maior.

Assim, seguindo a regra matriz do ISS na Constituição, a Lei Complementar nº 116/2003 define quais são os serviços que podem ser tributados, o que compõe a sua base de cálculo, qual Município é competente para cobrar o tributo, dentre outras regras. Outras normas gerais, a exemplo do Código Tributário Nacional (CTN), que define o que é o crédito tributário, os modos de suspensão de sua exigibilidade, as formas de sua extinção e exclusão e outras muitas regras, também se aplicam.

Se não houver lei complementar discorrendo sobre essas matérias, o tributo não poderá ser instituído pelo titular da competência.<sup>180</sup> É o que Edvaldo Brito<sup>181</sup> identifica como o princípio da eficácia da lei complementar, que compreende um direito subjetivo público do contribuinte.<sup>182</sup>

Consoante mencionado anteriormente, além das normas gerais, para que exista o dever de pagar tributo, a exação deve estar prevista em lei de cada Ente Competente à tributação. Essa

---

<sup>178</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>179</sup> 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; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

<sup>180</sup> BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 633.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 543.

<sup>182</sup> Nesse sentido, o jurista baiano leciona: “No plano do conteúdo, a Constituição agasalha as normas fundamentais do sistema tributário, nelas incluídas as normas-princípio. A lei complementar, aqui, sem dúvida tem hierarquia superior às outras normas tributárias, porque na Constituição de 1988 nós identificamos um princípio a que denominamos *princípio da eficácia da lei complementar*, pelo qual todo tributo que consta da discriminação constitucional de rendas tem de ter, nessa lei, a definição do seu fato gerador, sua base de cálculo, dos seus contribuintes, porque, se não houver lei complementar, dispondo sobre essas matérias, o tributo não pode ser instituído pelo seu titular. Por outro lado, salvo nos casos de designação constitucional específica, a lei complementar não institui tributo. In: BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 543.

lei orgânica deve descrever, observando os parâmetros estabelecidos em lei complementar, os elementos necessários à incidência do fato da vida à norma tributária. Assim, para que esse fato ganhe relevo de “fato gerador”, ou seja, adquira caráter jurídico, faz-se necessário que o legislador estabeleça previamente a sua hipótese.

Essa hipótese prevista em lei deve conter todos os elementos básicos necessários à identificação da ocorrência do fato gerador. É o que se denomina tipo tributário. E esse tipo é cerrado, uma vez que apenas os fatos que a ele se subsomem é que podem sofrer tributação.<sup>183</sup> Geraldo Ataliba<sup>184</sup> adverte, entretanto, que muitas vezes os aspectos integrativos dessa hipótese estão esparsos na lei ou em várias leis. Isso, porém, não retira o seu caráter unitário e indivisível.

Os elementos da hipótese cerrada de ISS são identificados por meio da “técnica da tipicidade”, que é justamente a fórmula para dissecar o discurso hipotético do legislador, de modo a se identificar quando um fato se torna jurídico e dele decorre o dever de pagar tributo.<sup>185</sup>

A doutrina diverge acerca de quais seriam exatamente esses elementos. Amílcar de Araújo Falcão<sup>186</sup> afirma, por exemplo, que ao prever um tributo o Ente deve fazer constar na lei a descrição do fato que gera a incidência da norma tributária, a alíquota aplicável, a base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos. Edvaldo Brito<sup>187</sup> fala em quatro elementos: material, pessoal, espacial e temporal. Essas também são as qualidades básicas apontadas por Geraldo Ataliba.<sup>188</sup>

O Código Tributário Nacional em seu art. 97 prevê, por sua vez, que a lei deve definir o fato gerador da obrigação tributária principal, o sujeito passivo, fixar de alíquota e base de cálculo.<sup>189</sup>

---

<sup>183</sup> BRITO, 2016a, p. 172.

<sup>184</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 13ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76.

<sup>185</sup> Nesse sentido, Edvaldo Brito aduz: “A tributação, procedimentalmente, observa um mecanismo a que se pode chamar de técnica da tipicidade e que consiste na dissecação dos elementos constitutivos da hipótese do fato gerador de um tributo, toda vez que ocorre um acontecimento ao qual se quer atribuir o efeito de fato gerador da obrigação tributária, a fim de verificar se esse acontecimento realiza aquela hipótese. É a busca do tipo que se efetiva com a fidelidade aos arts. 145, I a III e 146, III, da Constituição, proibidas assim, analogia e equidade. In: BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 77.

<sup>186</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 115-116;

<sup>187</sup> BRITO, 2015, p. 78.

<sup>188</sup> ATALIBA, Geraldo, 2012, p. 78.

<sup>189</sup> Art. 97 do CTN. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador

A partir do aspecto pessoal ou subjetivo do tipo tributário, identifica-se quem são os sujeitos envolvidos no fato descrito pelo legislador. Essas pessoas, por conseguinte, não podem ser definidas em desacordo com os demais elementos do tipo.<sup>190</sup>

Além dos sujeitos da relação obrigacional, a norma tem que indicar também o momento da efetiva ocorrência do fato da vida que se amolda à sua hipótese, para fazer nascer a obrigação tributária. Geraldo Ataliba<sup>191</sup> define o aspecto temporal da hipótese de incidência como “[...] a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato impondível.” Esse, portanto, é o elemento temporal.

Há também o aspecto espacial, que delimita o espaço territorial onde o fato da vida levará ao nascimento da obrigação tributária. Ele deve ter pertinência com as competências tributárias de quem institui e cobra o tributo.

O tipo tem que descrever, outrossim, o seu elemento material, ou seja, os dados essenciais de ordem objetiva, imprescindíveis à caracterização da hipótese de incidência. É a partir dele que se consegue individualizar uma hipótese de incidência de outra.<sup>192</sup> Trata-se, portanto, do bem jurídico submetido à regra da tributação, o objeto da própria obrigação.<sup>193</sup>

Esse aspecto deve permitir também se identificar quanto (dimensão) desse objeto servirá de base para se calcular o tributo. Amílcar de Araújo Falcão<sup>194</sup> conceitua a base de cálculo como a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota, para se chegar ao valor que se deve pagar.

---

da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

<sup>190</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 132.

<sup>191</sup> ATALIBA, 2012, p. 94.

<sup>192</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. 13 tiragem, São Paulo: Malheiros. 2012, p. 107.

<sup>193</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 870.

<sup>194</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: revista dos Tribunais, 1977, p. 138.

A sua identificação, entretanto, não se restringe à quantificação da obrigação. Além da mensuração do elemento material da tributação, a base de cálculo revela a natureza jurídica do próprio tributo, sendo que cada tipo de exação não pode ter idêntica base de cálculo.<sup>195</sup> Assim, esse atributo deve guardar pertinência com o fato gerador, sob pena de desnaturamento da exação.<sup>196</sup>

Compõe também o elemento material do tipo tributário a alíquota aplicada à base de cálculo.<sup>197</sup> A alíquota é “[...] a grandeza ou a unidade de medida utilizada para encontrar o quanto do tributo.”<sup>198</sup> De acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes,<sup>199</sup> a alíquota tributária é “[...] a relação que delimita o que se extrai do parâmetro a título do imposto.” A importância correspondente ao imposto decorre da aplicação da alíquota sobre o parâmetro. É, portanto, um critério indicativo de uma fração da base imponible.<sup>200</sup>

As alíquotas de um tributo podem ser fixas ou variáveis. As fixas não mudam, sendo as mesmas independentemente do *quantum* da base cálculo. É o que se entende por “imposto fixo”. As alíquotas variáveis possuem quantidades diferentes, em decorrência da base imponible do tributo, podendo ser classificadas em proporcionais ou progressivas. As alíquotas proporcionais são assim denominadas porque a razão aritmética entre a alíquota e a base de cálculo é sempre a mesma. O percentual é, portanto, uniforme e invariável, independentemente do valor da base de cálculo. As alíquotas progressivas estão presentes toda vez que seus valores diminuam ou aumentarem a depender da diminuição ou aumento da base de cálculo.<sup>201</sup>

Observa-se, portanto, que a alíquota é atributo de suma importância para a fixação em concreto do valor do tributo decorrente da obrigação tributária. Por isso, se submete ao princípio da legalidade, mormente ao da tipicidade, que obriga a sua fixação por meio de lei, de modo a integrar a hipótese do fato gerador.

---

<sup>195</sup> BRITO, 2016a, p. 132-133.

<sup>196</sup> FALCÃO, 1977, p. 138.

<sup>197</sup> Em que pese inserir a alíquota como atributo do aspecto material da hipótese de incidência, Geraldo Ataliba alega que, na verdade, a alíquota deveria estar inserida no estudo da estrutura dinâmica da obrigação tributária, pois integra a parte mandamental da norma tributária. In: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 116.

<sup>198</sup> BRITO, 2016a, p. 132.

<sup>199</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de Moraes. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 552.

<sup>200</sup> ATALIBA, Geraldo. 2012, p. 113.

<sup>201</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de Moraes. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 552.



No caso específico do ISS, Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>202</sup> ressaltou, em obra publicada em 1975, que, embora os parâmetros do cálculo desse tributo estivessem no Código Tributário Nacional e em leis complementares, as normas gerais deixaram a cargo do legislador ordinário a adoção de alíquotas tributárias. Desse modo, defendeu inexistir limitação à fixação de suas alíquotas pelos Municípios. O jurista defendeu essa posição embasado em alguns argumentos.

O primeiro deles é que a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, que modificou a Constituição de 1946 para outorgar aos Municípios competência para instituir o ISS, não estabeleceu qualquer limite nesse sentido.

O segundo motivo apresentado pelo doutrinador, foi que a Constituição de 1967 entrou em vigor e não incorporou ao seu texto normas de limitação máxima às alíquotas de ISS. Houve uma fixação de alíquota máxima de ISS instituída pelo Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, mas essa, segundo afirmou, além de ser norma inferior ao ato institucional, vigorou entre 24/01/1967 e 15/03/1967.

Outra razão apresentada foi que o que Decreto-lei nº 406, que alterou o CTN e passou a regular a matéria relativa ao ISS, não estabeleceu qualquer limitação quanto às alíquotas. Por fim, o jurista defendeu que a Emenda Constitucional nº 01 de 1969 não trouxe limitação, embora tenha admitido que lei complementar pudesse fazê-lo. Mas isso não foi feito à época.<sup>203</sup>

Fábio Fanucchi<sup>204</sup> destaca, entretanto, que a figura da limitação de alíquotas não era estranha ao ordenamento jurídico vigente à época. Consoante asseverou, foi a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 que alguns tributos no Brasil passaram a ter limitação em suas alíquotas. Na ocasião, a Constituição delegava à Resolução do Senado a tarefa de fixar as alíquotas máximas dos impostos de transmissão de bens imóveis e de circulação de mercadorias.

No texto originário da Constituição Federal de 1988, o ICMS foi contemplado com a possibilidade de limitação de suas alíquotas, por meio de Resolução do Senado, conforme disposto nos incisos IV e V, do §2º do art. 155.<sup>205</sup> Assim, nos seus termos, é o Senado que

---

<sup>202</sup> MORAES, 1975, p. 555.

<sup>203</sup> MORAES, 1975, p. 555.

<sup>204</sup> FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. V. I. São Paulo: Resenha Tributária. 1975, p. 128-129.

<sup>205</sup> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...] IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações

estabelece as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação desse tributo. Resolução dessa mesma Casa Legislativa pode impor, também, alíquotas mínimas nas operações internas e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

Com relação ao ISS a autorização para a fixação de alíquotas mínimas e máximas ficou a cargo do constituinte derivado. Em 1993, por meio da Emenda Constitucional n° 03, modificou-se a Carta Maior para prever que Lei Complementar pudesse fixar o “teto” da alíquota de ISS. Essa alteração constitucional teve por fundamento o princípio da proibição ao confisco. Isso porque, a partir desse limite, os contribuintes ficariam menos suscetíveis à tributação exorbitante e desarrazoada de ISS praticada por alguns Municípios.

A autorização de fixação de uma alíquota mínima de ISS foi acrescentada ao inciso I, do §3º, do art. 156 da Constituição, por meio da Emenda n° 37, de 12 de junho de 2002. Essa mesma Emenda ainda criou uma regra transitória por meio do art. 88, que foi acrescentado ao ADCT, de que alíquota mínima seria de 2% (dois por cento), inclusive para casos de concessão de benefício fiscal, a exemplo de isenção.

A autorização para a fixação de uma alíquota mínima de ISS tinha por objetivo evitar a guerra fiscal entre os Municípios. Com o intuito de atraírem empresas e investimentos para os seus respectivos territórios, esses Entes passaram a fixar alíquotas de ISS em patamar bem abaixo da média nacional. Além disso, passaram a conceder benefícios fiscais, que representavam uma significativa exclusão de crédito tributário. Como consequência dessa política tributária predatória, a economia de outros Municípios estava sendo impactada negativamente, sem mencionar as implicações desfavoráveis para o orçamento daqueles próprios Entes que lançaram mão desse tipo de política financeira<sup>206</sup>.

Em que pese a permanente guerra fiscal entre os Municípios brasileiros, quando de sua edição, a Lei Complementar n° 116 de 2003, norma geral do ISS, apenas fixou o “teto” da

---

internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

<sup>206</sup> A política financeira é gênero do qual a política tributária e a fiscal são espécies. A política tributária “[...] reflete a utilização dos tributos como meios de estimular atividades úteis ao bem-estar e ao desenvolvimento comunitário ou de desencorajar aquelas nocivas. A aplicação extrafiscal dos tributos é exemplo cabível. [...] a política fiscal cinge-se ao campo da exigibilidade e execução do crédito tributário, traduzida nas opções do sujeito ativo com o propósito de fazer o sujeito passivo cumprir a prestação em uma perspectiva estimuladora dos que o atendem e repressiva dos inadimplentes. In: BRITO, Edvaldo. **Reflexos Jurídicos da Atuação do Estado no Domínio Econômico**. São Paulo: Saraiva. 2º ed. 2016b, p.68.

alíquota de ISS, que passou a ser de 5% (cinco) por cento. Essa Lei nada tratou sobre a alíquota mínima desse tributo em sua redação originária.

Com o advento da Emenda n° 37, de 2002, vozes na doutrina, como as de Antônio Carrazza,<sup>207</sup> Marcelo Caron Baptista<sup>208</sup> e Aires F. Barreto<sup>209</sup> se levantaram contra a fixação de alíquota mínima de ISS. O argumento principal foi a violação ao princípio da autonomia municipal. Conforme alegam, em decorrência desse princípio, cabe exclusivamente aos Municípios fixarem as alíquotas de seus tributos. Desse modo, uma limitação ao exercício dessa competência representa uma inconstitucionalidade.

É sabido que, efetivamente, a fixação de alíquotas fica a cargo do legislador ordinário, quando este institui o tributo vinculado ao seu âmbito de competência. Isso significa, porém, que apenas há autonomia municipal se esse Ente tiver a possibilidade ilimitada de fixação de alíquota mínima de ISS? Mesmo que isso ocasione uma guerra fiscal?

Se todos os outros elementos do fato gerador podem ser regulamentados por norma geral, por que que com a alíquota isso não pode ser do mesmo modo?

Observe-se que, quando houve a autorização pela Constituição e a fixação pela Lei Complementar n° 116/2003 de alíquotas máximas de ISS, não houve vozes contrárias ao estabelecimento de um “teto” de tributação. Isso porque, entendeu-se que essa limitação reforçava um princípio de salvaguarda do contribuinte, que é o da proibição do confisco.

Aqui, a lógica deve ser a mesma. Desde que o estabelecimento de uma alíquota mínima de ISS tenha por finalidade o cumprimento de princípios e objetivos da Constituição, não há que se pretender existir uma violação a autonomia municipal. Especialmente quando o exercício arbitrário do direito à fixação de alíquotas não se coaduna com o próprio sistema constitucional, conforme será melhor detalhado no próximo capítulo.

---

<sup>207</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 802.

<sup>208</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do imposto sobre serviços – ISS: ênfase no consequente normativo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1024.

<sup>209</sup> BARRETO, Aires F. A Emenda Constitucional n° 37/2002 e a alíquota Mínima do ISS. In: **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003, p. 9-23. p. 14.

### 3 DA CONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA MÍNIMA DE ISS

O surgimento do Estado, como é compreendido hoje, ocorreu a partir da Revolução Francesa e tinha por objetivo garantir os ideais de liberdade, fraternidade e igualdade dos burgueses da França do final do Século XVIII. Alguns anos depois esses mesmos valores foram consagrados pelos integrantes das treze colônias britânicas na América do Norte, o que culminou em 1776 com a sua declaração de independência do Reino Unido e posteriormente com a formação dos Estados Unidos da América.

No período acima destacado, o Estado era liberal e se formou apenas para organizar a vida em sociedade, ou seja, para garantir que os cidadãos pudessem exercer livremente os seus direitos e garantias fundamentais. A sua atividade, portanto, era de exercitar o seu poder de polícia, quando necessário. Essa atuação estatal se mostrou insuficiente, na medida em que as liberdades civis passaram a ser exercitadas pelos particulares de modo desarrazoado, ocasionando um desequilíbrio social. A partir desse momento o Estado foi chamado a intervir na sociedade civil, para assegurar o bem-estar social. Tal situação levou a uma modificação entre a relação do poder político e sociedade civil e poder político e economia.<sup>210</sup>

Passou-se, então, ao Estado social, o qual esvaziou, na sua versão radical, o conteúdo das liberdades individuais, eliminando a divisão entre os poderes e sendo representado em partido único.<sup>211</sup> A variante prevalecte desse tipo de Estado foi, entretanto, o social moderado. Nesse modelo, que teve como precursora a Constituição de Weimar, ao contrário do que ocorreu na versão radical, não houve a supressão de direitos fundamentais, mas sim o acréscimo ao ordenamento jurídico de diversas garantias e direitos sociais. Foi o início do que hoje é conhecido como Estado Social de Direito, no qual estão mantidos os clássicos direitos fundamentais do homem e são acrescentados direitos de participação do Estado.<sup>212</sup>

Essa participação é considerada uma intervenção estatal e pode ocorrer por meio de coação, prestação ou estímulo.<sup>213</sup> O Estado coage, portanto, quando organiza e normatiza a atividade econômica. Isso é o que estabelece, por exemplo, o § 4º do art. 173 da CRFB, ao

---

<sup>210</sup> GOMES, Orlando. Procedimento jurídico do Estado Intervencionista. **Revista Forense**, v. 255, ano 72, fascículos 877,878, 879, Rio de Janeiro, p. 29, jul. ago./set., 1976.

<sup>211</sup> GOMES, 1976, p. 29.

<sup>212</sup> GOMES, 1976, p. 29.

<sup>213</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e Constituição**: estudos e pareceres. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 10.

determinar que “lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”<sup>214</sup>

A prestação ocorre, por outro lado, quando o Estado atua como agente econômico em regime de monopólio ou em concorrência com o setor privado. Nesses casos a atuação se justifica para atender necessidades de assistência vital, quando for indispensável por motivo de segurança nacional ou quando houver relevante interesse coletivo.<sup>215 216</sup>

Há persuasão quando o Estado fomenta a atividade econômica, por meio de concessão de incentivos e estímulos fiscais. Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>217</sup> destaca que essa função apenas ganha relevância a partir dos meados do século XVIII, quando os estudos dos fenômenos econômicos e financeiros são intensificados e aprofundados. Nesse período os tributos mostrarem-se importantes não apenas para obtenção de receita para o custeio do serviço público, mas também para se atingir finalidades diversas, como o estabelecimento de barreiras alfandegárias, a correção de males sociais e a redistribuição da renda nacional.

Ao diferenciar estímulo de incentivo, René Izoldi Ávila<sup>218</sup> assevera que a diferença entre eles decorre do modo como se operará o incentivo. O estímulo facilita a manutenção de recursos internos pelo sujeito passivo tributário, por meio da atenuação da regra de incidência tributária. No incentivo, por outro lado, o Estado atua para canalizar recursos externos para determinada atividade produtiva ou região geográfica ou para setores da economia específicos.

Conforme preleciona Edvaldo Brito, tanto o incentivo quanto o estímulo fiscal “[...] são manifestações do direito premial.”<sup>219</sup> Destarte, podem ser descritos como normas com finalidade promocional, que se submetem ao regime jurídico de direito tributário e se caracterizam pela intervenção do Estado no domínio econômico, com o objetivo de manutenção

<sup>214</sup> BRASIL. Constituição (1988). **República Federativa do Brasil**, de 5 de out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>215</sup> BRITO, Edvaldo. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva. 2º ed. 2016b, p. 106.

<sup>216</sup> Art. 17 Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. In: BRASIL. Constituição (1988). **República Federativa do Brasil**, de 5 de out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>217</sup> DÓRIA, Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 237.

<sup>218</sup> AVILA, Rene Izoldi. **Os incentivos fiscais ao mercado de capitais**. Porto Alegre: Sulina, 1969, p. 52.

<sup>219</sup> BRITO, 2016b, p. 10.

do bem-estar social. Ambos podem ser operacionalizados por meio de isenção ou qualquer outra forma de exclusão do crédito tributário.<sup>220 221</sup>

Esse também foi o entendimento esposado pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal Ricardo Lewandowski no julgamento do Recurso Especial nº 577348, de sua Relatoria, ao afirmar que “incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário.”<sup>222</sup>

No âmbito municipal, a concessão de isenção de tributos de sua competência, especialmente o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), é o modo mais comum da modalidade persuasão de intervenção do Estado no Domínio Econômico. O objetivo primordial desse tipo de benefício fiscal é a promoção do desenvolvimento econômico local e, conseqüentemente, do bem-estar dos seus cidadãos.

Não obstante essa nobre finalidade, a exclusão de crédito de ISS pelos Municípios tem levado esses Entes, por via indireta, a competirem entre si para atraírem cada vez mais empresas ao seu território. Muitas vezes, na ânsia de buscarem mais investimentos privados e aquecerem a economia local os gestores municipais concedem benefícios fiscais e econômicos a particulares que ultrapassam os limites de uma administração financeira responsável, gerando, como efeito inverso, dano ao erário local. Isso tudo para que, na corrida pela atração de empresas ao seu Município, esteja adiante de outro Ente municipal e consiga efetivamente capturar empreendimentos ao seu território.

Os efeitos dessa competição desregrada, ou seja, dessa verdadeira “guerra fiscal” entre as municipalidades, além de incentivar um modelo de gestão financeira irresponsável ainda atenta

---

<sup>220</sup> BRITO, 2016b, p. 10.

<sup>221</sup> Norberto Bobbio apresenta uma posição diferente ao fazer uma análise da função das normas. Para o doutrinador, a isenção é uma espécie de norma tributária indutora que estatui um prêmio. O benefício se concretiza, portanto, a partir da adoção da conduta desejada pelo sujeito passivo. Outra situação seria a do incentivo. Nesse caso, os benefícios ofertados ao destinatário da norma facilitam a prática da conduta desejada e são atribuídos simultaneamente à prática da ação objetivada. Exemplos de incentivo fiscal seriam os regimes especiais de tributação, que podem ser identificados no Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, que instituiu a Zona Franca de Manaus – ZFM, bem como na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que criou no Brasil o Regime Especial de Incentivo para o Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI. In: BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007, p. 71-72.

<sup>222</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 577348, Tribunal Pleno, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, 13/08/2009. Ementa Vol. 02391-09, p. 01977, RTJ Vol. 00214-01, p 00541.

contra o Pacto Federativo previsto no art. 1<sup>a</sup> da CRFB, na medida em que despreza a solidariedade entre os seus pactuantes para reforçar a uma desarmonia.

Ciente dessa situação de desequilíbrio entre os Municípios e visando restabelecer o vigor do Pacto Federativo, o legislador constituinte derivado entendeu por bem estabelecer limitação ao poder de tributar desses Entes, o que foi posteriormente regulamentado por meio de Lei Complementar.

Conforme mencionado anteriormente, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é um tributo de competência municipal, que possui a sua regra matriz de incidência prevista no art. 156 da Constituição Federal. Contudo, a previsão constitucional sozinha não autoriza o Ente a instituir tributos, pois não lhe dá todas as ferramentas necessárias para o exercício dessa competência. Nesse cenário, apresenta-se o Código Tributário Nacional que foi o primeiro a estabelecer normas gerais que regulam o ISS (Lei n° 5172/1966). Em 1968 foi editado o Decreto-Lei n° 406, o qual sofreu diversas alterações ao longo dos anos. Tanto o CTN quanto o referido Decreto-Lei foram recepcionados pela atual Constituição Federal, tendo sido mantidas as normas compatíveis com a nova ordem jurídica constitucional instituída em 1988.<sup>223</sup>

O legislador constituinte originário da Constituição de 1988 outorgou aos Municípios competência para instituir e cobrar imposto sobre serviços de qualquer natureza, conforme disposto no inciso IV, do seu art. 156. Por meio da Emenda Constitucional n° 3, de 17 de março de 1993, entretanto, esse tributo foi realocado no inciso III, tendo desaparecido do art. 156 o inciso IV. O constituinte reformador, por meio da mesma Emenda ainda realizou uma série de mudanças com relação ao ISS, dentre as quais se destaca a autorização de estabelecimento de alíquotas máximas por meio de lei complementar.

Em 2002 o ISS sofreu novas modificações. Desta feita, a Emenda Constitucional n° 37, de 12 de junho de 2002, modificou o inciso I, do parágrafo 3° do art. 156, para autorizar a lei complementar a fixar alíquotas mínimas do imposto. Conforme discutido no item anterior, essa mesma Emenda à Constituição acrescentou também o art. 88 ao ADCT, estabelecendo uma alíquota mínima de ISS de 2% (dois por cento), até a sua fixação por lei complementar. A

---

<sup>223</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do Imposto sobre serviços - ISS: ênfase no consequente normativo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1025.

mesma norma proibiu também a concessão de qualquer benefício fiscal que representasse a aplicação desse percentual sobre a base de cálculo da referida exação.

Ocorre, entretanto, que a Lei Complementar n° 116 de 2003, embora tenha estabelecido alíquotas máximas para o ISS, não fez qualquer menção a uma alíquota mínima. Isso foi somente resolvido por meio da Lei Complementar n° 157/2016, que ao modificar a Lei Complementar n° 116/2003, incluiu nesta o art. 8ª -A, fixando a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento) e proibindo a concessão de qualquer benefício ou incentivo fiscal que representasse a aplicação desse percentual sobre a sua base de cálculo.

Com isso, as discussões sobre a constitucionalidade da fixação de uma alíquota mínima por meio de norma geral ressurgiram, o que impõe, portanto, o enfrentamento desse tema.

### 3.1 DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO PARA ESTABELEECER NORMAS GERAIS DE ISS

Tércio Sampaio Ferraz<sup>224</sup> leciona que competência corresponde a “[...] uma forma de poder jurídico[...],” ou seja, a um “[...] exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas.” Desse modo, conclui que, por ser um poder jurídico, corresponde à capacidade de criar normas ou efeitos jurídicos, de acordo com normas previamente estabelecidas.

O doutrinador ensina também que, diferentemente de uma regra de conduta, que estabelece relação de obrigação e sua inobservância leva à responsabilização, a norma de competência estatui uma relação de sujeição e sua violação afeta-lhe a eficácia, levando à sua nulidade ou anulação.<sup>225</sup> Destarte, o ato de criação de uma norma, no suposto exercício de competência legislativa, que extrapola os limites estabelecidos na Constituição, é nulo e a norma criada é inválida.

Na seara tributária, a competência para legislar sobre normas gerais foi concedida à União a partir da Emenda Constitucional n° 18, de 1º de dezembro de 1965, que alterou a Constituição de 1946.<sup>226</sup> Em 1938, entretanto, antes mesmo de haver previsão constitucional expressa nesse

---

<sup>224</sup> FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. n° 53, ano 14. jun./set. 1990. p. 82.

<sup>225</sup> FERRAZ JR., 1990, p. 82.

<sup>226</sup> FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. V. I. São Paulo: Resenha Tributária. 1975,



sentido, o Governo Central expediu um Decreto para dirimir conflito de competência do então existente imposto sobre vendas e consignações.<sup>227</sup> A referida Emenda Constitucional convalidou, portanto, uma situação que já existia na prática.

Fábio Fanucchi<sup>228</sup> destaca a importância dessa alteração na Constituição de 1946, que autorizou a União a editar lei complementar para emitir normas para a Federação. Consoante aduz, essa nova competência, aliada a de legislar sobre normas gerais de direito financeiro, permitiu ao Governo Central tanto uniformizar critérios financeiros aplicáveis também a Estados e Municípios, como evitou possíveis conflitos de competência entre os poderes tributantes.

Não é por outro motivo que o jurista defende que, diante das finalidades das normas gerais, apenas à União seria adequado outorgar tal competência. Para o doutrinador, somente esse Ente tem possibilidade de compreender o que é interesse geral para o Brasil, uma vez que possui visão do conjunto das condições internas e consegue manter-se equidistante dos interesses regionais e locais. Sem mencionar o fato de que, na seara financeira e tributária, as conquistas dos Estados e Municípios decorreu de concessões feitas pelo Poder Central ao longo da história do Brasil.<sup>229</sup>

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB) estabelece, no inciso III, do seu art. 146,<sup>230</sup> seguindo a mesma esteira das anteriores, que lei complementar deve dispor sobre normas gerais de Direito Tributário. Normas gerais, por seu turno, são aquelas que se dirigem a toda a Federação. Dessa análise decorrem, portanto, duas constatações. A primeira delas é que, por ser tratar de lei complementar integrativa da própria Constituição, a Carta

---

p. 38.

<sup>227</sup> FANUCCHI, 1975, p. 42.

<sup>228</sup> FANUCCHI, 1975, p. 38.

<sup>229</sup> FANUCCHI, 1975, p. 40-41.

<sup>230</sup> 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; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Magna escolheu a União como fonte emissora.<sup>231</sup> A segunda é que, em decorrência da matéria instrumentalizada (normas gerais), nos termos da própria Constituição, apenas podem ser veículas por lei complementar.

Essa característica quanto a natureza da matéria que veicula (normas gerais) e quanto a fonte emissora (União), combinadas, garante à lei complementar tributária uma hierarquia superior com relação à lei ordinária tributária. Ressalte-se, porém, que a União não está aqui na atribuição de legislar sobre seus interesses intraestatais. A sua função é outra no que toca à lei complementar: é de legislar para a toda Nação brasileira. Destarte, em que pese ser a regra não haver hierarquia entre as leis infraconstitucionais, no Direito Tributário é possível se falar em hierarquia da “legislação tributária”. Em razão “[...] das funções que cada tipo de norma tem no sistema e de que resulta a sua eficácia”.<sup>232</sup>

No topo da pirâmide hierárquica está a Constituição, a qual prevê as normas fundamentais do sistema tributário. Logo abaixo encontra-se a lei complementar tributária, que define fato gerador, base de cálculo e sujeitos dos tributos discriminados na Constituição Federal e disciplina todas as matérias de interesse nacional, conforme disposto na própria Lei Maior. Abaixo da lei complementar, está a lei orgânica de cada tributo, que deve prestar obediência às normas fundamentais constitucionais, bem como às gerais previstas em lei complementar tributária.<sup>233</sup>

A legislação tributária ainda abarca as normas secundárias, que estão em patamar inferior às normas legais. A primeira delas é o decreto, que tem o condão de apenas regulamentar a lei, não podendo criar, modificar ou extinguir direitos subjetivos. Um pouco abaixo estão os atos administrativos de natureza normativa, emitidos por autoridade de grau menor que aquelas com função de regulamentar as leis.

A hierarquia da legislação tributária se aplica, por obviedade, ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Desse modo, em que pese ser tributo de competência dos Municípios, a lei ordinária municipal que os instituir não pode ultrapassar os limites impostos pela Constituição e nem deixar de observar a legislação complementar. Não é por outro motivo que Bernardo Ribeiro de Moraes assevera que, “[...] uma vez respeitados os limites

---

<sup>231</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário**: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015, p. 20.

<sup>232</sup> BRITO, 2015, p. 18.

<sup>233</sup> BRITO, 2015, p. 21.

constitucionais, principalmente a hierarquia das leis tributárias, a competência que se dá à pessoa jurídica constitucional é ilimitada e absoluta, como expressão da soberania.”

Em termos abstratos, parece fácil a diferenciação entre o conteúdo de uma norma geral tributária e aquele pertinente à lei local. Há, entretanto, na prática, situações nas quais essa diferenciação não é tão nítida. Dentre essas matérias polêmicas está a possibilidade de fixação de alíquotas mínimas de ISS pela União, por meio de lei complementar. Isso porque, conforme analisado no capítulo anterior, a regra é que a fixação da alíquota de cada tributo é atribuição decorrente da competência intraestatal. Afinal, cada Ente, melhor do que qualquer outro, sabe de suas necessidades orçamentárias e adequa a instituição e cobrança de tributos levando também esse fator em consideração.

Na situação específica da autorização constitucional para a limitação de alíquotas de ISS por meio de lei complementar, esta foi introduzida na Constituição pela Emenda nº 37 de 12 de junho de 2002. Na ocasião, a referida modificação ocorreu para permitir que lei complementar fixasse alíquota máxima de ISS. Essa mudança se fundamentou no fato de que muitos Municípios estavam fixando alíquotas muito altas, levando a flagrantes situações de confisco.

Mas, ainda restava mais um problema relativo à fixação dessas alíquotas pelas Municipalidades: a guerra fiscal. Muitos Municípios no Brasil passaram a conceder, embalados pela perspectiva de atração de empresas dos mais diversos ramos de atividades para a sua região, benefícios fiscais predatórios à economia de outros Municípios e, muitas, vezes sem a devida análise de impacto financeiro para a seu próprio orçamento. Muitos Municípios do Estado de São Paulo lançaram mão desse artifício para concentrar ainda mais indústrias e empresas de grande porte em seu território, traçando, reforçando, portanto, as desigualdades entre cidades “pobres” e “ricas” e entre as diferentes regiões do país.

Com o intuito de minimizar essa guerra fiscal travada entre os Municípios brasileiros, o Constituinte derivado entendeu por bem emendar a Constituição para autorizar lei complementar fixar alíquotas mínimas de ISS. Assim, o inciso I do §3º do art. 156 da Constituição passou a prever além da autorização de estabelecimento de alíquotas máximas de ISS, a permissão para a fixação de alíquotas mínimas.

Em que pese algumas vozes na doutrina terem afirmado ser essa Emenda Constitucional nº 37 inconstitucional nessa parte específica, por violação à autonomia municipal, cláusula pétrea,<sup>234</sup> esse argumento não deve prevalecer.

Conforme analisado acima, as alíquotas mínimas de ISS foram estabelecidas com o intuito de diminuir a guerra fiscal entre os Municípios. Essa guerra fiscal decorria, principalmente, da inexistência de limites mínimos para a fixação das alíquotas de ISS, inclusive para fins de concessão de benefício fiscal. Destarte, a partir do momento em que o livre exercício da competência para estabelecer alíquotas mínimas de ISS passou a afetar a economia de outros Municípios, acentuando desigualdades entre esses Entes, essa autonomia salvaguardada pela constituição, inclusive como uma cláusula pétrea, foi extrapolada, violando princípios constitucionais como o do pacto federativo e o da igualdade, além de contrariar os objetivos previstos no art. 3º, da própria Constituição.

Não é demais acentuar que a competência da União para fixar, por meio de lei complementar, alíquota mínima de ISS ainda se coaduna com o seu papel no planejamento econômico, para a promoção do bem-estar social. Isso porque, a coordenação desse papel de planejamento sob o viés democrático garante a sobrevivência do próprio Estado Federal de Direito no Brasil.<sup>235</sup>

### 3.2 O ART. 88 DO ADCT

Em 2002, por meio da Emenda Constitucional nº 37, a Constituição Federal sofreu uma série de modificações, inclusive no seu Ato das Disposições Transitórias (ADCT), que foi acrescido de 5 (cinco) artigos. Dentre os quais está o de número 88, que proibiu, até a regulamentação do inciso I, do parágrafo 3º do art. 156 da CRFB<sup>236</sup> pela Lei Complementar nº 157/2016, os Municípios de instituírem Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) com alíquota inferior a 2% (dois por cento).

<sup>234</sup> BARRETO, Aires F. A Emenda Constitucional nº 37/2002 e a alíquota Mínima do ISS. In: **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003, p. 14.

<sup>235</sup> BRITO, Edvaldo. **Reflexos Jurídicos da autuação do Estado no domínio econômico**. 2. ed. 2016b, p. 95.

<sup>236</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...] § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; [...].

Esse artigo também disciplinou no seu inciso II a utilização do ISS como instrumento de extrafiscalidade.<sup>237</sup> Isso porque, vedou a outorga de benefícios fiscais (neles incluídos a isenção) que representassem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo desse tributo.<sup>238</sup>

As únicas exceções à regra prevista no inciso II do referido art. 88 foram direcionadas aos serviços correspondentes aos itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968.<sup>239</sup> Relacionados à construção civil, tais serviços não estavam submetidos, destarte, à redução mínima correspondente à alíquota de 2% (dois por cento) incidente sobre a base de cálculo do ISS.

A partir desse regramento instituído por meio da Emenda Constitucional nº 37, diversos questionamentos de ordem jurídica foram levantados. Para enfrentá-los, faz-se necessária a análise da natureza jurídica do art. 88, que está topograficamente localizado no Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988.

O Ato das Disposições Transitórias é “[...] um conjunto de normas-regra [...]”,<sup>240</sup> que dispõem sobre o direito intertemporal de situações jurídicas pendentes, a partir da vigência de uma nova ordem constitucional. Tais normas possuem caráter não permanente, mas são imprescindíveis à ressalva de certos direitos que de outro modo estariam suprimidos pelo novo

---

<sup>237</sup> Diz-se por “extrafiscal” a intervenção do Estado no domínio econômico para a manutenção do bem-estar social que se submete a regime jurídico de direito tributário, embora não tenha por exclusiva finalidade arrecadar tributo.

<sup>238</sup> 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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002); 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) In: BRASIL Constituição (1988). **República Federativa do Brasil**. 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>239</sup> Lista de Serviço anexa ao Decreto-Lei nº 406/68: [...] 32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM); 33. Demolição; 34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM) [...]. In: BRASIL Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10406.htm)>. Acesso em: 01 fev. 2018.

<sup>240</sup> BRITO, EDVALDO. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris. 1993, p. 67.

ordenamento jurídico.<sup>241</sup> Assim, conforme destaca João Barbalho Uchoa Cavalcante,<sup>242</sup> o que caracteriza essas regras é a sua natureza provisória e não o local onde estão previstas. Isto porque, ora podem estar presentes na parte dogmática do texto constitucional, como na parte final, sob a denominação de “provisórias”. O inverso também pode ocorrer, consoante destaca Edvaldo Brito.<sup>243</sup> Posto que, tradicionalmente, as disposições transitórias ocupam a parte final das constituições brasileiras e contêm normas de natureza outra que não a provisória.

A importância na distinção das normas que integram a parte final das Constituições está em saber se elas podem ou não ser modificadas posteriormente. Edvaldo Brito é categórico ao discorrer sobre o tema<sup>244</sup>. Para o jurista, as normas que possuem natureza transitória, por terem sido editadas para solucionar conflito de leis no tempo, não podem ser alteradas, sob pena de desvio de competência do legislador derivado.

No caso em tela, o art. 88 do ADCT, em que pese tratar de direito intertemporal, não regula situações pendentes durante a transição de dois regimes jurídicos constitucionais. O indigitado artigo estabelece apenas regras com prazo de vigência determinada, até a disposição sobre o assunto por Lei Complementar. Trata-se, portanto, de regra de direito intertemporal dentro do ordenamento jurídico vigente.

Se essa é a situação, ou seja, de regramento de direito intertemporal dentro do mesmo sistema constitucional, conclui-se que, à luz dos ensinamentos de Edvaldo Brito, as normas previstas no art. 88 do ADCT pertencem, na verdade, à parte dogmática da Constituição.

Assim, como a parte dogmática do Texto Maior comporta tanto regras quanto princípios, vale nessa oportunidade retomar a diferenciação entre um e outro, que já foi apresentada no Capítulo 2 desse trabalho. Mais uma vez, apropria-se dos ensinamentos de José Joaquim Gomes Canotilho, que distingue os princípios das regras a partir de um resumo da doutrina.<sup>245</sup>

Conforme explicita o mestre português, há quem defenda que o grau de abstração dos princípios é maior se comparados às regras. Outra diferença seria o grau de determinabilidade. Enquanto os princípios necessitam de medidas concretizadoras para a aplicação à situação

---

<sup>241</sup> BRITO, 1993, p. 67-68.

<sup>242</sup> CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa. **Constituição Federal Brasileira**: comentários. 2. ed. corr. e aum. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1924.

<sup>243</sup> BRITO, 1993, p. 69.

<sup>244</sup> BRITO, 1993, p. 69

<sup>245</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7ª ed. 4ª reimpressão, Coimbra: Almedina, 2003, p. 1160-1661.

concreta, as regras podem ser aplicadas imediatamente.<sup>246</sup> Existe também o caráter de fundamentabilidade dos princípios, que, no sistema de fontes do direito, decorre seja da posição hierárquica mais elevada, seja da sua importância estruturante (exemplo, princípio do Estado de Direito). Outro critério é de proximidade da ideia do direito. De acordo com esse pensamento, os princípios possuem efeito vinculante e estão fundamentados na ideia de direito, justiça, enquanto as regras vinculam com “um conteúdo meramente funcional.”<sup>247</sup> Há ainda o critério pela natureza normogénética, no qual o princípio assume a função de origem da norma, fundamentando, portanto, a regra.

A partir da análise apresentada por José Joaquim Gomes Canotilho, conclui-se que os incisos do art. 88 do ADCT veiculam regras e não princípios. Isso porque, tais normas se direcionavam exclusivamente ao ISS e às hipóteses nelas especificadas. O âmbito de aplicação dessas regras é, portanto, restrito e limitado. Destarte, em que pese objetivarem a proteção mediata do Pacto Federativo, uma vez que possuem por finalidade a diminuição da guerra fiscal de ISS entre os Municípios, os seus comandos não são dotados de abstração elevada, enraizando-se por outras normas do sistema jurídico, como ocorre com os princípios.

Ciente da natureza das normas previstas no art. 88 do ADCT, prossegue-se com o exame do seu conteúdo. O seu inciso I proíbe os Municípios de instituírem e cobrarem o Imposto sobre Serviços com alíquota menor a 2% (dois por cento). Para reforçar tal vedação, o legislador constituinte derivado ainda vedou “[...] a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte[m], direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima [...]”<sup>248</sup> de 2% (dois por cento).

Quando da publicação da Emenda nº 37/2002, parte da doutrina se insurgiu também com relação à constitucionalidade do art. 88 do ADCT. Roque Antônio Carrazza<sup>249</sup> e Marcelo Caron Baptista<sup>250</sup> sustentam ser tal norma inconstitucional, por violação ao princípio da autonomia

---

<sup>246</sup> CANOTILHO, 2003, p. 1160.

<sup>247</sup> CANOTILHO, 2003, p. 1160.

<sup>248</sup> BRASIL Constituição (1988). **República Federativa do Brasil**. 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

<sup>249</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 802.

<sup>250</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do imposto sobre serviços – ISS: ênfase no consequente normativo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1024.

municipal, consagrado nos arts. 29 e 30 da Constituição. Aires F. Barreto<sup>251</sup> segue o mesmo entendimento, mas invoca a violação à cláusula pétrea da autonomia municipal (art. 5º caput e §2º c/c do art. 60, § 4º, IV DA CRFB) para fundamentar a sua alegação.

Conforme alega Carrazza,<sup>252</sup> esse princípio garante o pleno exercício da competência tributária municipal, especialmente para utilizar o ISS como instrumento de extrafiscalidade, de modo a garantir o seu desenvolvimento e diminuir a as desigualdades sociais. Carrazza rebate o argumento de que a alíquota mínima é necessária para diminuir a guerra fiscal existente entre os diversos Municípios brasileiros. Conforme aduz, para resolver a problemática, bastaria que se aplicasse o “princípio da territorialidade das leis municipais”, o qual estabelece que o Município apenas pode instituir cobrar ISS sobre os serviços prestados dentro do seu território, independentemente onde estiver domiciliado ou localizado o prestador.<sup>253</sup>

Aires F. Barreto<sup>254</sup> acrescenta que, como o princípio da autonomia municipal é cláusula pétrea (art. 5º *caput* e §2º c/c do art. 60, § 4º, IV da CRFB) e a Emenda Constitucional nº 37/2002 atribuiu competência à lei complementar para estabelecer alíquota mínima de ISS, independentemente de lei municipal, a alíquota do art. 88 do ADCT não pode ser imediatamente aplicada. Além disso, o jurista alega ser a Emenda nº 37/2002 inconstitucional, porque viola o direito individual do contribuinte de ser tributado conforme a “rígida repartição de competência”.<sup>255</sup>

Malgrado os argumentos pela inconstitucionalidade do art. 88 do ADCT, tal posição não prevalece, conforme se passa a dispor.

No que concerne a alegada violação à autonomia municipal, fundamentada nos arts. 29 e 30 e nos art. art. 5º *caput* e §2º c/c do art. 60, § 4º, IV da CRFB, pelo art. 88 do ADCT, essa não se sustenta, tendo em vista que o conteúdo dessa autonomia, à luz da própria Constituição. Conforme analisado no Capítulo anterior, a autonomia municipal é poder que o Município tem de gerir os seus próprios negócios, bem como o de exercer as suas competências, para a

---

<sup>251</sup> BARRETO, Aires F. A Emenda Constitucional nº 37/2002 e a alíquota Mínima do ISS. In: **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003, p. 14.

<sup>252</sup> CARRAZZA, 2008, p. 802.

<sup>253</sup> CARRAZZA, 2008, p. 803.

<sup>254</sup> BARRETO, 2003, p. 19.

<sup>255</sup> BARRETO, 2003, p. 21.



satisfação dos seus interesses locais, desde que não viole, no exercício de suas atribuições os princípios e objetivos da República Federativa do Brasil.

Quando a Municipalidade estabelece, no suposto exercício de seu interesse local, alíquotas de ISS em percentual tão baixo, de modo a atrair uma série de empresas para o seu território, dificultando o desenvolvimento da economia de outros Municípios e os obrigando também a estabelecer uma política tributária de beneficiamento fiscal de particulares, essa situação cria uma desarmonia entres esses Entes Federados, e causa um desequilíbrio do ponto de vista econômico.

Essa guerra fiscal do ISS vai de encontro aos princípios e objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito brasileiro, pois, além de provocar um desequilíbrio entre Ente Federados, ainda acentua desigualdades regionais e sociais, prejudicando, no plano macro, o pleno desenvolvimento do Brasil. Assim, não há autonomia municipal desassociada dos princípios e objetivos previstos na Constituição, em especial, se estiver desgarrada de um modelo de desenvolvimento econômico para a promoção de bem-estar social.

Desse modo, os argumentos que sustentam a inconstitucionalidade do art. 88 do ADCT por violação à autonomia municipal se olvidam que, quando uma regra constitucional estabelece, transitoriamente, uma alíquota mínima de ISS, ao invés de estarem tolhendo um poder municipal estão permitindo que esses continuem a se fortificar por meio de um Estado Democrático de Direito que reforça o Pacto Federativo.

A alegação de que a inexistência de norma geral, que estabelece uma alíquota mínima de ISS, garante o pleno exercício da competência tributária municipal, especialmente por utilizar essa exação como instrumento de extrafiscalidade, garantindo o desenvolvimento do Município e diminuindo as desigualdades sociais, não se mantem pelas mesmas razões explicitadas acima.

Consoante foi demonstrado, qualquer exercício de uma competência tributária pelos Municípios está limitado pelos próprios princípios e objetivos da Constituição. Nesta senda, ainda que a concessão de benefícios fiscais correspondentes ao estabelecimento de uma alíquota de ISS abaixo de 2% (dois por cento) seja benéfica para um Município em particular, isso não poderá se manter se estiver estimulando uma guerra fiscal entre as Municipalidades.

O argumento de Aires F. Barreto<sup>256</sup> de que a Emenda Constitucional nº 37/2002 atribuiu competência à lei complementar para estabelecer alíquota mínima de ISS, independentemente

---

<sup>256</sup> BARRETO, 2003, p. 19.

de lei municipal e que isso levaria à inconstitucionalidade da Emenda, também não se sustenta. A Emenda Constitucional nº 37/2002, ao modificar a Constituição para autorizar lei complementar estabelecer uma alíquota mínima de ISS, não está usurpando competência municipal para a fixação desse elemento que compõe o aspecto material da hipótese tributária. Ao revés, as alíquotas de ISS devem constar de legislação municipal, sob pena de inaplicabilidade da norma ao fato jurídico tributário, por impossibilidade de quantificação da exação.

O que a Emenda Constitucional fez regular essa fixação, para estabelecer um percentual mínimo da referida alíquota, de modo a minimizar a guerra fiscal que ocorre em decorrência da concessão de benefício fiscal relativo ao ISS.

Aires F. Barreto alega que a Emenda nº 37/2002, e conseqüentemente o art. 88 do ADCT, é inconstitucional porque viola o direito individual do contribuinte de ser tributado conforme a “rígida repartição de competência”. Esse argumento também não se sustenta, pois a regulamentação por norma geral de limite à fixação de ISS, não retira do Município o direito de fixar as referidas alíquotas. O único ponto, porém, é que elas devem observar os limites impostos por normas de hierarquia superior, como a constitucional e a lei complementar, que fixaram limites ao livre exercício de estabelecimento de alíquotas de ISS, com o fim de preservar a totalidade dos Municípios.

Diante do exposto, forçoso se concluir que o art. 88 do ADCT é constitucional, pois reforça princípios e objetivos previstos na Constituição, mormente, o Pacto Federativo e a necessidade de manutenção de uma sociedade justa e solidária, que busca o seu desenvolvimento por meio da diminuição das desigualdades regionais e sociais.

### 3.3 A ADPF N° 190

No que concerne à proibição de concessão de benefício fiscal ou financeiro, que vise diminuir a tributação de ISS em patamar inferior à aplicação de uma alíquota de 2% (dois por cento) sobre o valor do serviço prestado, o Supremo Tribunal Federal (STF) se manifestou sobre a matéria em 29/09/2016, quando do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 190.

---

Vale ressaltar que na data acima referida, vigia no ordenamento jurídico os regramentos do art. 88 do ADCT, uma vez que a Lei Complementar nº 157/2016 foi publicada no Diário Oficial da União em 30/12/2016, tendo sido republicada em 01/06/2017, após a derrubada pelo Congresso Nacional de diversos vetos a artigos da indigitada Lei pela Presidência da República.

A ADPF nº 190 foi manejada pelo Governador do Distrito Federal em 08/09/2009 objetivando, dentre outras finalidades, o reconhecimento da inconstitucionalidade dos arts. 190, § 2º, inciso II e 191, § 6º, inciso II e § 7º, todos da Lei nº 2.614/1997<sup>257</sup>, conforme redação prevista nas Leis nº 3.269/2007 e 3.276/2007 do Município de Estância Hidromineral de Poá, São Paulo. O inciso II, do § 2º, do art. 190 e o inciso II, do § 6º do art. 191, da referida Lei de 1997 excluía da base de cálculo do ISS instituído pelo Município de Estância Hidromineral de Poá as seguintes exações federais: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Além disso, nos termos do § 7º do art. 191 da citada norma, não seria incluído no preço do serviço de arrendamento mercantil, o valor do bem, na proporção do valor arrendado.

De acordo com os argumentos do Governador do Distrito Federal, os dispositivos do Município paulista violavam o *caput*, do art. 1º, da Constituição e o art. 88 do ADCT, por usurpação de competência legislativa da União. Outrossim, as referidas normas municipais infringiam a regra prevista no art. 88 da ADCT, que proíbe a redução da base de cálculo do ISS em montante inferior a aquele correspondente à aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) sobre o valor da prestação do serviço. Conforme argumentou o Chefe do Poder Executivo Distrital, os benefícios concedidos pelo Município de Poá violavam o Pacto Federativo, pois

---

<sup>257</sup> Art. 190 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta. [...] § 2º Não serão incluídos no preço do serviço: [...] II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência: a) Imposto de Renda de Pessoa Jurídica; b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido; c) PIS/PASEP; d) COFINS.

Art. 191 A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, a qual se aplica mensalmente a alíquota constante na Tabela XVI do artigo 184.[...] § 6º Não serão incluídos no preço do serviço: [...] II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência: a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica; b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido; c) PIS/PASEP; d) COFINS. § 7º Na prestação de serviço a que se refere o subitem 15.09 da Lista de Serviços não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado. Estância Hidromineral Poá, Lei nº 2.614, de 19 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Poá e dá outras providências. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sp/p/poa/lei-ordinaria/1997/261/2614/lei-ordinaria-n-2614-1997-dispoe-sobre-o-codigo-tributario-do-municipio-de-poa-e-da-outras-providencias>>. Acesso em 20 dez. 2017.

reduziam indiretamente a base de cálculo do ISS para atrair prestadores de serviços ao seu espaço territorial, em detrimento de outros Municípios e do Distrito Federal.

Ao prestar informações, o Município de Poá afirmou que a legislação local não reduziu a alíquota incidente sobre a base de cálculo do ISS para patamar inferior a 2% (dois por cento). Conforme justificou, o Ente paulista apenas excluiu alguns tributos da base de cálculo do ISS, de modo a impedir tributação sobre tributação.

Em prosseguimento, a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da República se manifestaram pelo conhecimento parcial da arguição e, no mérito, pela sua procedência. Conforme explicitado no Parecer da Órgão Ministerial, a natureza exclusivamente objetiva do caso sob análise estava demonstrada, uma vez que o Distrito Federal defendia o pacto federativo, preceito fundamental, mesmo sem a afetação direta da sua esfera subjetiva.<sup>258</sup>

Foram admitidos como *amicus curiae* na ADPF o Município de Barueri, o Município de Porto Alegre, a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras, o Município de São Paulo e a Associação Brasileiras das Empresas de *Leasing*.

O Relator da ADPF, Ministro Edson Fachin, conheceu parcialmente do remédio constitucional. Na parte em que foi conhecida a arguição, deferiu medida liminar, *ad referendum* do Tribunal Pleno, para suspender a eficácia dos arts. 190, §2º, II, e 191, §6º, II, e §7º, da Lei nº 2.614/1997 do Município de Estância Hidromineral de Poá.

Ao submeter a ADPF à apreciação do Plenário, o Ministro Relator pugnou pelo pronto julgamento do seu mérito e apresentou voto pela confirmação da medida liminar concedida anteriormente e consequente declaração de inconstitucionalidade dos arts. 190, §2º, II, e 191, §6º, II, e §7º, da Lei nº 2.614/1997 do Município de Poá. Conforme asseverou, a legislação do Município paulista violava a “forma federativa de Estado e sua respectiva dimensão fiscal”,<sup>259</sup> caracterizando, assim, inconstitucionalidade formal e material.

---

<sup>258</sup> Ao tratar sobre a diferença entre as modalidades de arguição de descumprimento de preceito fundamental, Dirley da Cunha Júnior dispõe que “[a] arguição autônoma é uma típica ação direta de controle *concentrado-principal* de constitucionalidade, proposta perante o Supremo Tribunal Federal e destinada à defesa objetiva dos preceitos constitucionais fundamentais ameaçados ou lesados por ato do poder público. Já a arguição incidental é uma ação de controle *concentrado-incidental* suscitada perante o Supremo Tribunal Federal, em razão de um processo judicial em curso perante instâncias ordinárias onde se controverte, com fundamentos relevantes, acerca da aplicação de ato do poder público questionado em face de algum preceito constitucional fundamental, tendo por finalidade predominante a defesa de um interesse ou direito subjetivo de uma das partes.” In CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. rev. atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 357.

<sup>259</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito nº 190, Plenário, Brasília, DF, 29 de setembro de 2016.

Como fundamentou o Ministro Edson Fachin em seu voto, nos termos do art. 146, II, *a*, da CRFB, compete exclusivamente à União legislar sobre normas gerais atinentes à base de cálculo dos tributos. Isso porque, a finalidade da norma geral em Direito Tributário é justamente evitar desarmonia entre os Entes Federativos. Assim, quando a lei impugnada estabeleceu que o ISS deveria incidir sobre o “preço do serviço”, excluindo desse preço as exações federais vinculadas à prestação de serviços tributáveis e o valor do bem relativo a contratos de arrendamento mercantil, houve uma modificação não autorizada do sentido de “preço do serviço” previsto no art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003.<sup>260</sup> Desse modo, concluiu que se as exações federais que oneram a prestação de serviço não foram expressamente excluídas do preço do serviço da citada Lei de normas gerais, não pode um Município fazê-lo, sob pena de violação à norma de competência legislativa, ocasionando uma subversão ao sistema normativo.

O Ilustre Ministro ainda asseverou que os arts. 190, §2º, II, e 191, §6º, II, e §7º, da Lei nº 2.614/1997 do Município de Poá<sup>261</sup> também são materialmente inconstitucionais. Isso porque, violam as regras previstas nos incisos I e II do art. 88, do ADCT. De acordo com o referido artigo, o valor do ISS nunca pode ser inferior ao montante correspondente à aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) sobre o preço do serviço, incluindo-se nessa proibição qualquer isenção, incentivo e benefício que represente valor inferior ao patamar mínimo estabelecido.

Ao final, o Ministro Relator compilou as conclusões explicitadas ao longo do seu voto e propôs a fixação da seguinte tese jurídica:

É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.

O voto seguinte foi proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, que acompanhou a decisão do Relator na sua integralidade, sem acrescentar novos fundamentos ou discussões à posição adotada pela relatoria.<sup>262</sup> O mesmo caminho foi seguido pelo Ministro Teori Zavascki,

---

<sup>260</sup> Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. In: BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 24 nov. 2017.

<sup>261</sup> Vide referência nº 297.

<sup>262</sup> Vide p. 24 do inteiro teor do inteiro teor do acórdão de julgamento da ADPF nº 190.

que, ao aderir ao voto do Ministro Edson Fachin, ressaltou a importância do julgado como precedente para o julgamento de causas semelhantes.<sup>263</sup> Outro não foi o posicionamento da Ministra Rosa Weber, que também seguiu por completo o voto proferido pelo Ministro Relator da ADPF nº 190.<sup>264</sup>

Ao proferir o seu voto, o Ministro Marco Aurélio de Mello concluiu, entretanto, que a ADPF nº 190 deveria ser rejeitada por duas razões principais. Primeiro, porque no seu caso específico não haveria a violação a preceito fundamental, uma vez que, no seu entendimento, o Município não pode ser considerado Ente Federativo e a forma de cálculo do ISS é matéria de exclusivo interesse municipal. Segundo, porque acredita que haveria outro meio de sanar a lesividade, que seria uma ação direta de inconstitucionalidade contra a Lei do Município de Poá, proposta perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, medida esta que já havia sido ajuizada e julgada improcedente.

Contrariando a posição do Ministro Marco Aurélio de Mello, o Ministro Gilmar Mendes acompanhou integralmente o voto da Relatoria. Em sua manifestação ainda ressaltou que o caso sob análise versava sobre a guerra fiscal no âmbito da federação, envolvendo em vez dos Estados, os Municípios. Desse modo, asseverou que, apesar de a causa imediata da ADPF ter sido a Lei do Município de Poá, o instrumento manejado se adequava à situação em tela, uma vez que o Tribunal estava diante de uma violação ao modelo federal, atingindo, portanto, o princípio federativo, um preceito fundamental. Gilmar Mendes também corroborou a proposta do Ministro Edson Fachin de publicação de tese jurídica pelo Supremo Tribunal a partir da decisão da ADPF nº 190, tendo em vista que tal *decisum* possui efeito vinculante e seus fundamentos são determinantes.<sup>265</sup>

Em voto sucinto, a Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha também ratificou o voto do Relator da ADPF, para conhecer parcialmente da ação<sup>266</sup> e rejeitar as preliminares suscitadas pelo Município de Poá. Do mesmo modo se posicionou o Ministro Luís Roberto Barroso, que,

---

<sup>263</sup> Vide p. 25 do inteiro teor do inteiro teor do acórdão de julgamento da ADPF nº 190.

<sup>264</sup> Vide p. 26 do inteiro teor do inteiro teor do acórdão de julgamento da ADPF nº 190.

<sup>265</sup> Vide p. 30-32 do inteiro teor do acórdão de julgamento da ADPF nº 190.

<sup>266</sup> A arguição não foi conhecida em sua inteireza, uma vez que os Ministros entenderam que, do alegado pela parte Autora, apenas se vislumbrava impugnação aos arts. 190, § 2º, II; e 191, § 6º, II, e § 7º, da Lei nº 2.614/1997 do Município de Poá. Assim, com relação aos outros incisos do § 2º do art. 190 e § 6º, do art. 191 da lei atacada, não foi apresentada fundamentação jurídica, o que impediu o conhecimento da ação nesse ponto.

assim como o Relator, concluiu que é inconstitucional lei municipal que estabelece redução de base de cálculo de ISS, fora das hipóteses previstas em Lei Complementar.<sup>267</sup>

Ao final, o Ministro Luís Fux destacou também que apenas lei complementar pode autorizar deduções na base de cálculo do ISS, tendo em vista ser base de cálculo matéria referente às normas gerais tributárias, submetidas exclusivamente a esse tipo de lei. Além disso, consignou, na esteira do que havia sido apontado pela Procuradoria Geral da República, que a exclusão de tributos federais e do valor correspondente ao bem objeto de arrendamento mercantil, da base de cálculo do ISS, representava uma redução indireta das alíquotas mínimas de ISS pelo Município de Poá.<sup>268</sup>

Desse modo, com exceção do Ministro Marco Aurélio de Mello<sup>269</sup>, todos os outros Ministros do Supremo presentes à sessão<sup>270</sup> votaram com o Relator seja para a fixação de tese jurídica, seja para declararem inconstitucionais os arts. 190, §2º, II, e 191, §6º, II, e §7º, da Lei 2.614/1997 do Município de Poá. Os efeitos da decisão foram, entretanto, modulados, sob o fundamento da necessidade de preservação da segurança jurídica. Concluiu-se que a declaração de inconstitucionalidade dos citados artigos deveria produzir efeitos apenas a partir da concessão da medida liminar que suspendeu a aplicação desses mesmos regramentos, ou seja, a partir de 15/12/2015.

Diante do que se foi debatido e decidido na ADPF n° 190 e considerando o objeto do presente trabalho, faz-se imprescindível compreender como esse *decisum* impacta em situações similares a do Município de Poá. A análise dos efeitos de uma decisão proferida em sede de ADPF requer, entretanto, que primeiramente seja esclarecido em que consiste esse remédio constitucional.

A arguição de descumprimento de preceito fundamental é um instrumento de controle concentrado-abstrato, que deve ser proposto diretamente perante o Supremo Tribunal Federal,

---

<sup>267</sup> Vide p. 46 do inteiro teor do acórdão de julgamento da ADPF n° 190.

<sup>268</sup> Vide p. 53-54 do inteiro teor do acórdão de julgamento da ADPF n° 190.

<sup>269</sup> O Ministro Marco Aurélio de Melo entendeu, diferentemente dos outros Ministros da Corte, que a ADPF 190 deveria ser rejeitada por duas razões principais. Primeiro, porque no seu caso específico não haveria a violação a preceito fundamental, uma vez que se discutia a forma de cálculo do ISS, matéria de exclusivo interesse municipal. Segundo, porque no seu entendimento havia outro meio de sanar a lesividade, que seria uma ação direta de inconstitucionalidade contra a Lei do Município de Poá, proposta perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, medida esta que já havia sido ajuizada e julgada improcedente.

<sup>270</sup> Votaram com o Relator os Ministros Carmén Lúcia, Presidente da sessão, Teori Zavascki, Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Ricardo Lawandowski, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber e Luís Fux. O Ministro Celso de Mello não estava presente à sessão.

diante de lesão ou iminência de lesão a preceito fundamental ou quando for relevante a controvérsia sobre lei ou ato normativo, federal, estadual ou municipal.<sup>271</sup> Prevista pelo legislador constituinte no parágrafo único do art. 102 da CRFB, foi deslocada para o parágrafo primeiro do mesmo artigo pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993 e, posteriormente, regulamentada por meio da Lei nº 9.882/1999. Gilmar Mendes<sup>272</sup> esclarece, em obra sobre o tema e como um dos redatores do anteprojeto da Lei que regulamenta esse preceito, que, em resumo, a arguição pode ser proposta quando a controvérsia constitucional sobre lei federal, estadual ou municipal for relevante, ainda que essas sejam anteriores à Constituição.

Além disso, diferentemente da ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) e da ação declaratória de constitucionalidade (ADC), ambos mecanismos também de controle concentrado de constitucionalidade, o caráter da ADPF é subsidiário, conforme expressamente previsto no parágrafo 1º, do art. 4º da Lei nº 9882/99.<sup>273</sup> Essa subsidiariedade deve ser compreendida como a inexistência de outro remédio processual capaz de resolver com a mesma efetividade, imediatividade e amplitude a questão jurídica-constitucional posta.

Quanto à eficácia e aos efeitos da decisão proferida em ADPF, nos termos do parágrafo 3º do art. 10 da Lei nº 9882/99, que regulamenta esse preceito, pode se afirmar que o *decisum* é aplicável a todos, ou seja, *erga omnes*, e é também vinculante.<sup>274</sup>

Carlos Eduardo Rangel Xavier<sup>275</sup> esclarece que, assim como no direito alemão, no Brasil, a eficácia contra todos garante a retirada da ordem jurídica da norma declarada constitucional,

<sup>271</sup> Art. 1º A arguição prevista no § 1º do art. 102 da Constituição Federal será proposta perante o Supremo Tribunal Federal, e terá por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público. Parágrafo único. Caberá também arguição de descumprimento de preceito fundamental: I - quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição; [...].In: BRASIL Lei nº 9882/99, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9882.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2018.

<sup>272</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Arguição de Descumprimento de preceito fundamental: comentários à Lei n. 9.882, de 3.12.1999**. 2a ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 113 – 124.

<sup>273</sup> Art. 4º A petição inicial será indeferida liminarmente, pelo relator, quando não for o caso de arguição de descumprimento de preceito fundamental, faltar algum dos requisitos prescritos nesta Lei ou for inepta. §1º Não será admitida arguição de descumprimento de preceito fundamental quando houver qualquer outro meio eficaz de sanar a lesividade. In: BRASIL Lei nº 9882/99, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9882.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2018.

<sup>274</sup> Art. 10. Julgada a ação, far-se-á comunicação às autoridades ou órgãos responsáveis pela prática dos atos questionados, fixando-se as condições e o modo de interpretação e aplicação do preceito fundamental. In: BRASIL Lei nº 9882/99, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9882.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2018.

<sup>275</sup> XAVIER, Carlos Eduardo Rangel. **Reclamação constitucional e precedentes judiciais**: contributo a um olhar crítico sobre o Novo Código de Processo civil (de acordo com a Lei 13.256/2016) , Marinoni Luiz Guilherme, Arenhart, Sérgio Cruz, Mitidiero, Daniel. (Coord.), São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 20.



por meio de decisão de mérito. Assim, não apenas os órgãos que interpretam e aplicam a lei declarada inconstitucional é que estão adstritos à decisão do STF. Nesse sentido, Dirley da Cunha Júnior ressalta que, por ser *erga omnes*, a decisão em ADPF recai sobre todos, incluindo aqueles que não estiveram envolvidos no processo constitucional.<sup>276</sup> Consoante defende, tal amplitude supera, inclusive, a da ação direta de inconstitucionalidade e a da ação declaratória de constitucionalidade.<sup>277</sup> Nessas duas ações, a lei que as rege aduz que os seus efeitos recaem sobre o Poder Judiciário e a Administração Pública. Cunha afirma, portanto, que na arguição, a leitura conjunta do *caput* com o parágrafo 3º do art. 10 da Lei nº 9882/99 leva à conclusão de que a declaração de inconstitucionalidade atinge os órgãos dos três poderes, neles incluído o do legislativo.<sup>278</sup>

Com razão, Leonardo José Carneiro da Cunha diverge desse posicionamento, assim como a maioria da doutrina<sup>279</sup>. Impor que uma decisão do Supremo Tribunal Federal congele a atividade legiferante parece ser uma violação ao princípio da separação de poderes, previsto no *caput* do art. 2º da CRFB. Consoante assevera Leonardo da Cunha, é da natureza da atividade legislativa a liberdade para editar norma que contrarie entendimento do Supremo Tribunal Federal.<sup>280</sup>

Ingo Wolfgang Sarlet rebate esse entendimento, afirma não haver há razão para se interpretar que o ordenamento jurídico brasileiro não permite a vinculação do Poder Legislativo à decisão do Supremo Tribunal Federal, uma vez que tal entendimento é amplamente aceito

---

<sup>276</sup> CUNHA JR. Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. rev. atual. Salvador: JusPodivm, 2014, p. 378.

<sup>277</sup> CUNHA JR. 2014, p. 379.

<sup>278</sup> Este é o entendimento também de Ingo Wolfgang Sarlet. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: Alguns Aspectos controversos*. In: André Ramos Tavares; Walter Claudius Rothenburg (Orgs.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental: análise à luz da Lei nº 9.882/99**. São Paulo: Atlas, 2001, p. 154.

<sup>279</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. A reclamação constitucional contra ato que desrespeita enunciado de súmula vinculante. (Coord.) NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa, COSTA, Eduardo José da Fonseca. **Reclamação Constitucional**. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 287-294. Nesse mesmo sentido, Clèmerson Merlin Cléve e Cibele Dias Fernandes entendem que a decisão proferida no bojo da ação de descumprimento de preceito fundamental não vincula o Poder Legislativo, tendo em vista que isso seria uma ofensa ao princípio da separação de poderes, além de já ter sido expressamente excluída da lei que rege a ação declaratória de inconstitucionalidade. CLÉVE, Clèmerson Merlin; DIAS, Cibele Fernandes. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental*. In: BASTOS, Evandro de Castro, BORGES JÚNIOR, Odilon (Coord.). **Novos rumos da autonomia municipal**. Rio de Janeiro: Max Limond, 2000, p. 78.

<sup>280</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. A reclamação constitucional contra ato que desrespeita enunciado de súmula vinculante. (Coord.) NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa, COSTA, Eduardo José da Fonseca. **Reclamação constitucional**. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 287-294.

onde há Corte Constitucional para fazer valer a autoridade da Constituição, como em Portugal e na Alemanha.<sup>281</sup>

Essa conclusão é rebatida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), conforme se verifica do acórdão unânime proferido pelo seu órgão Pleno, no bojo do Agravo regimental interposto na Reclamação nº 2.617/MG, de relatoria do Ministro Cezar Peluso. Consoante asseverado pelo STF, a função legislativa que não é alcançada pela eficácia *erga omnes*, nem pelo efeito vinculante de suas decisões.<sup>282</sup>

Desse modo, sabendo-se, portanto, que a decisão em sede de ADPF é eficaz contra outros órgãos do Poder Judiciário, bem como com relação à Administração Pública, direta e indireta, é importante salientar que o seu efeito é vinculante, nos termos do parágrafo 3º do art. 10, da Lei nº 9882/99.<sup>283</sup>

Carlos Eduardo Rangel Xavier<sup>284</sup> destaca que o efeito vinculante é a prerrogativa de ajuizar reclamação perante o Supremo Tribunal Federal, para garantir que o dispositivo de uma decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade seja respeitado tanto pelos outros órgãos do Poder Judiciário como pelos órgãos da Administração Direta ou Indireta de qualquer dos Entes Federativos. Esse também é o entendimento esposado de Leonardo da Cunha<sup>285</sup>. Conforme destaca, no Brasil, diferentemente do sistema da *common law*, a eficácia

<sup>281</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: Alguns Aspectos controversos. In: TAVARES, André Ramos; ROTHENBURG, Walter Claudius (Orgs.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**: análise à luz da Lei nº 9.882/99. São Paulo: Atlas, 2001, p. 154.

<sup>282</sup> EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei estadual. Tributo. Taxa de segurança pública. Uso potencial do serviço de extinção de incêndio. Atividade que só pode sustentada pelos impostos. Liminar concedida pelo STF. Edição de lei posterior, de outro Estado, com idêntico conteúdo normativo. Ofensa à autoridade da decisão do STF. Não caracterização. Função legislativa que não é alcançada pela eficácia erga omnes, nem pelo efeito vinculante da decisão cautelar na ação direta. Reclamação indeferida liminarmente. Agravo regimental improvido. Inteligência do art. 102, § 2º, da CF, e do art. 28, § único, da Lei federal nº 9.868/99. A eficácia geral e o efeito vinculante de decisão, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, só atingem os demais órgãos do Poder Judiciário e todos os do Poder Executivo, não alcançando o legislador, que pode editar nova lei com idêntico conteúdo normativo, sem ofender a autoridade daquela decisão (Rcl 2617 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2005, DJ 20-05-2005 PP-00007 EMENT VOL-02192-02 PP-00314 RTJ VOL-00193-03 PP-00858)

<sup>283</sup> Art. 10. [...] § 3º A decisão terá eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Público. In: BRASIL. Lei 8429, de 02 de junho de 1992. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8429.htm)>. Acesso em: 01 fev. 2018.

<sup>284</sup> XAVIER, Carlos Eduardo Rangel. **Reclamação constitucional e precedentes judiciais: contributo a um olhar crítico sobre o Novo Código de Processo civil** (de acordo com a Lei 13.256/2016), Marinoni Luiz Guilherme, Arenhart, Sérgio Cruz, Mitidiero, Daniel. (Coord.), São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 20.

<sup>285</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. A reclamação constitucional contra ato que desrespeita enunciado de súmula vinculante. (Coord.) NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa, COSTA, Eduardo José da Fonseca. **Reclamação Constitucional**. Salvador: JusPodivm, 2013, p. 287-294.

*erga omnes* não é suficiente para garantir a autoridade da decisão do Supremo. Faz-se necessário que exista instrumento capaz de garantir a sua efetividade. Assim, em caso de inobservância da declaração de inconstitucionalidade por descumprimento a preceito fundamental é possível protocolar diretamente no STF uma reclamação.<sup>286</sup>

Ao discorrer sobre o efeito vinculante da decisão prolatada em ADPF, Gilmar Mendes ressalta que esse, consagrado no parágrafo 2º do art. 102 da CRFB, pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993, se espelha no modelo germânico disciplinado no parágrafo 31, 2, da Lei Orgânica da Corte Constitucional Alemã. Conforme assevera, nesse sistema, o Tribunal Constitucional alemão entende que em que pese a coisa julgada e o efeito normativo se limitarem à parte dispositiva do julgado, o efeito vinculante se dirige também aos motivos determinantes da decisão.<sup>287</sup>

No Brasil, entretanto, a transcendência dos motivos determinantes da decisão prolatada em sede de ADPF é tema polêmico. Consoante assevera Carlos Eduardo Rangel Xavier,<sup>288</sup> o STF limita o efeito vinculante à parte dispositiva de suas decisões, por razão de política judiciária. O intuito, portanto, é impedir que milhares de reclamações sejam protocoladas perante a Corte Suprema, de modo a inviabilizar o funcionamento do Tribunal.

Esse entendimento tem sido reiterado ao longo dos anos.<sup>289</sup> Foi firmado pela primeira vez no julgamento da Reclamação nº 2475<sup>290</sup>, oportunidade na qual o tema foi amplamente discutido entre os Ministros do Tribunal. Na ocasião, o Ministro Gilmar Mendes foi vencido em seu voto, por defender que a razão de decidir em ações de controle abstrato deve vincular a todos. Esse limite objetivo imposto pelo STF ao efeito vinculante teve como fim, na verdade, controlar a extensão subjetiva do referido efeito vinculante. Explica-se.

---

<sup>286</sup> Para aqueles que defendem que a eficácia da decisão atinge também o Poder Legislativo, seria possível também se requerer a suspensão liminar do processo legiferante. In: CUNHA JR., 2014, p. 380.

<sup>287</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**: comentários à Lei nº 9.882, de 3.12.1999. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 314-317.

<sup>288</sup> XAVIER, 2016, p. 30.

<sup>289</sup> Vide Rcl 2.475-Agr/MG, Rel. Acórdão Min. Marco Aurélio ; Rcl 3.014/SP, Rel. Min. Ayres Britto; Rcl 3.249-Agr/RN, Rel. Min. Dias Toffoli; Rcl 6.204-Agr/AL, Rel. Min. Eros Grau; Rcl 6.319-Agr/SC, Rel. Min. Eros Grau; Rcl 9.778-Agr/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; Rcl 11.831 -Agr/CE, Rel. Min. Cármen Lúcia; Rcl 14.098/TO, Rel. Min. Roberto Barroso; Rcl 14.111/DF, Rel. Min. Teori Zavascki; Rcl 14.391/MT, Rel. Min. Rosa Weber; Rcl 15.225/Sp, Rel. Min. Marco Aurélio.

<sup>290</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 2475. Tribunal Pleno. Relator Min. Carlos Velloso, Relator Acórdão Min. Marco Aurélio, Julgado em 02/08/2007, DJE 018, divulg. 31 de janeiro de 2008. Publicado em 01 de fevereiro de 2008.

Quando a Suprema Corte estabeleceu que os motivos determinantes de decisão proferida em ação de controle abstrato não vinculam, sendo este efeito oriunda apenas da parte dispositiva do julgado, impede que, utilizando-se a mesma *ratio decidendi*, sejam ajuizadas reclamações relativas a outros atos normativos que não foram objeto especificamente de ADI, ADC ou ADPF. Assim, seguindo a atual posição do STF, não é possível que após a declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou de parte de uma lei municipal, como ocorreu no caso da ADPF 190, alguém proponha uma reclamação perante o STF para obrigar que um órgão do Poder Judiciário ou a Administração Pública deixe de aplicar norma referente a outro Município, por essa ser inconstitucional, conforme se infere dos motivos determinantes da decisão já proferida sobre a matéria.

Luis Roberto Barroso e Patrícia Perrone Campos Mello<sup>291</sup> alertam, entretanto, que esse posicionamento do STF deve ser modificado diante do Novo Código de Processo Civil, introduzido no ordenamento jurídico por meio da Lei n° 13105/2015. Consoante asseveram, esse Código aprimorou o regime dos precedentes judiciais no Brasil, de modo a tornar irreversível a sua aplicação. De acordo com Barroso e Mello, a eficácia das decisões prolatadas pelos diversos órgãos do Poder Judiciário podem ser classificadas em três modalidades: normativos, intermediários e persuasivos.

As decisões com eficácia persuasiva são aquelas que, embora os efeitos se restrinjam às partes de um processo, podem inspirar a interpretação do direito, a argumentação ou até mesmo o legislador. Além disso, quando proferidas reiteradas vezes, produzem jurisprudência nos tribunais. Essas decisões são, portanto, fonte mediata ou secundária do direito.<sup>292</sup>

Conforme a classificação de Barroso e Mello, existem também os precedentes com eficácia normativa. São as decisões e entendimentos que devem ser obrigatoriamente observados pelas demais instâncias do Poder Judiciário, sob pena de cabimento de reclamação. Os autores concluem, portanto, que é a possibilidade de propor reclamação que torna o precedente imperativo. Consoante observam, diferentemente do sistema da *common law*, no qual a obrigatoriedade decorre da própria decisão (*bidding precedents*), no Brasil o mesmo não

---

<sup>291</sup> BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no Direito brasileiro.** Revista da AGU, Brasília-DF, v. 15, n. 03, p. 19. jul./set. 2016.

<sup>292</sup> BARROSO; MELLO, 2016, p. 19.

ocorre pela resistência criada aos precedentes, sob o argumento de que estes retiram dos juízos o seu livre convencimento e sua independência.<sup>293</sup>

Barroso e Mello prosseguem na sua classificação com as decisões de eficácia intermediária. Essas são as que a lei lhes atribuiu efeitos para além das partes integrantes do processo, mas não oferece ferramenta, a exemplo da reclamação, para fazer valê-las em caso de descumprimento.<sup>294</sup>

Desse modo, para Barroso, diferentemente do entendimento sustentado atualmente pelo STF, a tese jurídica que se extrai de uma decisão proferida pela Corte Suprema em controle concentrado se aplica, com força cogente e vinculante a todas as situações que estejam abrangidas pelos mesmos fundamentos da tese. Assim, conforme o seu entendimento, um ato do Poder Público ou uma decisão do Poder Judiciário que aplique norma que contrarie a tese jurídica firmada pelo Supremo pode ser cassado por meio de reclamação proposta diretamente no STF.

A importância da ADPF nº 190 para o presente trabalho está justamente em compreender os efeitos de sua decisão. Se essa pesquisa se propõe analisar a situação jurídica atual das isenções onerosas concedidas anteriormente e em desacordo com o art. 8-A da Lei Complementar nº 116/2003, impossível se fazer tal análise sem se verificar como a decisão proferida na ADPF 190 impacta essas isenções.

Primeiramente, vale ressaltar que o *caput* do art. 10 da Lei nº 9882/99 aduz expressamente que a decisão em ADPF deve fixar “as condições e o modo de interpretação e aplicação do preceito fundamental.”<sup>295</sup> Dessa forma, diferentemente do que ocorre da ADI e na ADC, que tem por objetivo principal a declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade de um ato normativo específico, na ADPF o escopo é o estabelecimento das condições e o modo de interpretação e aplicação de um preceito fundamental. A eventual inconstitucionalidade de uma norma jurídica decorre, portanto, do fato de essa ter violado preceito fundamental, conforme entendimento explicitado pelo STF.

---

<sup>293</sup> BARROSO; MELLO, 2016, p. 20.

<sup>294</sup> BARROSO; MELLO, 2016, p. 20.

<sup>295</sup> Art. 10. Julgada a ação, far-se-á comunicação às autoridades ou órgãos responsáveis pela prática dos atos questionados, fixando-se as condições e o modo de interpretação e aplicação do preceito fundamental. In: BRASIL Lei nº 9882/99, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9882.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2018.

O citado artigo 10 vai além. O parágrafo 3º desse dispositivo ainda confere à decisão que parametriza “as condições e o modo de interpretação e aplicação do preceito fundamental” o caráter abstrato. Assim, não apenas os órgãos que interpretam e aplicam a lei declarada inconstitucional é que estão adstritos à utilização dos parâmetros estabelecidos pelo STF. Todos os atos de todos os órgãos públicos devem observar o preceito fundamental, nos termos dispostos pela Corte Suprema.

Tendo isso sob perspectiva, cumpre observar que o *decisum* proferido na ADPF nº 190 foi publicado em 27/04/2017, tendo transitado em julgado 06/05/2017. Assim, quando a Lei Complementar nº 157, que acrescentou o art. 8º-A à Lei Complementar nº 116/2003 começou a produzir efeitos, após a sua republicação em 01/06/2017, a tese jurídica firmada no citado acórdão do STF já poderia ser aplicada.

Destarte, à luz da tese jurídica extraída da decisão proferida na ADPF nº 190, conclui-se que é inconstitucional toda legislação municipal que, durante o período de vigência do art. 88 do ADCT, tenha previsto ou concedido isenção ou qualquer medida fiscal que representasse redução da carga de ISS em patamar abaixo daquele correspondente à aplicação de uma alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo da exação.

Edvaldo Brito<sup>296</sup> adverte que a declaração de inconstitucionalidade de uma lei é uma prerrogativa do Poder Judiciário. Não obstante isso, os outros poderes (Legislativo ou Executivo) podem fazer o seu próprio controle, recusando-se a aplicar norma flagrantemente inconstitucional.<sup>297</sup>

Partindo-se das premissas acima destacadas e considerando que o Supremo Tribunal Federal não admite a transcendência dos motivos determinantes de suas decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, cabe esclarecer que o modo de adequação dos Municípios ao art. 88 do ADCT, vai depender do caso concreto. Explica-se.

A norma inválida possui império e produz os seus efeitos regulares até a sua declaração de inconstitucionalidade ou revogação ou suspensão de sua eficácia. Assim, como o STF na ADPF nº 190 declarou a inconstitucionalidade de artigos do Código Tributário do Município

---

<sup>296</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, p. 319

<sup>297</sup> André Ramos Tavares ressalta, entretanto, que, caso o Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade de uma lei com efeito apenas ex nunc, a Administração Pública não pode se furtar à aplicação dessa mesma lei em período anterior à declaração de inconstitucionalidade. In: TAVARES, André Ramos. O Poder Executivo em face das leis inconstitucionais: o caso dos prefeitos. In: AGRA, Walber de Moura; CASTRO, Celso Luiz Braga de; TAVARES, André Ramos (Coord.). **Constitucionalismo**: os desafios do terceiro milênio. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

de Poá e não da legislação específica de outras Municipalidades, a legislação desses outros Entes Municipais, que também viole o art. 88 do ADCT, é inválida, mas continua a produzir os seus efeitos até seja declarada a sua inconstitucionalidade.

Caso esses outros Municípios não revoguem as leis contrárias à tese firmada na ADPF n° 190, à luz do precedente firmado pelo STF, os órgãos municipais com poder decisório podem deixar de aplicá-las, sob o fundamento de inconstitucionalidade.

Surgem então dois problemas a serem resolvidos. O primeiro deles é como um Ente deve proceder com relação as isenções que foram concedidas sob a égide da lei inconstitucional. O segundo é se essa solução vale para as isenções onerosas ainda vigentes.

No caso das regras declaradas inconstitucionais na ADPF n° 190, o Supremo Tribunal entendeu por bem modular os efeitos de sua decisão, sob o argumento de proteção à segurança jurídica. Afinal, se uma lei que concede isenção é declarada inconstitucional, isso significa que todas as isenções concedidas sob o seu manto também o são, devendo ser cassadas.

A partir da cassação da isenção, surge então para a autoridade administrativa fiscal a obrigação de lançar retroativamente, respeitado o prazo decadencial,<sup>298</sup> os créditos tributários de ISS que não foram anteriormente constituídos porque excluídos em decorrência da isenção vigente.<sup>299</sup> Assim, com relação as isenções inconstitucionais concedidas pelo Município de Poá, nos termos da ADPF n° 190, a retroatividade apenas poderá ocorrer até março de 2015, momento em que o STF suspendeu os efeitos da Lei inconstitucional.

Para os outros Municípios que também possuem legislação que, conforme o entendimento do Supremo violava o art. 88 do ADCT, mas essa violação não foi declarada inconstitucional por um órgão do Poder Judiciário, a situação é diferente. Isso porque, os órgãos decisórios administrativos possuem atribuição apenas para recusar a aplicação de lei inconstitucional e não para a extirpar do ordenamento jurídico. Com isso, os efeitos dessa recusa de aplicação são *ex nunc*, mantendo-se válidos todos os atos praticados até então. Neste caso, a cassação de uma

---

<sup>298</sup> Conforme o art. 174, caput e inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados o primeiro dia seguinte a aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. In: BRASIL. Código Tributário Nacional.

<sup>299</sup> Nos termos do parágrafo único do art. 142, do Código Tributário Nacional, “[a] atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” In: BRASIL, Código Tributário Nacional. 25 de out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2017.

isenção deve produzir os seus efeitos daí para frente, estando a autoridade administrativa impedida de lançar retroativamente o tributo.

A inconstitucionalidade reconhecida administrativamente pode atingir, inclusive, isenções onerosas em curso, uma vez que não há direito adquirido à isenção inconstitucional. Conforme será analisado no próximo capítulo.

### 3.4 O ART. 8º-A DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003

Quinze anos depois da edição da Emenda Constitucional nº 37/2002, que modificou o texto do art. 156, da CRFB, para determinar que Lei Complementar iria estabelecer uma alíquota mínima de ISS e que nessa mesma oportunidade acrescentou ao ADCT o art. 88, foi publicada a Lei Complementar nº 157/2016, que promoveu diversas alterações na Lei Complementar nº 116/2003. Dentre essas modificações, está a criação do art. 8-A.<sup>300</sup>

O art. 8-A da Lei Complementar nº 116/2003 fixa, na esteira do que já havia sido estabelecido no art. 88 do ADCT, a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento). Mas não é só. Seguindo o mesmo espírito do inciso II do referido art. 88, proíbe no seu parágrafo primeiro a concessão de benefícios, sejam esses tributários ou financeiros, e que resultem, ainda que indiretamente, na diminuição da carga tributária em patamar inferior a aquele decorrente da aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do ISS.

---

<sup>300</sup> 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) In: BRASIL Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 09 nov. 2017.



### 3.4.1 Mudanças trazidas pelo art. 8-A da Lei Complementar nº 116/2003

O art. 8-A, da Lei Complementar nº 116/2003, ao regulamentar o inciso I, do parágrafo 3º do art. 156, fixando alíquota a mínima de ISS em 2% (dois por cento), praticamente repetiu as regras dispostas no art. 88 do ADCT. Algumas alterações, entretanto, foram notadas.

Assim como estabelecido no inciso II, do art. 88 do ADCT, o art. 8-A da Lei Complementar nº 118/2003 versa sobre a proibição de concessão de benefício fiscal em patamar inferior ao que represente a aplicação de uma alíquota inferior a 2% (dois por cento) à base de cálculo do ISS. A diferença entre essas duas é, entretanto, que a mais recente acrescenta à sua redação a proibição de concessão de benefício financeiro que corresponda a uma aplicação de alíquota inferior a 2% (dois por cento) no cálculo do ISS.

O “benefício fiscal” e “benefício financeiro” possuem, conforme leciona Edvaldo Brito<sup>301</sup>, natureza jurídica diferente. Aquele é incentivo ou estímulo que se submete ao regime jurídico de direito tributário, podendo assumir a natureza jurídica de qualquer tipo de categoria de exclusão do crédito tributário. O benefício financeiro é regido, porém, pelas normas do negócio jurídico, uma vez que o Estado atua na economia privada, seja por meio de banco oficial ou particular, para subsidiar crédito a ramos de atividades econômicas que intentam estimular.

Nessa senda, com a inclusão do termo “benefício financeiro” no art. 8-A da Lei Complementar nº 116/2003, a norma pretendeu impedir que, ainda que por vias transversas, as Municipalidades e o Distrito Federal concedam benefício ao contribuinte que represente uma diminuição não autorizada na carga tributária de ISS.

O parágrafo primeiro do citado art. 8-A, excepciona de sua regra os serviços previstos nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa à própria Lei Complementar nº 116/2003. Desse modo, podem ser concedidos benefícios fiscais ou financeiros que representem um valor inferior ao correspondente à aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do ISS, às atividades de: execução de obra de construção civil, hidráulica ou elétrica; reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres; e serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

---

<sup>301</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 524.

Observe-se que, diferentemente do estabelecido no art. 88 do ADCT, não foram incluídos como exceção à alíquota mínima de ISS os serviços de engenharia vinculados à construção civil e o serviço de demolição.<sup>302</sup>

Seguindo na análise comparativa entre o art. 88 do ADCT e o art. 8º-A da LC nº 116/2003, vale ressaltar que esse segundo estabeleceu expressamente, diferentemente do primeiro, algumas sanções ao descumprimento de suas ordens. Isso não significa que a regra prevista no citado artigo do ADCT não fosse composta também por endonorma. Ao revés, embora a sanção pelo descumprimento da norma de conduta não estivesse explícita naquele artigo constitucional, a sanção poderia ser buscada em outra norma do sistema jurídico.

A primeira sanção prevista no indigitado art. 8º-A está no seu parágrafo segundo. De acordo com esse dispositivo:

[...] é nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

A partir da interpretação da regra acima transcrita, podem ser feitas algumas observações, a exemplo da utilização do termo “nulidade” para se referir à lei. Consoante exposto no capítulo 2 desse trabalho, a inobservância de uma norma geral de direito tributário por uma lei local, invalida essa última, que deve ser assim declarada para ser extirpada do ordenamento jurídico.

Chama a atenção também o fato de que esse parágrafo segundo faz referência apenas a invalidade de lei ou ato administrativo que concede benefício fiscal ou financeiro, quando o serviço for prestado a tomador localizado em Município diverso de onde está localizado o prestador do serviço. Em que pese o esforço do legislador para destacar essa situação específica, isso não impede que, ainda que o tomador esteja sediado no mesmo local do prestador, a lei ou ato praticado em desconformidade com as regras no art. 8º-A da LC nº 116/2003 sejam invalidadas, seja pela própria Administração, seja pelo Poder Judiciário, pois ilegais.

O art. 8-A da LC nº 116/2003 prossegue no parágrafo terceiro<sup>303</sup> com as penalidades pela inobservância à alíquota mínima de 2% (dois por cento) de ISS para a concessão de benefício

<sup>302</sup> Esses dois serviços estavam previstos nos itens 32 e 33 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/64.

<sup>303</sup> § 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. In: BRASIL Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 09 nov. 2017.

fiscal ou econômico. Esse dispositivo garante ao contribuinte de ISS que tenha gozado de benefício que represente valor inferior ao correspondente à alíquota de 2% (dois por cento) de ISS, o direito à restituição do valor efetivamente pago desse imposto calculado sob a égide da lei inválida.

As sanções pelo descumprimento do parágrafo primeiro do citado art. 8-A não se restringem, porém, aos parágrafos segundo e terceiro desse mesmo artigo. A LC nº 157/2016 se encarregou de incluir também outras penalidades ao longo da Lei Complementar nº 116/2003. Nesse sentido, merece destaque o acréscimo do parágrafo quarto ao art. 3º da LC nº 116/2003.

De acordo com o referido parágrafo do art. 3º da LC nº 116/2003, a não observância do *caput* ou do parágrafo primeiro do art. 8º-A da mesma Lei pelo Município ou Distrito Federal gera a modificação de competência do ISS, transferindo-a do local do estabelecimento prestador para o do estabelecimento do tomador do serviço. Em decorrência dessa situação, o inciso III, do parágrafo segundo, do art. 6º da LC nº 116/2003<sup>304</sup> atribui à pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, a responsabilidade pelo recolhimento do valor devido à título de ISS.

A referida Lei Complementar nº 157/2016 também modificou a Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8429/1992), acrescentando-lhe a Seção II-A, com o art. 10-A.<sup>305</sup> Esse dispositivo estabelece como ato específico de improbidade administrativa a concessão, aplicação ou manutenção de benefício financeiro ou tributário que contrarie a alíquota mínima de 2% (dois por cento), prevista tanto no *caput* como no parágrafo primeiro do art. 8º-A da LC nº 116/2003.

---

<sup>304</sup> Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. [...] § 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no §1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006). [...] III - a na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016). In: BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 09 nov. 2017.

<sup>305</sup> Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o **caput** e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Produção de efeito) In: BRASIL. Lei 8429, de 02 de junho de 1992. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8429.htm)>. Acesso em: 01 fev. 2018.

As cominações legais a que estão sujeitas as autoridades que se enquadrarem na hipótese do art. 10-A estão previstas no inciso IV, do art. 12, da mesma Lei. Assim, aquele que conceder, aplicar ou mantiver benefício fiscal ou econômico em contrariedade ao art. 8-A da LC n° 116/2003 poderá perder a função pública e ter suspensos os direitos políticos entre de 5 (cinco) a 8 (oito) anos, além de incorrer em multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

Ressalte-se que os dispositivos da Lei de Improbidade acima destacados ganham relevância quando se observa que a LC n° 157/2003 fixou no seu art. 6° o prazo de um ano, a contar de sua publicação, para que os Municípios revoguem toda legislação que contrarie o disposto no *caput* e no parágrafo primeiro do art. 8-A da LC n° 116/2003. Assim, a princípio, pela leitura conjunta do art. 10-A da Lei de Improbidade com a do art. 6°, da LC n° 157/2016, poderia se concluir que os Prefeitos (e Governador no caso do Distrito Federal) que não providenciarem até 01/06/2018<sup>306</sup> a modificação, ou seja, a revogação da sua legislação que contrarie o art. 8-A da LC n° 116/2003 estarão cometendo ato de improbidade administrativa.

Essa interpretação, entretanto, não parece ser a mais adequada na medida em que a modificação da legislação municipal depende de processamento de projeto de lei e da sua respectiva aprovação pela Câmara Municipal (ou Assembleia Legislativa na situação do Distrito Federal). O mais razoável, portanto, é se concluir que, desde que o Prefeito (ou Governador do DF) encaminhe ao Poder Legislativo projeto de lei para a adequação da sua legislação ao art. 8°-A da LC n° 116/2003, anteriormente ao término do prazo estipulado pelo art. 6° da LC n° 157/2003 e com tempo suficiente para o cumprimento da ritualística legiferante, tal autoridade não irá incorrer em ato de improbidade administrativa.

Vale destacar que a interpretação acima exposta não impede a responsabilização por ato de improbidade administrativa do Prefeito (ou Governador, para o DF) que, após o prazo previsto no art. 6° da LC n° 157/2016, continuar a aplicar lei que contrarie o art. 8°-A da LC 116/2003. Além disso, mesmo antes das modificações introduzidas pela LC n° 157/2016, já estava caracterizado o ato de improbidade administrativa, caso os gestores municipais concedessem isenção de ISS em detrimento do interesse público, de modo a causar dano ao erário.<sup>307</sup>

---

<sup>306</sup> Como a Lei Complementar n° 157/2016 foi publicada em 30/12/2016, mas foi republicada em 01/06/2017, conta-se a partir dessa última data o prazo de 1 (um) ano previsto no art. 6° dessa mesma Lei Complementar.

<sup>307</sup> Vide art. 10 da Lei de improbidade administrativa. In: BRASIL. Lei 8429, de 02 de junho de 1992. Modificada pela Lei Complementar n° 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em:<

De tudo o que foi exposto, conclui-se que as modificações trazidas pela LC nº 157/2016 à legislação pertinente ao ISS, além de cumprirem com o estabelecido no inciso I, parágrafo 3º do art. 156 da CRFB, ainda reafirmaram as regras previstas no art. 88-A do ADCT.

### **3.4.2 Constitucionalidade do *caput* e do § 1º do art. 8º-A**

Conforme mencionado anteriormente, a Lei Complementar nº 157/2016 trouxe uma série de inovações acerca da aplicação e inobservância de uma alíquota mínima de ISS. Embora essas inovações tenham sido mencionadas no item anterior, para os fins a que se propõe esse trabalho, será analisada a constitucionalidade apenas do *caput* e do § 1º do art. 8º-A, da Lei Complementar nº 116/2003, pois tratam especificamente sobre a referida alíquota e não sobre as sanções decorrentes de seu descumprimento.

O art. 8º-A foi acrescentado à Lei Complementar nº 116/2003, por meio da Lei Complementar nº 157/2016, com a finalidade de regulamentar a primeira parte do inciso I, do §3º, do art. 156 da Constituição Federal. Assim, com esse desiderato, o *caput* do citado artigo fixa a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento), percentual a ser observado por todos os Municípios, tendo em vista tratar-se de norma geral.

No §1º desse mesmo artigo, restou consignado que o citado imposto não pode ser objeto de benefícios fiscais ou financeiros, incluindo-se dentre os primeiros a isenção, ou de qualquer outra medida que implique, ainda que indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do serviço. Foram excepcionados dessas limitações os serviços previstos nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.<sup>308</sup>

---

[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8429.htm)>. Acesso em: 01 fev. 2018.

<sup>308</sup> Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. [...] 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS) [...] 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). [...] 16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) In: BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 09 nov. 2017.

Na situação em tela, o *caput* e o §1º do art. 8-A, da Lei Complementar nº 116/2003 regulamentam a primeira parte do inciso I, do §3º, do art. 156 da Constituição. Por meio dessa norma, a Constituição deixou a cargo de lei de âmbito geral a fixação de uma alíquota mínima de ISS. Conforme mencionado anteriormente, ao autorizar que Lei Complementar estabelecesse uma alíquota mínima para o ISS, a ser observada por todos os Municípios, quando do exercício de sua competência tributária, o Constituinte derivado pretendeu por fim ou pelo menos diminuir a guerra fiscal travada entre esses Entes.

A grande questão, portanto, é se o Constituinte derivado agiu conforme a Constituição ao alterá-la para estabelecer que Lei Complementar pode fixar um percentual mínimo referente à alíquota de ISS. Se a resposta for positiva, por via de consequência o *caput* e o §1º do art. 8º-A da Lei Complementar serão constitucionais.

De acordo com os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Júnior,<sup>309</sup> conforme o senso comum jurídico, a norma é válida quando está adequada formal e materialmente ao ordenamento jurídico. Assim, a sua validade depende de ter obedecido as regras de competência e de tramitação para a sua emissão, bem como o seu conteúdo estar conforme os princípios e os fins do sistema.

A norma válida via de regra também possui força, império. Esses institutos, entretanto, não se confundem, uma vez que uma norma inválida pode continuar a ser aplicada até a sua declaração de inconstitucionalidade, revogação ou suspensão de eficácia.<sup>310</sup>

Em regra, as normas produzem efeitos, pois são dotadas de eficácia técnica. Essa capacidade de produzir efeitos, entretanto, pode lhes ser negada desde o momento em que passaram a vigor (efeito *ex tunc*). É o que ocorre com a norma aprovada e promulgada contra os princípios ou regras constitucionais. Por isso é denominada de nula.<sup>311</sup>

No caso sob análise, a Emenda Constitucional nº 37 passou a produzir efeitos em 12 de junho de 2002, alterando, assim, o inciso I do §3º do art. 156 da CRFB. Com isso, estava autorizado a partir daquela data que fosse editada Lei Complementar fixando o percentual mínimo da alíquota de ISS a ser observado por todos os Municípios.

---

<sup>309</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 65, São Paulo, fev. 2001, p. 123-131.

<sup>310</sup> FERRAZ, 2001, p. 123-131.

<sup>311</sup> FERRAZ, Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 216.

Pelas mesmas razões apresentadas para o art. 88 do ADCT, defende-se que essa alteração do art. 156 da Constituição, promovida pela Emenda Constitucional nº 37 se coaduna com o ordenamento jurídico-constitucional vigente. Destarte, o estabelecimento de uma norma geral, aplicável a todos os Municípios, que tenha por finalidade diminuir a guerra fiscal do ISS entre eles, preserva o Pacto Federativo, preceito fundamental. É cediço que, diante dos desafios atual do Estado Democrático de Direito, para o cumprimento dos fins do próprio Estado, o Poder Central regule situações como a proibição aos Municípios de fixarem alíquota de ISS em patamar a 2% (dois por cento). Isso, longe de significar uma violação à autonomia municipal, pois o Ente local permanece com liberdade para instituir a alíquota de ISS entre 2% (dois por cento) e 5% (cinco por cento), representa ao final a garantia desse autônoma, uma vez que essa não pode existir onde não existe um Pacto Federal harmônico.

Além disso, não se pode desprezar o fato que, quando do julgamento da ADPF nº 190, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que é materialmente inconstitucional lei municipal que deixe de observar a alíquota mínima de 2% (dois por cento) de ISS, prevista no art. 88 do ADCT, ainda por isso ocorra indiretamente pela redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço. Observe-se que esse artigo foi acrescentado ao ADCT pela mesma Emenda Constitucional nº 37, com a finalidade de regular situações até a edição de lei complementar que fixasse o percentual mínimo de ISS, conforme previsão do inciso I, §3º do art. 156 da Constituição.

Desse modo, embora o STF não tenha se manifestado especificamente sobre a constitucionalidade da primeira parte do inciso I, §3º do art. 156 da Constituição, essa conclusão se extrai do julgamento da ADPF nº 190, uma vez que só se pode falar em constitucionalidade do art. 88, se a norma que lhe deu origem também for constitucional.

Diante de tudo que se foi demonstrado, conclui-se que Lei Complementar que fixa uma alíquota mínima de ISS, a qual deve necessariamente ser observada pelos Municípios, cumpre os princípios e os objetivos da Constituição. Assim, o *caput* e o §1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116/2003 são regras constitucionais, que delimitam a alíquota do ISS a ser fixada pelos Municípios.

#### **4 DA ISENÇÃO ONEROSA DE ISS EM DESACORDO COM O ART. 8º-A DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003**

Conforme analisado no capítulo anterior, a imposição de uma alíquota mínima de ISS, estabelecida por meio de norma geral constitucional (art. 88 do ADCT) ou infraconstitucional de caráter geral (art. 8º-A da Lei Complementar nº 116/2003), se coaduna com o sistema constitucional vigente, uma vez que visa cumprir os princípios e objetivos da República Federativa do Brasil.

Não foi verificado, entretanto, se diante de isenções onerosas em curso essa norma de alíquota mínima produz efeitos imediatamente e, se eventualmente se produzir, quais as situações em que isso ocorre.

Com essa finalidade, o estudo se inicia com o exame da natureza jurídica das isenções e suas diferentes classificações. Em prosseguimento, enfrenta-se a aplicação do art. 88 do ADCT no tempo com relação às isenções onerosas, à luz do princípio da irretroatividade da lei e do art. 105 do CTN, que versa sobre a imposição imediata da lei tributária sobre fatos geradores pendentes e futuros.

Por fim, mergulha-se na situação relativa às isenções onerosas concedidas contrariamente à regra do art. 88 da ADCT, mas que ainda estavam produzindo efeitos quando do advento do art. 8-A da Lei Complementar nº 116/2003.

##### **4.1 NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO**

Edvaldo Brito leciona que o Código Tributário Nacional (art. 175, I) conceitua a isenção como exclusão de crédito tributário (art. 175, I), pressupondo, portanto, o nascimento da obrigação tributária e a prerrogativa do titular do direito ao crédito respectivo de liberar o devedor de seu pagamento. Segundo assevera, essa definição dogmática é confirmada pela Constituição, que defere apenas ao titular do crédito tributário a faculdade de liberação do sujeito passivo (art. 151, III).<sup>312</sup> A doutrina, entretanto, não é uníssona quanto natureza jurídica da isenção.

---

<sup>312</sup> BRITO, Edvaldo. Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015, p. 171.



Rubens Gomes de Sousa<sup>313</sup> entende, filiado à teoria tradicional, que esse poder se restringe à dispensa do pagamento do tributo devido, após o surgimento da obrigação tributária. Esse também é o posicionamento de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>314</sup>, para quem a isenção pressupõe o nascimento da obrigação tributária. O instituto seria, assim, uma espécie de favor legalmente autorizado. Essa posição é seguida por Amílcar de Araújo Falcão<sup>315</sup>, quem afirma que por motivos relacionados à capacidade contributiva do contribuinte ou às questões extrafiscais, o débito tributário torna-se inexigível.

Alfredo Augusto Becker<sup>316</sup> defende, questionando a posição clássica, que a isenção não se trata de uma simples dispensa de pagamento do tributo, após a formação da relação jurídico-tributária, pela incidência do fato à hipótese de incidência. Para o autor, quando há isenção não é possível se falar em obrigação tributária, uma vez que para que essa nasça faz-se necessário que estejam presentes todos os elementos que compõem a hipótese de incidência.<sup>317</sup> Conclui, portanto, que a “[...] regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação.”

José Souto Maior Borges, defensor da isenção como uma hipótese de não incidência tributária, foi quem melhor aprofundou os estudos sobre a matéria.<sup>318</sup> Ao traçar um paralelo com a imunidade tributária, que conforme leciona trata-se de hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Maior Borges rechaçou a distinção entre não incidência e isenção e consolidou o entendimento de que a isenção se configura como hipótese de não incidência legalmente qualificada.<sup>319</sup>

Malgrado reconheça a importância da obra de Souto Maior Borges, Fábio Fanucchi discorda da conclusão do jurista acerca da natureza jurídica da isenção. Conforme destaca, à luz do art. 175 do Código Tributário Nacional que estabelece a isenção como causa de exclusão

---

<sup>313</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. póstuma. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1982. p. 77.

<sup>314</sup> MOARES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 565-566.

<sup>315</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. O Fato gerador da obrigação tributária. p. 118

<sup>316</sup>BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 326-327.

<sup>317</sup> Alfredo Augusto Becker afirma que a hipótese de incidência é composta de um núcleo, que corresponde à base de cálculo do tributo, elementos adjetivos do núcleo, de diversas naturezas e coordenadas de tempo e lugar. In: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 350-351.

<sup>318</sup> Nesse sentido vide Aliomar Baleeiro. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atl. Misabel Derzi, 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1341.

<sup>319</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

do crédito tributário, torna-se difícil sustentar que se trate de hipótese de não incidência da norma, portanto, impeditivo ao surgimento da obrigação tributária.<sup>320</sup>

Filiados à tese de Souto Maior Borges, Misabel Derzi<sup>321</sup> e Luís Eduardo Shoueri<sup>322</sup> explicitam, inclusive, que a interpretação do art. 114 do Código Tributário Nacional conduz à conclusão de que ocorrido o fato jurídico tributário, nasce a obrigação; sendo incoerente se pretender que ocorrido o fato seja necessário se obter outra fundamentação para a tributabilidade.

Seguindo essa mesma direção, mas fazendo uma distinção entre regras de comportamento e regras de estrutura, Paulo de Barros Carvalho<sup>323</sup> afirma que a regra de isenção é uma regra de estrutura que “mutila” a regra-matriz de incidência, regra de conduta, de modo a inibir a sua funcionalidade.<sup>324</sup>

Luís Eduardo Shoueri<sup>325</sup> destaca que as discussões doutrinárias acerca da natureza da isenção possuem relevância prática na medida em que, a depender da teoria sustentada, aplica-se ou não o princípio da anterioridade em caso de revogação da isenção.

De acordo com o seu entendimento, para aqueles que se filiam à tese de que a isenção se trata de mera dispensa de pagamento do tributo, não há que se aplicar o princípio da anterioridade em caso de sua revogação, exceto na situação de isenção onerosa. Isso porque, sendo apenas uma dispensa de pagamento, se compreende que houve a incidência da hipótese tributária sobre o fato e, portanto, já existia a obrigação de pagar tributo anteriormente à revogação da isenção.<sup>326</sup>

Se por outro lado, compreende-se a revogação da isenção como nova incidência, por outro, Schoueri afirma ser imperativa a aplicação do princípio da anterioridade independentemente do tipo de isenção.

---

<sup>320</sup> FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. V. I. São Paulo: Resenha Tributária. 1975, p. 371.

<sup>321</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atl. Misabel Derzi, 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1344.

<sup>322</sup> SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 703.

<sup>323</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 301-305 e 328-329.

<sup>324</sup> Conforme Paulo de Barros Carvalho, as regras de comportamento se referem às espécies tributárias de incidência. As regras de estrutura prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 301.

<sup>325</sup> SHOUERI, 2016, p. 706.

<sup>326</sup> SHOUERI, 2016, p. 707.

O Supremo Tribunal Federal ao longo de sua história adotou a tese doutrinária na qual a isenção representa uma dispensa legal de tributo e, portanto, desde que não seja onerosa, pode ser livremente revogada com efeitos imediatos.<sup>327</sup> Em 2014, a sua 1ª Turma concluiu, entretanto, sob a Relatoria do Ministro Marco Aurélio, sem se desvincular por completo da teoria clássica da isenção, que a revogação da isenção, por se tratar de aumento indireto de tributo, impõe o cumprimento à anterioridade, para se evitar que o contribuinte seja surpreendido com o aumento repentino de uma exação.<sup>328</sup>

A posição adota pela 1ª Turma do STF no caso acima citado possui bastante relevância na medida em que salvaguarda princípios fundamentais do contribuinte, ainda que se adote a tese de que previamente à concessão da isenção há o surgimento da obrigação tributária, sendo essa, portanto, uma dispensa legal ao pagamento do tributo.

---

<sup>327</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 615 do STF. O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM. In: \_\_\_\_ Súmulas Resumidas. Brasília, 2017, p. 94.

Isenção e não- incidência de impostos. A revogação do favor legal restaura para o Fisco a faculdade de exigir tributo preexistente, não se deparando assim a hipótese do art. 141 § 34 da Constituição. - Desprovemento do apêlo extremo.

(RMS 13947, Relator(a): Min. PRADO KELLY, Terceira Turma, julgado em 17/05/1966, DJ 16-11-1966 PP-03996 EMENT VOL-00674-01 PP-00199)

EMENTA: Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 3º da Lei nº 15.747, de 24 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná, que estabelece como data inicial de vigência da lei a data de sua publicação. 3. Alteração de dispositivos da Lei nº 14.260/2003, do Estado do Paraná, a qual dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. 4. Alegada violação ao art. 150, III, alínea "c", da Constituição Federal. 5. A redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão, no caso, o IPVA. Não-incidência do princípio da anterioridade tributária. 6. Vencida a tese de que a redução ou supressão de desconto previsto em lei implica, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido. 7. Medida cautelar indeferida. (ADI 4016 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-075 DIVULG 23-04-2009 PUBLIC 24-04-2009 EMENT VOL-02357-01 PP-00047 RDDT n. 165, 2009, p. 187-193)

<sup>328</sup> IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)

## 4.2 CLASSIFICAÇÃO DAS ISENÇÕES

As isenções podem ser classificadas de acordo com os mais variados critérios. Aliomar Baleeiro<sup>329</sup> explicita, por exemplo, que à luz do art. 179 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>330</sup> essas podem ser identificadas como gerais ou especiais.

Denominadas também como absolutas, as isenções gerais são incondicionadas, uma vez que não exigem o preenchimento de pré-requisitos especiais ou contraprestações e beneficiam pessoas, coisas, atos ou situações. Destarte, esse benefício tem eficácia imediata, não dependendo de requerimento do interessado ou verificação prévia de situação de fato.<sup>331</sup> É o que Antônio Roberto Sampaio Dória denomina de “isenções gratuitas ou de favor”, nas quais o legislador não espera uma ação individual para o seu gozo.<sup>332</sup>

Conhecidas outrossim como relativas, as especiais são aquelas que abarcam uma política de interesse geral, geralmente visando certas atividades econômicas. Exigem um rigor maior no processo de seu reconhecimento, tendo em vista que não podem ser concedidas como mero favor ou privilégio.

Desse modo, para o seu deferimento, os interessados, além de requerê-las à autoridade superior competente, como Governador, Prefeito ou Secretário de Estado, ainda devem comprovar o preenchimento dos requisitos legais, se for o caso.<sup>333</sup> Pressupõem, portanto, uma ação especial pelo contribuinte, sendo-lhe concedido em contrapartida uma vantagem fiscal.<sup>334</sup>

---

<sup>329</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atl. Misabel Derzi, 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1382.

<sup>330</sup> Art. 179 A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.” In: BRASIL. Código Tributário Nacional. 25 de out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2017.

<sup>331</sup> BALEEIRO. 2013, p. 1382.

<sup>332</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 272.

<sup>333</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1282.

<sup>334</sup> DÓRIA, 1968, p. 272.

Edvaldo Brito ao discorrer sobre o tema apresenta duas possibilidades de classificação das isenções. A primeira leva em consideração a finalidade da exclusão do crédito tributário e a segunda a existência ou não de contraprestação.

Na primeira hipótese, as isenções podem ser consideradas objetivas ou subjetivas. As objetivas são aquelas nas quais o legislador retira do âmbito de incidência da hipótese tributária o seu aspecto material ou objetivo, excluindo, portanto, o crédito tributário que o sujeito ativo teria direito. Antônio Roberto Sampaio Dória afirma que as objetivas, por isentarem em razão da natureza do objeto tributável, são sempre incondicionadas.<sup>335</sup>

Por outro lado, classificam-se como subjetivas aquelas que o legislador por meio da desjuridicização do elemento subjetivo ou pessoal da hipótese do fato gerador, exonera pessoas do pagamento do tributo.<sup>336</sup> Quer dizer, são aquelas concedidas em razão da pessoa vinculada à matéria tributável e, em regra, são condicionadas.<sup>337</sup>

A segunda possibilidade de classificação, conforme os ensinamentos de Edvaldo Brito, diz respeito à contraprestação ou não do sujeito passivo. Quando estiver presente algum tipo de contraprestação, a isenção é considerada onerosa. Esse tipo de benefício ainda pode se desdobrar em bilateral ou contratual. Será bilateral quando a contraprestação for imposta por lei e representar um ônus ao beneficiário. Será contratual quando a fonte mediata da isenção for acordo autorizado por lei e celebrado entre o Ente tributante e a pessoa interessada, estabelecendo obrigações recíprocas.<sup>338 339</sup>

Ao tratar sobre esse tipo de classificação, José Souto Maior Borges<sup>340</sup> segue a mesma linha de Edvaldo Brito, embora proponha nomenclaturas um pouco diferentes. Para o doutrinador pernambucano, denominam-se “condicionadas” as isenções que, para serem concedidas, exigem do contribuinte o cumprimento de condições e requisitos, que normalmente consistem em “[...] esforço dispendioso, obra cara imobilização de capitais próprios ou tomados a juros.” Por estabelecer condições a serem cumpridas pelo sujeito passivo da obrigação

---

<sup>335</sup> DÓRIA, 1968, p. 273.

<sup>336</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 423.

<sup>337</sup> DÓRIA, 1968, p. 273.

<sup>338</sup> BRITO, 2016a, p. 423.

<sup>339</sup> Antônio Roberto Sampaio Dória define isenções contratuais de modo diferente. Para o jurista, são contratuais as isenções que decorrem de lei, na qual estejam previstas todas as condições e prazos do favor. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 274.

<sup>340</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A. 1. ed. 1969, p. 96.

tributária, Souto Maior Borges<sup>341</sup> afirma que essas isenções são sempre bilaterais, sendo uma subespécie as isenções contratuais, que define exatamente como o faz Edvaldo Brito.<sup>342</sup>

Ainda no mesmo contexto, Seabra Antunes Fagundes<sup>343</sup> denomina de isenção condicionada bilateral aquela que, para o seu deferimento, a lei impõe o cumprimento de determinadas obrigações que correspondem a um ônus para o beneficiário.

Não é por outro motivo que Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>344</sup> critica a redação do art. 178 do CTN e adverte que as isenções por prazo certo, sem a imposição de qualquer outra condicionante, não podem ser consideradas onerosas. Isso porque, não envolvem qualquer elemento de opção ou estímulo individual, bem como não exigem contrapartida por parte dos contribuintes beneficiados.

Continuando ainda com a análise dos tipos de isenção, vale advertir que Luís Eduardo Schoueri prefere não utilizar o termo “classificação” para identificá-los. Para distinguir uns dos outros, propõe a análise de suas características, de modo a se buscar a sua fundamentação. Assim, fala na existência de isenções técnicas, também denominadas de impróprias ou isenções próprias, conhecidas outrossim como subvenções.<sup>345</sup>

Malgrado não descarte a possibilidade de uma mesma isenção encontrar justificativa tanto técnica como própria, já que não são descrições tipológicas excludentes, insiste na necessidade de saber identificá-las pelo critério funcional.<sup>346</sup>

---

<sup>341</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A. 1. ed. 1969, p. 97.

<sup>342</sup> Ao discorrer sobre a possibilidade de se celebrar contrato com a Administração Pública, no qual esteja previsto direitos e obrigações vinculados a questões tributárias, José Souto Maior Borges salienta que: “não se pode concluir pela inviabilidade das cláusulas contratuais com as quais o sujeito ativo se empenha em conceder isenções porque uma coisa, efetivamente, é transferir a outrem um poder ou o seu exercício e outra empenhar-se em exercer aquele poder num determinado sentido. Nesta segunda hipótese não se modifica o ordenamento estabelecido em lei e, portanto, não subsiste aquele obstáculo que se opõe à validade da cláusula com a qual se aliena o poder tributário e o seu exercício em favor de outrem. In: BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A. 1ª ed. 1969, p. 102.

<sup>343</sup> Seabra Fagundes leciona que há a bilateralidade porque o benefício nasce da lei de concessão da isenção, que exige de cada beneficiário uma prestação para atender a interesse coletivo, em troca de uma vantagem economicamente certa. Consoante afirma essas se diferem das isenções contratuais, uma vez que nesse caso o benefício decorre que de instrumento de contrato firmados entre o poder público e terceiros, no qual consta obrigações recíprocas para ambas as partes. Ele diferencia a bilateral da contratual afirmando que na segunda, o mais importante não a fonte da qual ele se origina, mas a a reciprocidade que compromete ambas as partes. In: FAGUNDES, M. SEABRA, Revogabilidade das isenções tributárias. **Revista de Direito Administrativo**. v. 58, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out./dez. 1959. p. 5.

<sup>344</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 275.

<sup>345</sup> SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, 252-253.

<sup>346</sup> SHOUERI, 2016, p. 255.

Desse modo, identifica a isenção técnica como um instrumento escolhido pelo legislador com o objetivo de operacionalizar a capacidade contributiva, tornando comparáveis determinadas situações. Um exemplo desse tipo de benefício é o que elege algumas características do imóvel como método para mensurar a capacidade contributiva do contribuinte e definir que tais situações estarão ao largo da hipótese de incidência tributária.<sup>347</sup>

Nas isenções próprias o legislador não prevê a isenção objetivando prestigiar necessariamente o princípio da capacidade contributiva. Nessa hipótese, sustenta que embora se esteja diante de uma situação de igual capacidade contributiva, a isenção se justifica por motivos redistributivos, simplificativos ou como instrumento para a intervenção do Estado no Domínio Econômico.<sup>348</sup>

José Souto Maior Borges<sup>349</sup> em sua obra dedicada à isenção propõe classificações para o instituto, considerando diversos fatores.<sup>350</sup> Dentre esses, destaca-se a classificação entre totais e parciais. A isenção total é aquela que, para ele, sequer chega a ocorrer a obrigação tributária. Para quem se filia à corrente que entende que na isenção há o nascimento da obrigação tributária, essa classificação pode ser entendida como aquela na qual a isenção exclui todo o crédito tributário, não restando nada a ser pago.

A isenção parcial, por outro lado, se caracteriza pela ocorrência do fato gerador e nascimento da obrigação, mas o crédito dele decorrente possui um valor diminuído, em razão de alguma redução tributária.<sup>351</sup>

Malgrado as diferentes classificações existentes na doutrina, para os fins a que se propõe esse trabalho, adota-se a classificação indicada por Edvaldo Brito, que sustenta ser onerosa a isenção quando estiver presente algum tipo de contraprestação para a sua outorga. Isso porque,

---

<sup>347</sup> SHOUERI, 2016, p. 252.

<sup>348</sup> SHOUERI, 2016, p. 252-253.

<sup>349</sup> FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. V. I. São Paulo: Resenha Tributária. 1975, p. 281-282

<sup>350</sup> Quando as isenções abarcam todos os tipos de tributos, são denominadas erais, quando alcançam um ou alguns tributos, são as especiais. As isenções permanentes não possuem prazo pré-fixado em lei, enquanto as transitórias possuem. In: BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A. 1. ed. 1969, p. 281 e 282.

<sup>351</sup> Fábio Fanucchi critica essa classificação da isenção, uma vez que para ele só é possível se falar em isenção quando há a exclusão total do crédito tributário. Assim, uma redução no valor do tributo não pode ser entendida como isenção. In: FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. V. I. São Paulo: Resenha Tributária. 1975, p. 376

essa denominação vai ao encontro da divisão clássica apresentada por Orlando Gomes quanto aos modos de adquirir direito em decorrência da subsunção de um fato à norma jurídica.<sup>352</sup>

A partir da análise das classificações acima apresentadas, percebe-se que, de modo geral, recebe uma atenção qualificada da doutrina as isenções que são concedidas sob a condição de cumprimento de determinadas obrigações pelo beneficiário. Sobre essas recaem, portanto, discussões mais aprofundadas acerca dos efeitos de sua revogação. Isso porque, as legislações concernentes às isenções possuem na Constituição o seu fundamento de validade. E sendo assim, além da importância de cumprimento dos objetivos primordiais do Estado Democrático de Direito, as normas de isenção e de sua revogação devem necessariamente observar os direitos subjetivos dos beneficiários desse benefício.

#### 4.3 ISENÇÃO E OUTRAS FIGURAS JURÍDICAS AFINS

Malgrado a natureza jurídica e a classificação das isenções tenham sido objeto de exame nos itens anteriores desse capítulo, cabe nessa oportunidade esclarecer se existe, de acordo com a doutrina, diferença entre a isenção e outras figuras jurídicas que levam ao final a uma não oneração ou desoneração no que concerne o ISS.

Para a realização dessa análise, adota-se o que foi estabelecido no art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN): o ISS trata-se de uma exclusão de crédito tributário.

##### 4.3.1 Isenção e alíquota zero ou reduzida

A doutrina diverge quanto ser a alíquota zero ou reduzida uma categoria de isenção ou se se tratarem de figuras jurídicas distintas. Luís Eduardo Schoueri<sup>353</sup> reconhece que, em termos práticos, as três figuras possuem efeitos idênticos, uma vez que desoneram, ainda que parcialmente, o encargo tributário. Explica, entretanto, que sob a ótica da Ciência do Direito, há diferença entre isenção e alíquota diminuída.

---

<sup>352</sup> De acordo com Orlando Gomes, os modos de aquisição dos direitos são: originários ou derivados; onerosos ou gratuitos; a título universal ou a título singular. In: GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 270.

<sup>353</sup> SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 256-257.



O jurista entende que a diferença entre os institutos reside na aplicação do princípio da legalidade. Assim, argumenta que enquanto a isenção decorre de lei específica que mutila um dos aspectos da hipótese de incidência, para impedir a sua ocorrência, na alíquota zero ou reduzida o legislador constituinte elegeu taxativamente alguns impostos nos quais o Poder Executivo poderá fixar as suas alíquotas sem a necessidade de edição de lei. Destaca, assim, que nessa situação específica a alíquota poderá ser restabelecida sem a observância do princípio da anterioridade.<sup>354</sup>

Regina Helena Costa<sup>355</sup> compreende também que isenção e alíquota reduzida ou zero são conceitos distintos. Seguindo a mesma linha de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>356</sup>, a tributarista salienta que com relação à primeira, a norma isentiva afasta um dos elementos da hipótese tributária, de modo que não nasce a obrigação respectiva. Afirma que na diminuição da alíquota, podendo essa chegar a zero, há apenas a redução de umas das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, preservando-se, portanto, a hipótese de incidência.

Misabel Derzi<sup>357</sup> defende a alíquota zero como sendo espécie de isenção, já que se trata de norma que atua no consequente da hipótese de incidência, nulificando o aspecto quantitativo e impedindo o surgimento da obrigação tributária. Sustenta que quem defende que a alíquota zero permite o nascimento do tributo, mas retira o seu dever, vai de encontro ao conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, uma vez que não há que se falar em tributo sem o respectivo dever pecuniário e compulsório.

Em que pese as discussões doutrinárias acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento pacificado no sentido de haver diferença entre esses institutos, apesar todos implicarem em exoneração de tributo.<sup>358</sup>

---

<sup>354</sup> SHOUERI, 2016, p. 256-257.

<sup>355</sup> SHOUERI, 2016, p. 218 e 219.

<sup>356</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 211.

<sup>357</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atl. Misabel Derzi, 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1352.

<sup>358</sup> Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Tributário. Aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 3. Creditamento de IPI. Impossibilidade. 4. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade, previstos no art. 153, § 3º, I e II, da Constituição Federal, não asseguram direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 5. Recurso não provido. Reafirmação de jurisprudência. (RE 398365 RG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015 )

#### 4.2.2 Isenção e redução da base de cálculo

A isenção e a redução da base de cálculo também são objeto de divergência entre os doutrinadores. Luís Eduardo Shoueri<sup>359</sup> destaca que, na vigência do sistema constitucional anterior, o Poder Executivo estava autorizado a modificar a base de cálculo do tributo, assim como ocorre hoje com a alíquota de alguns impostos.

Salienta que desde o regime constitucional vigente, entretanto, a fixação ou qualquer alteração na base de cálculo do tributo deve decorrer expressamente de lei. Desse modo, conclui que, como o princípio da legalidade se impõe também sobre a isenção, a única diferença entre esses dois institutos é que a redução não se submete ao princípio da nonagesimal, quando isso estiver expressamente previsto na Constituição, a exemplo da base de cálculo do IPVA e do IPTU.<sup>360</sup>

Contrariando a teoria adotada por Shoueri, Misabel Derzi<sup>361</sup> defende que a redução da base de cálculo de um tributo nada mais é do que uma modalidade de isenção. Nesse caso, sustenta que, assim como ocorre com a alíquota zero, a redução retira do consequente da norma tributária a base de cálculo, impedindo que ocorra a hipótese de incidência. Conforme destaca, essa interpretação fortalece os princípios da legalidade e da anterioridade,<sup>362</sup> sendo que esse último apenas não deve ser aplicado, nos casos excepcionados pela Constituição.

A jurisprudência atual tem firme entendimento de que a redução da base de cálculo trata-se de isenção parcial<sup>363</sup>. Conforme assentado pelo Tribunal Pleno da Corte Suprema, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 174478, de Relatoria do Ministro César Peluso, a

---

<sup>359</sup> SHOUERI, 2016, p. 257.

<sup>360</sup> SHOUERI, 2016, p. 257.

<sup>361</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atl. Misabel Derzi, 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1353-1354.

<sup>362</sup> Para melhor compreensão acerca desses princípios ver item 4.4.1.

<sup>363</sup> EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Alegação de mudança da orientação da Corte sobre os institutos da redução da base de cálculo e da isenção parcial. Distinção irrelevante segundo a nova postura jurisprudencial. Acórdão carente de vício lógico. Embargos de declaração rejeitados. O Supremo Tribunal Federal entrou a aproximar as figuras da redução da base de cálculo do ICMS e da isenção parcial, a ponto de as equiparar, na interpretação do art. 155, § 2º, II, "b", da Constituição da República. (RE 174478 ED, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 14/04/2008, DJe-097 DIVULG 29-05-2008 PUBLIC 30-05-2008 EMENT VOL-02321-02 PP-00243)

redução da base de cálculo, assim como a isenção, representa uma mutilação do aspecto quantitativo da base de cálculo, impedindo a incidência tributária na sua totalidade.

#### 4.2.3 Isenção, anistia e remissão

Embora a isenção e a anistia sejam, à luz do art. 179, do Código Tributário Nacional, hipóteses de exclusão do crédito tributário, esses dois institutos não se confundem. Há diferença também entre esses e a remissão.

Misabel Derzi<sup>364</sup> leciona que enquanto a isenção retira elemento da hipótese de incidência, impedindo que nasça a obrigação tributária, a remissão não altera a estrutura da norma, havendo a extinção total ou parcial do dever de pagar o tributo, por causa superveniente ao nascimento da obrigação. Observa-se que, esse conceito de remissão muito se aproxima do conceito dogmático de isenção, extraído do art. 179 do CTN, o que pode causar confusão na interpretação dos institutos.

Para Derzi, assim como a remissão, a anistia trata-se de uma exoneração exógena, na medida que não modifica a hipótese de incidência da norma tributária. Conforme aduz, essa segunda trata-se de hipótese de exclusão de crédito nascido a partir da aplicação de uma penalidade pecuniária decorrente da prática de uma infração pelo responsável tributário.<sup>365</sup>

Regina Helena Costa<sup>366</sup> segue o mesmo caminho. Consoante assevera, prevista nos arts. 180, 181 e 182 do CTN, a anistia consiste no perdão da penalidade imposta ao contribuinte em decorrência de uma infração enquanto que a remissão é o perdão de todo o débito tributário.

Ao abordar as diferenças entre anistia e remissão, Paulo de Barros de Carvalho<sup>367</sup> aduz que embora esses institutos operem em relações jurídicas já constituídas, aquela se dirige a obrigação de cunho sancionatório, e a segunda a vínculos de natureza exclusivamente tributária. Desse modo, conceitua a anistia como exclusão da dívida referente a penalidade tributária.

---

<sup>364</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atl. Misabel Abreu Machado Derzi, 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1342.

<sup>365</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1343.

<sup>366</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 219

<sup>367</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 499.

De acordo com os seus ensinamentos, as normas que preveem esse tipo de exclusão são extintivas da relação jurídica que denomina de sancionadora. Assim, se há a dispensa do dever jurídico de pagar a penalidade, conclui que desaparece o direito subjetivo de subjacente.

Concluiu-se, portanto, que independentemente do fundamento adotado, a doutrina não diverge quando a existência de diferença entre isenção, anistia e remissão, sendo importante compreender a diferença entre esses institutos para se identificar a natureza jurídica das exonerações concedidas pelo Estado.

#### 4.3.4 Isenção e imunidade

Assim como ocorre em relação a anistia e a remissão, não há divergência seja doutrinária seja jurisprudencial de que imunidade e isenção se tratam de institutos diferentes. Aliomar Baleeiro<sup>368</sup> destaca que a imunidade corresponde a uma limitação ao poder de tributar, na medida em que suprime o referido poder, delimitando o campo de incidência da norma que confere competência para tributar. A isenção por outro lado, atua no plano infraconstitucional, decorrendo de lei e dirigindo-se à autoridade administrativa.<sup>369</sup>

Misabel Derzi,<sup>370</sup> fazendo um resumo sobre as clássicas obras destinadas ao tema concluiu que essas usualmente encontram dois pontos de semelhança entre os institutos: a) tratam-se de normas de exceção, que reduzem ou mutilam a validade de outra norma mais ampla; b) serem limites ou proibições de incidência aos Entes estatais e permissões sob a ótica do contribuinte.

Edvaldo Brito, ao traçar a diferença entre os institutos destaca que ambas redundam na liberação do devedor de cumprir prestação da obrigação tributária.<sup>371</sup> A imunidade consiste, porém, no afastamento da materialidade da hipótese do fato gerador prevista na Constituição, pela negativa constitucional, ao titular da competência para instituir o tributo, de instituí-lo com

---

<sup>368</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. atl. Misabel Derzi. 7ª ed. rev. ampl., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 14-15.

<sup>369</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atl. Misabel Abreu Machado Derzi, 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.1340.

<sup>370</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1344.

<sup>371</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 111.

relação a determinadas pessoas ou bens.<sup>372</sup> A isenção por outro lado, ocorre relativamente à liberação de um devedor em razão de ato do credor quanto a prestação que deveria cumprir.<sup>373</sup> Essa é a mesma escola de Amílcar Araújo Falcão<sup>374</sup>. Para o doutrinador, a imunidade é modo de não incidência juridicamente qualificado (pois previsto na Constituição), pela supressão da competência tributária sobre certos fatos, situações ou pessoas. A isenção, entretanto, se caracteriza pela incidência da norma ao fato e surgimento do crédito tributário, que se torna inexigível, em razão de diminuta ou ausência de capacidade contributiva, bem como por motivo extrafiscal.<sup>375</sup> Conclui, portanto, que enquanto na não-incidência a obrigação sequer nasce, na isenção a obrigação surge, mas a lei dispensa o seu pagamento.<sup>376</sup>

No que os diferencia, ressalta que enquanto a imunidade decorre da constituição e dirige-se ao legislador tributário, a isenção decorre de lei e objetiva a autoridade administrativa.<sup>377</sup> Em notas complementares à obra de Baleeiro, Misabel Derzi acrescenta que a imunidade corresponde a “regra constitucional [...] que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a atribuição de poder tributário.”<sup>378</sup>

Ao tentar definir a imunidade, Ricardo Lobo Torres conclui que este instituto é indefinível, e qualquer tentativa neste sentido o reduz a aspectos periféricos e superficiais.<sup>379</sup> Apesar disso, propõe um conceito lógico-jurídico: “relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito subjetivo público à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público.”<sup>380</sup>

---

<sup>372</sup> BRITO, 2015, p. 111.

<sup>373</sup> BRITO, 2015, p. 172.

<sup>374</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: revista dos Tribunais, 1977, p. 117.

<sup>375</sup> FALCÃO, 1977, p. 118.

<sup>376</sup> FALCÃO, 1977, p. 120.

<sup>377</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1340.

<sup>378</sup> BALEEIRO, 2013, p. 1344.

<sup>379</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. atual., Rio de Janeiro: Renovar 2005, p. 41.

<sup>380</sup> TORRES, 2005, p. 44-45.

Roque Antônio Carrazza afirma que a competência tributária é tanto compreendida como uma autorização, legitimação para a criação de tributo, como uma limitação para fazê-lo.<sup>381</sup> E prossegue asseverando que as imunidades outorgadas pela Constituição Federal garantem o direito subjetivo público de não ser compelido a recolher tributo na ocorrência das hipóteses constitucionalmente previstos.<sup>382</sup>

Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que a imunidade não gravita apenas no âmbito do capítulo atinente à competência tributária. Segundo entende, à luz da teoria da norma jurídica, os dispositivos relativos à imunidade compõem a hipótese de incidência das normas tributárias, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a “virtude jurígena”.<sup>383</sup>

Paulo de Barros de Carvalho conceitua imunidade, por outro lado, como conjunto de normas jurídicas previstas na Constituição Federal e que estabelecem expressamente a incompetência de pessoas jurídicas de direito público interno para instituir regras instituidoras de tributos em situações específicas e suficientemente delimitadas.<sup>384</sup>

Este jurista ataca a conclusão de que as imunidades seriam uma limitação constitucional às competências tributárias. Para o doutrinador, não faz sentido se pensar que a Constituição outorga prerrogativas para inovação da ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas na Constituição, para, em momento seguinte, fazer uma “mutilação” dessas mesmas competências. Assim, a dita limitação seria, na verdade, um conjunto de normas jurídicas direcionadas ao legislador ordinário, correspondentes às atribuições conferidas às pessoas políticas.<sup>385</sup>

No mesmo sentido, Paulo de Barros rechaça a afirmação de que a imunidade seria uma exclusão ou supressão do poder de tributar. Assim, a imunidade não excluiria nem suprimiria competências tributárias, uma vez que estas resultariam justamente de um conjunto de normas constitucionais, dentre as quais estão as de imunidade.<sup>386</sup> Desse modo conclui que “As imunidades tributárias gravitam como uma espécie de privilégio explicado como proteção a

---

<sup>381</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 28 ed. rev. ampl. atual. até a Emenda Constitucional n. 68/2011., 2012. p. 808.

<sup>382</sup> CARRAZA, 2012, p. 808.

<sup>383</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 138-139.

<sup>384</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 190.

<sup>385</sup> CARVALHO, 2014, p.181.

<sup>386</sup> CARVALHO, 2014, p. 183.

valores sociais e políticos de desempenharem livremente a profecia de sua fé e disseminação nas crenças qualificadas pela doutrina religiosa.”<sup>387</sup>

Paulo de Barros ainda critica os que defendem que a imunidade seria uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Para ele, a impropriedade da expressão reside em antecipar um fenômeno que é inerente à regra-matriz, da qual se ocupa o legislador ordinário. Destarte, no âmbito constitucional, o objeto de preocupação normativa é definir os campos de competência dos Entes políticos tributantes.<sup>388</sup>

O autor adverte também que as imunidades tributárias não estão adstritas aos impostos, como se poderia concluir após a leitura do art. 150, VI, da CF. Além das regras previstas no referido artigo, outros fazem alusão a outros tipos de tributos, sendo descabido excluí-los do conceito deste instituto.<sup>389</sup>

A imunidade integra o Estatuto do Contribuinte, sendo, portanto, um princípio que se configura num direito subjetivo público do particular,<sup>390</sup> não podendo ser diminuído à simples qualidade de regra. Além disso, independentemente da teoria doutrinária acerca da natureza jurídica da isenção, por se tratar essa de norma que está no plano infraconstitucional, não pode ser confundida com a imunidade que está no plano constitucional.

#### 4.4 ISENÇÕES ONEROSAS VIGENTES QUANDO DO ADVENTO DO ART. 88 DO ADCT

Conforme exposto no capítulo anterior, é constitucional o art. 88 do ADCT. Essa norma limitou, enquanto lei complementar não fixasse o percentual mínimo da alíquota de ISS, a alíquota mínima desse imposto em 2% (dois por cento). Esse dispositivo também proibiu a concessão de qualquer tipo de isenção, benefício ou incentivo fiscal por parte dos Municípios que resultasse direta ou indiretamente em redução inferior a valor correspondente à aplicação do referido percentual sobre a base de cálculo da exação.

---

<sup>387</sup> ALMEIDA, Washington Carlos de. **A aplicação Hodierna das Imunidades Tributárias aos Templos de Todos os Cultos**. Revista de Estudos Tributários. São Paulo: Síntese. vol. 13. n. 78, p. 63., Mar./abr. 2011.

<sup>388</sup> CARVALHO, 2014, p. 184.

<sup>389</sup> CARVALHO, 2014, p. 185.

<sup>390</sup> Para Ricardo Lobo Torres, as imunidades previstas no art. 150 da Constituição Federal são princípios, mas que também exibem dimensão de regra. In.: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. atual., Rio de Janeiro: Renovar 2005, p. 49-50.

O citado artigo passou a produzir efeitos imediatamente a partir da sua publicação, o que significou que os Municípios deveriam necessariamente observá-lo daquele momento para frente. Surgiu então o problema de como compatibilizar o art. 88 do ADCT com as isenções onerosas de ISS que estavam em curso, quando do início da vigência dessa nova regra.

No caso das isenções condicionadas de ISS que conferiam benefícios fiscais que não importavam em valor inferior à aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo da exação, essas não foram atingidas pela nova regra, pois com ela se coadunavam. Poderiam continuar vigentes e produzindo os seus efeitos normais. A dúvida sobre a aplicação imediata do art. 88 do ADCT mostrou-se relevante, entretanto, para isenções onerosas de ISS que foram outorgadas anteriormente ao início da vigência do art. 88 do ADCT e cujo benefício concedido violava a sua regra.

Como compatibilizar o direito daqueles que cumpriram determinadas condições para a obtenção de uma isenção correspondente à aplicação de uma alíquota inferior à base de cálculo do ISS? Para responder a esse questionamento faz-se imprescindível a análise dos direitos fundamentais subjetivos dos contribuintes e a aplicação da lei tributária no tempo.

#### **4.4.1 Do direito adquirido: proteção à luz do Estatuto do Contribuinte**

Os princípios que impõem ao Estado limitações ao acesso ao patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária constituem o “Estatuto do Contribuinte”.<sup>391</sup> Desse modo, os direitos e garantias nele constituídos não podem ser alterados em prejuízo do particular.

Edvaldo Brito<sup>392</sup> relata que esse núcleo principiológico de direitos vem sendo formado ao longo da história constitucional do Brasil, remontando à Constituição de 1924, quando foram estabelecidas algumas normas de limitação ao poder de tributar. Assim, à luz da pragmática da comunicação normativa, não há que confundir as normas que o integram como técnicas de tributação.

Embora reconheça que em determinados sistemas jurídicos existem técnicas tributárias que no nosso correspondem a princípios-garantia, o doutrinador baiano salienta que o conceito

---

<sup>391</sup> BRITO, Edvaldo. Aspectos constitucionais da tributação. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 641.

<sup>392</sup> BRITO, 2002, p. 641.



lógico-linguístico de tributo afasta qualquer tentativa de esses princípios serem reduzidos simplesmente a meras regras normativas. Destarte, além de o tributo ser uma prestação pecuniária compulsória, devida por um particular a uma corporação de direito público dotada de soberania, o seu conceito se completa quando se considera que a transferência desse patrimônio tem por finalidade atender as necessidades públicas, desde que obedecidos os princípios que salvaguardam o particular contra possíveis inequidades decorrentes do exercício da competência tributária.<sup>393</sup> Diante disso, Edvaldo Brito constrói o “conceito princípio tributário”.

De acordo com os seus ensinamentos, estar-se-á diante de um princípio integrante do mencionado “Estatuto”, toda vez que “[...] o critério atinar com a preservação do patrimônio do particular de qualquer transferência que ofenda [seu] núcleo.”<sup>394</sup> A técnica, por outro lado, é uma regra jurídica aplicável a cada espécie tributária, para se verificar o valor devido pelo tributo.<sup>395</sup>

Assim, a legitimidade da norma jurídica que institui determinado tributo depende de os seus elementos seguirem e observarem os princípios integrantes do Estatuto do Contribuinte, especialmente no que concerne aos limites por eles traçados.<sup>396</sup>

Edvaldo Brito<sup>397</sup> destaca com precisão, ao discorrer sobre o referido Estatuto do Contribuinte, os princípios previstos explicitamente nesta nucleação. Assim, estes são: a) Competência tributária da entidade intraestatal (arts. 145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156, da CRFB); b) Legalidade (art. 150, I da CRFB), do qual decorrem os princípios: i) da irretroatividade (art. 150, III, *a*), ii) anterioridade (art. 150, III, *b*), iii) espera nonagesimal complementar; iv) anualidade (art. 165, §2º), v) tipicidade (art. 145, I a III e 146, III), vi) eficácia da lei complementar (art. 146); c) Isonomia (art. 150, II), que tem como corolário a capacidade contributiva (art. 145, § 1º); d) Proibição do Efeito Confiscatório (art. 150, IV); e) Garantia da unidade econômica e social (arts. 150, V, 151, I e II e 152); f) Imunidade (art. 150, VI).

---

<sup>393</sup> Brito, 2002, p. 641.

<sup>394</sup> Brito, 2002, p. 641.

<sup>395</sup> BRITO, EDVALDO. Princípios Constitucionais tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) **Cadernos de Pesquisas Tributárias**. vol. 18, São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1993, p. 553 e ss.

<sup>396</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 35.

<sup>397</sup> BRITO, 2002, p. 642.

No que toca ao princípio da legalidade, Regina Helena Costa<sup>398</sup> afirma ser essa uma manifestação da legalidade como princípio geral do direito, que decorre da segurança jurídica, igualdade e certeza. Na seara tributária, esse princípio teve suas origens na Magna Carta de 1215, quando João Sem-Terra, rei da Inglaterra, assegurou que os tributos apenas seriam criados após aprovação do Parlamento.<sup>399</sup> Embora seja próprio do Estado de Direito, trata-se de princípio anterior a esse e respeitado até em regimes Ditatoriais.<sup>400</sup>

Edvaldo Brito<sup>401</sup> destaca que o conteúdo do princípio da legalidade tributária na constituição é preenchido com outros direitos fundamentais como o da irretroatividade, anualidade, anterioridade, espera nonagesimal e tipicidade. Para os fins a que se propõe esse trabalho, o princípio da legalidade, na sua faceta irretroatividade, é o que merece análise mais detalhada.

O princípio da irretroatividade, além de ser direito fundamental de qualquer cidadão (art. 5º, XXXVI da CRFB), em decorrência do previsto no art. 150, III, *a*, da Constituição, ainda proíbe que o Ente Federado cobre tributos em relação a fatos ocorridos anteriormente à vigência da lei que os instituir ou aumentar. Por causa desse princípio, os efeitos futuros dos fatos ocorridos antes do início da nova lei também estão preservados, pois alterar os efeitos jurídicos já desencadeados, significa modificar o fato pretérito.<sup>402</sup> Assim, por meio da irretroatividade, a Constituição Federal brasileira “[...] protege tanto os efeitos irradiados pelo fato, como o próprio fato, o que está de acordo não apenas com a lógica jurídica, mas, sobretudo, com os valores que o princípio obriga.”<sup>403</sup>

Dentre os efeitos decorrentes do fato jurídico está a aquisição de direitos.<sup>404</sup> Então os direitos adquiridos também estão salvaguardados da retroação da lei nova. Ormezindo Ribeiro

---

<sup>398</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 6 ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 82.

<sup>399</sup> COSTA, 2016, p. 87.

<sup>400</sup> SCHOUERI, 2016, p. 294.

<sup>401</sup> BRITO, 2002, p. 644.

<sup>402</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1025.

<sup>403</sup> BALEEIRO, 2015, p. 1025.

<sup>404</sup> GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 272.

de Paiva<sup>405</sup> afirma inclusive que, no direito brasileiro, o princípio da irretroatividade é adotado, em regra, para assegurar o direito adquirido.

Isso possui muita relevância quando benefícios fiscais estão sob análise, em especial, quando a lei tributária induz o contribuinte à prática de determinados atos para a sua concessão. Conforme salienta Aliomar Baleeiro,<sup>406</sup> nessa circunstância, o contribuinte adota uma conduta que, certamente, não adotaria caso soubesse que estaria sujeito a determinados tributos. Possivelmente, sem a contrapartida das vantagens fiscais previstas em lei, a pessoa não se sentiria encorajada a se instalar em determinado local e a investir capital em ramo específico de atividade. E por assim fazê-lo, ou seja, por praticar determinados atos, há a produção de efeitos que são resguardados pelo ordenamento jurídico.

Em situações como essa, então, o ato jurídico perfeito “[...] resulta de uma ação voluntária do indivíduo que, encorajado pela lei, pratica um ato lícito, tendo por fim imediato, adquirir um direito (vantagem fiscal).”<sup>407</sup> Conclui-se, portanto, que há uma conjugação entre a lei e a vontade individual para a produção de consequências tributárias.<sup>408</sup> É importante destacar, porém, que a vontade do contribuinte nesse caso atua sobre o pressuposto fático da obrigação tributária e não sobre as consequências advindas da prática do ato, pois essas decorrem diretamente da lei.

Destarte, esse direito que a pessoa adquiriu (vantagens fiscais), em decorrência do cumprimento de condições previstas em lei, integra o seu patrimônio como resultado do ato jurídico perfeito. E em decorrência disso, não pode ser modificado por lei nova.<sup>409</sup>

Nessa senda, como resultado do ato jurídico perfeito, estão protegidas contra as modificações prejudiciais da lei nova as consequências que já tenham se verificado até o início de vigência da lei nova, bem como as consequências que se realizem durante a sua vigência.<sup>410</sup> Traduzindo-se isso para os benefícios fiscais, pode se concluir que a lei recém-editada e vigente

---

<sup>405</sup> PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **O elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 12

<sup>406</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. atl. Misabel Abreu Machado Derzi, 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1374.

<sup>407</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. Tese de Concurso à Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1968, p. 268.

<sup>408</sup> DÓRIA, 1968, p. 269.

<sup>409</sup> DÓRIA, 1968, p. 270.

<sup>410</sup> DÓRIA, 1968, p. 270-271.

não pode retroagir para atingir as vantagens fiscais já usufruídas pelo contribuinte, nem para alcançar, impedir o gozo de vantagens fiscais salvaguardadas pelo direito adquirido, até a exaustão dos benefícios outorgados.

Antônio Roberto Sampaio Dória defende, portanto, que toda vez que a lei induzir particulares a praticarem determinados atos, para obterem uma vantagem fiscal, o sistema tributário deve levar isso em consideração, excepcionado algumas rotinas consideradas normais.<sup>411</sup> Não é demais recordar, que a lei que concede benefícios fiscais não impõe comportamento obrigatório, mas apenas o estimula.

Importante, assim, que o direito adquirido esteja protegido contra a atuação prejudicial da lei nova. É o que impõe o princípio geral do direito intertemporal no Brasil, da irretroatividade. Ele preserva o direito adquirido até o esgotamento das suas consequências jurídicas, aplicando-se tanto no caso das relações disciplinadas pelo direito público como daquelas regidas pelo direito privado.<sup>412</sup>

Não é por outro motivo que a sua observância é imperativa para as isenções onerosas. Isso inclusive pode ser extraído da interpretação a *contrario sensu* do art. 178 do CTN, quando esse prescreve que “[a] isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo [...]”.

Consoante explicitado em diversas oportunidades nesse trabalho, os contribuintes que cumprem condições e requisitos, que geralmente representam investimento de capital, para a obtenção de um benefício fiscal, o direito a essa vantagem se incorpora a sua esfera de direitos fundamentais pelo período de vigência desse benefício. Fala-se, portanto, em direito adquirido do contribuinte, salvaguardado pelo princípio da irretroatividade da lei nova prejudicial.

A aplicação do princípio da irretroatividade da lei a esse tipo de isenção também é chancelada pelo Supremo Tribunal Federal. Antes mesmo de publicar em 1969 a Súmula de jurisprudência de nº 544, a Corte já entendia que “[i]senções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”<sup>413</sup>

---

<sup>411</sup> DÓRIA, 1968, p. 269.

<sup>412</sup> DÓRIA, 1968, p. 282.

<sup>413</sup> BRASIL. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. In: \_\_\_\_ Súmulas Resumidas. Brasília, 2017, p. 84.

José Souto Maior Borges<sup>414</sup> ainda destaca que se a superveniência de uma lei revogadora levasse à cessação imediata da fruição de uma isenção onerosa, com a ruptura do equilíbrio financeiro do investimento privado, pelo restabelecimento do ônus da tributação, “ninguém arriscaria seu futuro financeiro; ninguém acudiria aos acenos do Estado, através da legislação de incentivos fiscais.” Destarte, no caso de o contribuinte ter se beneficiado por uma isenção tributária concedida em troca de obrigações por ele assumidas, essa pessoa tem o “direito à não-incidência” da lei nova, decorrente dos princípios que resguardam os direitos dos indivíduos frente ao Estado.<sup>415</sup>

Vale se destacar, entretanto, que, em que pese a defesa do princípio da irretroatividade das leis, Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>416</sup> admite o cancelamento das isenções onerosas vigentes por lei nova, quando se está diante do que ele denominou de “intenso interesse público superveniente.” Para que isso seja possível, é imprescindível que se esteja diante de um “[...] ineludível interesse público que exija tal cancelamento e se garanta justa e prévia compensação em dinheiro, ao titular da isenção cancelada.”<sup>417</sup> Ele afirma que essa situação se trata de uma desapropriação especial, devendo se observar todas as condições para a sua efetivação, inclusive no tocante à mensuração da indenização.<sup>418</sup>

Não obstante os argumentos do doutrinador, em decorrência dos princípios que resguardam o Estado Democrático de Direito, inclusive aqueles fundamentais que integram o direito subjetivo do contribuinte, como o da proteção ao direito adquirido à irretroatividade das leis, não se vislumbra hipótese em que esse exemplo seria aplicável. Parece mais com uma situação de um Estado de exceção, no qual não são observadas as normas mais mezinhas do Direito. E por isso, aqui, refuta-se essa hipótese.

#### 4.4.2 Do aparente problema decorrente da aplicação do art. 105 do CTN

Consoante analisado no item anterior, em decorrência do princípio da irretroatividade, o direito adquirido dos contribuintes, até o esgotamento das suas consequências jurídicas, está preservado contra as modificações prejudiciais da lei nova. Isso significa, portanto, que os

---

<sup>414</sup> BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias S.A. 1. ed. 1969, p. 96.

<sup>415</sup> BORGES, 1969, p. 99.

<sup>416</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 282.

<sup>417</sup> DÓRIA, 1968, p. 282.

<sup>418</sup> DÓRIA, 1968, p. 283.

efeitos jurídicos de uma isenção onerosa concedida sob a égide de uma lei, caso ainda estejam sendo produzidos, não podem ser alterados para se prejudicar um direito que já integra a esfera subjetiva do contribuinte.

No caso específico das isenções onerosas, o contribuinte possui direito adquirido aos benefícios fiscais concedidos, pelo período assinalado em lei, tendo em vista o cumprimento de determinadas condições para a sua obtenção. Desse modo, ainda que sobrevenha lei nova extinguindo ou diminuindo a isenção, sob o manto do princípio da irretroatividade, o direito desse contribuinte deve ser preservado.

A proteção dos efeitos futuros, decorrentes de um fato passado, contra a lei nova prejudicial, parece não se coadunar, entretanto, com o que determina o art. 105 do Código Tributário Nacional (CTN). Essa regra estatui que: “[a] legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.” Trata-se de norma que consagra o efeito imediato da lei no âmbito fiscal, ao estabelecer a aplicação instantânea da lei tributária aos fatos pendentes e aos futuros.

Ocorre, entretanto, que a antinomia entre o art. 105 do CTN e o princípio da irretroatividade é apenas aparente, conforme se passa a demonstrar.

O fato pendente é aquele que, embora tenha se iniciado, ainda não possui todos os elementos necessários, sejam esses materiais ou jurídicos, a fazer nascer a obrigação tributária. Na precisa definição de Aliomar Baleeiro<sup>419</sup> “[...] é aquele que se iniciou, mas ainda não completou, pela inexistência de todas as circunstâncias materiais necessárias e indispensáveis à produção de seus efeitos ou desde que não se tenha constituído a situação jurídica que ele se assenta.” Isso é o que se extrai do art. 116 do CTN.<sup>420</sup>

---

<sup>419</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1016.

<sup>420</sup> Art. 116 do CTN: 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 verificarem 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. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O fato jurídico futuro é, por outro lado, aquele que ainda não ocorreu. Nesse ponto, independe que esse seja simples ou complexo, instantâneo ou complexo, pois se inicia e termina em momento futuro.

O fato tributário simples é aquele fato isolado que leva a sua subsunção à norma tributária, produzindo efeitos jurídicos. O fato complexo se caracteriza por uma multiplicidade de fatos congregados, que, integralmente ocorridos, fazem surgir a relação tributária.<sup>421</sup> Os fatos jurídicos instantâneos são aqueles que ocorrem num dado momento de tempo e que, toda vez que ocorrem levam ao surgimento da obrigação tributária. Ormezingo Paiva<sup>422</sup> diz inclusive que esse dado de tempo seria equivalente a um dia. Os fatos jurídicos complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo envolvendo um conjunto de fatos e circunstâncias, mas se analisados de forma isolada, seriam “irrelevantes ou destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária, em razão de que esta só surge com força impositiva, após escoado o termo final do referido período.”<sup>423</sup>

Essa distinção tem relevância para se identificar o momento da consumação do fato imponible para fins de incidência do ISS. Conforme leciona Aires Barreto,<sup>424</sup> para a verificação da ocorrência do fato gerador na prestação de serviço é relevante para que se saiba se o serviço é de prestação fracionável ou não. Se a prestação do serviço for divisível, a sua realização pode ocorrer em etapas e, por conseguinte, a incidência do fato à norma tributária também.

Do mesmo modo, a regra é que a lei nova se aplica aos fatos futuros, ainda não manifestados no âmbito jurídico, bem como aos fatos pendentes, pois se tratam de direito ainda não constituídos.<sup>425</sup> Assim, se uma isenção de ISS foi modificada ou revogada, o primeiro impulso é concluir que todos os serviços prestados após a alteração legislativa devem ser regidos pela lei então vigente. Essa, entretanto, não é a melhor interpretação no caso das isenções onerosas.

Conforme disposto no subcapítulo anterior, a lei nova não pode atingir fatos pretéritos, estes compreendidos como sendo os fatos já constituídos ou extintos no passado, bem como os

---

<sup>421</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: revista dos Tribunais, 1977, p. 122-123.

<sup>422</sup> PAIVA, Ormezingo Ribeiro de. **O elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 13.

<sup>423</sup> PAIVA, 1977, p. 13.

<sup>424</sup> BARRETO, Aires F. Importo sobre Serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1005.

<sup>425</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 238.

efeitos passados de situações ainda presentes.<sup>426</sup> Isso significa que o art. 105 do CTN não pode pretender que a lei nova se aplique aos fatos jurídicos tributários ocorridos anteriormente à vigência da nova lei, bem como alcance os efeitos decorrentes de situações legais em curso de execução, se estas configurarem direitos adquiridos.<sup>427</sup>

Diante disso, Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>428</sup> propõe algumas diretrizes para a aplicação do art. 105 do CTN. A primeira delas é que a lei tributária nova não pode retroagir para atingir um fato passado, gerando como consequência o aumento do valor do tributo. Caso isto ocorra, estar-se-á diante de uma violação a direito adquirido e, portanto, de uma inconstitucionalidade. Nesse mesmo sentido, Ormezindo Ribeiro de Paiva<sup>429</sup> leciona que “nascida a obrigação tributária pela aplicação da lei vigente ao tempo de ocorrência do fato gerador, decorrem daí efeitos recíprocos e imutáveis, ainda que o crédito que lhe corresponda venha a ser constituído em época posterior.”

A segunda diretriz é que a lei nova pode ser aplicada a fatos futuros e a fatos pendentes, estes últimos entendimentos como fatos complexos, ou seja, os que tenham se iniciado sob a égide da lei antiga, mas não tenham se completado de modo a configurar a fatos geradores de tributos.<sup>430</sup>

Outra diretriz diz respeito à aplicação imediata da nova lei tributária aos efeitos presentes e futuros de situações legais em curso de execução. Sampaio Dória<sup>431</sup> adverte, porém, que se esses efeitos decorrerem de direito adquirido do passado ou se tratarem de situação contratual, a lei nova não poderá alcançá-los, até que se esgote a situação que lhes deu origem. Isso é o que ocorre, por exemplo, com as isenções contratuais ou onerosas.

Trata-se, portanto, da aplicação do princípio da segurança jurídica, legalidade, que proíbe a irretroatividade da lei, como forma de assegurar o direito adquirido. Destarte, Ormezindo Ribeiro de Paiva<sup>432</sup> salienta que “[...] a lei nova que, de um lado, não se aplica retroativamente,

---

<sup>426</sup> DÓRIA, 1968, p. 238.

<sup>427</sup> DÓRIA, 1968, p. 238.

<sup>428</sup> DÓRIA, 1968, p. 239.

<sup>429</sup> PAIVA, 1977, p. 11.

<sup>430</sup> DÓRIA, 1968, p. 240.

<sup>431</sup> DÓRIA, 1968, p. 240.

<sup>432</sup> PAIVA, 1977, p. 12.



não [tem], também, aplicação imediata para regular os efeitos de atos e fatos do passado, sobre os quais se possa assegurar direito adquirido.”

Antônio Roberto Sampaio Dória defende como regra, portanto, a aplicação da lei nova aos fatos geradores futuros, manifestações de riqueza que ocorrem a partir do momento que a referida lei entra em vigor. Tal aplicação resulta na sua opinião, por exemplo, da supressão de uma isenção não condicionada ou majoração de um tributo preexistente.<sup>433</sup> Assim, conclui que, se manutenção de um privilégio fiscal não pode ser mantida indefinidamente, em especial quando decorrem de discricionariedade legislativa, são revogáveis *ad nutum*.<sup>434</sup>

Ao discorrer sobre os fatos pendente e futuros, Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>435</sup> é incisivo quanto a aplicação imediata da nova lei tributária. No caso de contratos particulares celebrados ao tempo da lei revogada e cujos efeitos ocorram sob a égide da lei nova, o doutrinador assevera que os contratantes não podem invocar direito adquirido contra a atuação da lei fiscal superveniente, que tenha acarretado uma oneração sobre a execução do contrato, pela elevação do valor a se recolher de tributo. Isso é possível, porque a nova lei tributária não prejudica o ato jurídico perfeito (contrato).

O que é vedado é que a nova lei modifique materialmente os efeitos presentes e futuros que se originam dos direitos adquiridos. Assim, na situação específica de um contrato celebrado entre particulares, com o estabelecimento de obrigações recíprocas, a lei tributária não as atinge diretamente, para alterá-las, impedi-las ou debilitá-las. Desde que não ocorra a alteração material de um contrato, a lei tributária apenas criará ou modificará obrigação paralela (de pagar tributo) e que estará vinculada às obrigações contratuais já existentes.<sup>436</sup> Isso porque, os efeitos jurídicos decorrentes da execução de um contrato podem ser suportes fáticos à incidência da nova norma tributária, por revelarem um conteúdo econômico, exteriorizador de capacidade contributiva.<sup>437</sup>

Antônio Roberto Sampaio Dória<sup>438</sup> adverte, entretanto, que a nova lei tributária apenas pode atingir os efeitos futuros, quer dizer, efeitos decorrentes de fatos ocorridos a partir de sua

---

<sup>433</sup> DÓRIA, 1968, p. 246.

<sup>434</sup> DÓRIA, 1968, p. 246.

<sup>435</sup> DÓRIA, 1968, p. 300.

<sup>436</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 300-301.

<sup>437</sup> DÓRIA, 1968, p. 301.

<sup>438</sup> DÓRIA, 1968, p. 302.

vigência.<sup>439</sup> Se essa não for a interpretação, estar-se-á autorizando que lei nova atinja atos jurídicos perfeitos. Assim, a lei nova tributária não pode incidir sobre os efeitos jurídicos já ocorridos ou quando o próprio ato já praticado configure fato gerador da obrigação tributária imposta pela nova lei.<sup>440</sup>

Os ensinamentos de Antônio Roberto Sampaio Dória se aplicam à situação sob análise. Explica-se.

Os contribuintes que se submetem a determinadas condições, para que lhes seja concedida isenção de ISS, a partir do momento que cumprem as suas obrigações, passam a ter direito à isenção prevista em lei. Esse direito é protegido pelo sistema constitucional tributário, mormente o Estatuto do Contribuinte, tratando-se, portanto, de direito subjetivo público, não passível de derrogação por livre vontade do Estado.

Isso significa que, todos aqueles que cumpriram determinadas condições, anteriormente ao advento da Emenda Constitucional n° 37/2002, para fazer jus à isenção onerosa de ISS, que representasse uma vantagem correspondente à aplicação de uma alíquota inferior a 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do serviço prestado, passaram a ter direito adquirido a esse benefício. Assim, ainda que o art. 88 do ADCT tenha previsto uma limitação à concessão de isenção de ISS, quem havia adquirido o direito a essa isenção onerosamente, não poderia ter o seu direito adquirido violado, até o esgotamento da situação que lhe deu origem.

Diz-se isso porque, conforme os ensinamentos de Antônio Roberto Sampaio Dória, a lei nova não poderá alcançar os efeitos de uma isenção onerosa, até que se esgote a situação que lhes deu origem. Desse modo, o art. 105 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio da irretroatividade, no seu aspecto de proteção dos efeitos decorrentes de fato passado.

---

<sup>439</sup> Antônio Roberto Sampaio Dória exemplifica situações nas quais é válida a tributação de efeitos atuais de contratos ou atos passados: “a) imposto sobre vendas, quando existente no sistema brasileiro, era devido segundo a lei vigente no momento da tradição do bem e não no da celebração do contrato, ainda que, nesse instante, a alíquota fosse mais favorável; b) antigo imposto sobre vencimentos de funcionário público era devido segundo a lei vigente no momento de sua percepção e não na da celebração do contrato; c) antigo imposto sobre vencimentos de funcionário público era devido segundo a lei vigente no momento de sua percepção e não no da celebração do contrato; [...]” In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 303.

<sup>440</sup> DÓRIA, 1968, p. 303.

#### 4.5 REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO ONEROSA CONCEDIDA ANTERIORMENTE E EM DESACORDO COM O ART. 8º-A, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/20013: POSSIBILIDADE?

Depois de 15 (quinze) anos de vigência do art. 88 do ADCT, a Lei Complementar nº 157/2016 modificou a Lei Complementar nº 116/2003, para regulamentar o inciso I, do §3º, do art. 156 da Constituição. Com isso, foi inserido na Lei Complementar nº 116, o art. 8º-A, fixando a alíquota mínima de ISS no percentual de 2% (dois por cento); a mesma prevista no inciso I do referido art. 88.

Além disso, seguindo os passos do citado artigo do ADCT, o parágrafo primeiro do recém-criado art. 8º-A, da Lei Complementar nº 116/2003, proíbe a concessão de benefícios, sejam esses tributários ou financeiros,<sup>441</sup> que resultem, ainda que indiretamente, na diminuição da carga tributária em patamar inferior a aquele decorrente da aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do ISS.

O parágrafo primeiro do citado art. 8-A, excepciona de sua regra, entretanto, os serviços previstos nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01<sup>442</sup> da lista anexa à própria Lei Complementar nº 116/2003. Desse modo, podem ser concedidos benefícios fiscais ou financeiros que representem um valor inferior ao correspondente à aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do ISS, às atividades de: execução de obra de construção civil, hidráulica ou elétrica; reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e

---

<sup>441</sup> A diferença, porém, entre o parágrafo primeiro do art. 8-A da LC 118/2003 e o inciso II, do art. 88 do ADCT é que aquele acrescenta à sua redação a proibição de concessão de benefício financeiro que corresponda a uma aplicação de alíquota inferior a 2% (dois por cento) no cálculo do ISS, o que não estava explícito nesse último. Conforme leciona Edvaldo Brito, o “benefício fiscal” e o “benefício financeiro” possuem natureza jurídica diferente. Aquele é incentivo ou estímulo que se submete ao regime jurídico de direito tributário, podendo assumir a natureza jurídica de qualquer tipo de categoria de exclusão do crédito tributário. O benefício financeiro é regido, porém, pelas normas do negócio jurídico, uma vez que o Estado atua na economia privada, seja por meio de banco oficial ou particular, para subsidiar crédito a ramos de atividades econômicas que intentam estimular. In: BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e constituição**: estudos e pareceres. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2016a, p. 524.

<sup>442</sup> Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. [...] 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS) [...] 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). [...] 16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) In: BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 09 nov. 2017.

congêneres; e serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

Em caso de descumprimento do previsto no seu *caput* e no seu §1º, o art. 8º-A estabeleceu algumas sanções. Outras, entretanto, foram diluídas ao longo de outros artigos da Lei Complementar nº 116/2003, conforme demonstrado no item 3.4.1. Merece destaque, porém, o artigo 10-A, acrescentado à Lei nº 8429/1992, pela Lei Complementar nº 157/2016. Este artigo prevê como ato de improbidade administrativa conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao disposto no *caput* e § 1º do art. 8-A da Lei Complementar nº 116/2003.

Com o advento do art. 10-A da Lei nº 8429/1992, as autoridades administrativas municipais ficaram obrigadas, sob pena de incorrerem em improbidade administrativa, de revogarem isenções em curso que estavam em desacordo com a alíquota mínima de ISS, fixada no art. 8º-A, da Lei Complementar nº 116/2003. Tal norma foi ainda reforçada pelo art. 6º da Lei Complementar nº 157/2016, que impôs aos Municípios a obrigação de revogar, no prazo de 1 (um) ano todos os dispositivos que contrariassem o referido art. 8º-A.

Diante disso, surgiu um impasse de ordem jurídica: o que fazer com os contribuintes que gozavam de isenção onerosa, que representava uma vantagem menor que a aplicação da alíquota de 2% (dois por cento) de ISS sobre a base de cálculo do tributo?

Para a responder a esse questionamento, faz-se necessário analisar separadamente os serviços que não estavam submetidos à alíquota mínima de ISS daqueles que estavam, à luz do art. 88 do ADCT.

#### **4.5.1 Serviços excepcionados pelo art. 88 do ADCT<sup>443</sup>**

O art. 88 do ADCT previa algumas exceções à regra de proibição de concessão de isenção fiscal, que correspondesse a vantagem equivalente à aplicação de alíquota abaixo de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do ISS. Essas exceções eram aplicadas aos serviços previstos

---

<sup>443</sup> 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.

nos itens 32, 33 e 34, da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.<sup>444</sup> Esses serviços eram vinculados, por conseguinte, em sua maioria, à construção civil.

Com o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, a Lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968 foi substituída por uma outra lista anexa à própria Lei Complementar. A diferença entre essas listas não foi tão grande, uma vez que a última manteve a maioria dos serviços previstos na primeira, só que com outra numeração. Foi o que ocorreu com os serviços excepcionados pelo art. 88 do ADCT. Malgrado constantes de itens diferentes, todos eles continuaram a ser objeto do ISS sob a égide da nova Lei Complementar.<sup>445</sup>

Com isso, enquanto esteve vigente o referido art. 88 do ADCT, o legislador municipal estava autorizado a conceder isenção de ISS, que representasse a aplicação de uma alíquota inferior a 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo da exação para os seguintes serviços: engenharia consultiva, execução por administração, empreitada ou subempreitada de construção civil, de obras hidráulicas, de outras obras semelhantes, respectiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM); demolição; reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).

Essa situação se manteve até a Lei Complementar nº 157/2016 modificar a Lei Complementar nº 116/2003, para lhe acrescentar o art. 8º-A. Conforme mencionado anteriormente, esse novo regramento regulamentou o inciso I, do §3º do art. 156 da Constituição, fixando a alíquota mínima de 2% (dois por cento) para o ISS. Destarte, além de repetir o percentual previsto no art. 88 do ADCT, essa norma também proibiu a concessão de isenção que

---

<sup>444</sup> Conforme a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, os itens 32, 33 e 34 eram os seguintes: “[...] 32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM); 33. Demolição; 34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM); [...]”

<sup>445</sup> Ressalte-se que os serviços acima especificados, que correspondiam aos itens 32, 33 e 34 da Lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 passaram a integrar os itens 7.02, 7.03 e 7.04 na Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Assim, com o advento dessa Lei Complementar, tais serviços previstos estavam salvaguardados da aplicação da regra principal do art. 88 do ADCT.

representasse um benefício abaixo da aplicação da alíquota mínima sobre a base cálculo, e excepcionou alguns serviços.

Quase a totalidade dos serviços excepcionados pelo art. 88 do ADCT foram também excepcionados pelo art. 8-A. Os únicos que não foram contemplados pelo novo regramento foram os serviços de engenharia consultiva para construção civil e o serviço de demolição.

Isso significa que, de acordo com a nova regra prevista no art. 8-A, da Lei Complementar nº 116/2003, que regulamentou o inciso I, do §3º do art. 156 da Constituição, não é mais possível a concessão de isenção em percentual correspondente à aplicação de uma alíquota inferior a 2% (dois por cento) para serviços de engenharia consultiva para construção civil e para serviço de demolição. E como fica então a situação dos contribuintes que gozam de isenção onerosa com relação a esses dois serviços? Nesse caso, vale o raciocínio aplicado no item 4.4, pois versa sobre circunstância similar.

Em decorrência da prestação de serviços de engenharia consultiva para a construção civil e de serviço de demolição, exceções à regra do art. 88 do ADCT, pessoas cumpriram obrigações e requisitos para que lhes fosse concedida isenção de ISS correspondente à aplicação de uma alíquota inferior ao percentual de 2% (dois por cento) à base de cálculo de da exação. Isso, consoante ressaltado, não violava o referido artigo do ADCT, pois se tratava de uma exceção à regra geral.

Com o advento do art. 8º-A, da Lei Complementar nº 116/2003, os referidos serviços de engenharia consultiva e serviço de demolição passaram a se submeter, inclusive para fins de concessão de benefícios fiscais, à limitação da alíquota mínima de 2% (dois por cento). Ressalte-se que, à luz do art. 6º da Lei Complementar nº 157/2016, qualquer isenção concedida anteriormente ao art. 8º-A, mas que o contrariasse, deveria ser revogada no prazo de 1 (um) ano, contado do início de sua vigência.

Ocorre, entretanto, que o referido art. 6º não pode ser não aplicado às situações nas quais o contribuinte tenha um direito adquirido aos efeitos da isenção que lhe foi concedida de acordo com o art. 88 do ADCT. Se à época da outorga do benefício fiscal os serviços de engenharia consultiva e serviço de demolição eram exceções à regra da alíquota mínima de ISS, e pessoas, após o cumprimento de obrigações, passaram a fazer jus ao benefício, os seus efeitos estão protegidos contra a retroatividade da lei menos benéfica.

Destarte, a regra prevista no citado art. 6º da Lei Complementar nº 157/2016 não pode prevalecer sobre o princípio da irretroatividade da lei.

Primeiro, porque, consoante analisado 2.1.2, no confronto entre os princípios e regras, essas últimas cedem lugar à predominância dos primeiros. Segundo porque, conforme explicitado anteriormente, a norma diretiva da irretroatividade, além de preservar o fato jurídico pretérito, garante que os efeitos futuros dos fatos ocorridos antes do início da nova lei também sejam preservados. Destarte, os contribuintes que cumpriram obrigações e requisitos, anteriormente ao início da vigência do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116/2003, para que lhe fossem concedida isenção de ISS de serviços excepcionados pelo art. 88 do ADCT, em patamar correspondente à aplicação de uma alíquota inferior à a 2% (dois por cento), estão salvaguardados pelo princípio da irretroatividade da lei.

Essa conclusão, além de se coadunar com a lógica-jurídica, reflete os valores abrigados pelo próprio princípio acima referido. Assim, tendo em vista a irretroatividade da lei, os direitos adquiridos, ou seja, os efeitos do fato jurídico pretérito, não podem ser alcançados pela lei nova, até que se esgote a situação que lhes deu origem. Isso é o que ocorre com as isenções onerosas.

Desse modo, forçoso concluir-se que, em decorrência do princípio da irretroatividade da lei, a isenções onerosas dos serviços de engenharia consultiva para construção civil e do serviço de demolição, concedidas anteriormente e contrariamente ao art. 8-A da Lei Complementar nº 116/2003, não podem ser revogadas à pretexto de cumprimento da nova legislação. Isso significa também que todas as sanções estabelecidas a partir da Lei Complementar nº 157/2016, para o caso de seu descumprimento, não poderão ser aplicadas, pois à legislação tributária deve ser dada uma interpretação sistemática, sempre observado os princípios e objetivos constitucionais.

#### **4.5.2 Todos os outros serviços**

Diferente, entretanto, é a situação das isenções onerosas de ISS, relativas aos serviços que deveriam se submeter à alíquota mínima de 2% (dois por cento) e que estavam produzindo os seus efeitos quando a Lei Complementar nº 157/2016 iniciou a sua vigência em 01 de junho de 2017. É cediço que a referida Lei Complementar acrescentou o art. 8º-A à Lei Complementar nº 116/2003, para fixar a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento). O mesmo artigo também estabeleceu que os Municípios estão proibidos de conceder benefícios ou estímulos fiscais que representem vantagens equivalentes à aplicação de uma alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do ISS.

Conforme explicitado anteriormente, a nova legislação também previu uma série de sanções para o caso de descumprimento dos ditames do *caput* e do § 1º, referido art. 8-A. Além

disso, o art. 6º da Lei Complementar nº 157/2016 ainda determinou que no prazo de 1 (um) ano, contado de sua publicação, os Municípios revogassem todos os atos que contrariassem o referido artigo recém-acrescentado à Lei Complementar nº 116/2003.

Consoante defendeu-se no item anterior, entretanto, os benefícios fiscais de ISS que foram concedidos, observando-se essa alíquota mínima de 2% (dois por cento), sob a égide do art. 88 do ADCT, não foram impactados pelas alterações promovidas pela Lei Complementar nº 157/2016.

O mesmo não se pode afirmar, porém, acerca das isenções onerosas outorgadas anteriormente ao art. 8º-A da Lei Complementar nº 116/2003, que não observaram a citada alíquota mínima de ISS, nem correspondiam à qualquer exceção à regra do art. 88 do ADCT.

Conforme analisado no item 3.2, o art. 88 do ADCT trata-se de uma regra constitucional, que passou a integrar o ordenamento jurídico brasileiro a partir da publicação da Emenda Constitucional nº 37 de 12 de junho de 2002. Nesse momento, começou a produzir os seus efeitos, submetendo o legislador municipal aos seus ditames. Seu nascimento surgiu como uma alternativa transitória ao problema da guerra fiscal travada entre os Municípios brasileiros, uma vez que estabeleceu uma alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento), inclusive para fins e concessão de benefício fiscal, até que lei complementar fixasse em definitivo o percentual mínimo.

Em que pesem questionamentos da doutrina acerca da constitucionalidade do referido art. 88,<sup>446</sup> de acordo com o exposto no item 3.3, o Supremo Tribunal Federal aplicou essa norma no julgamento da ADPF nº 190, para reconhecer a inconstitucionalidade da legislação de um Município paulista que a violou ao conceder isenção de ISS, sem observar os seus parâmetros. No final desse julgamento, a Corte publicou, inclusive, tese jurídica afirmando ser inconstitucional lei municipal que concede benefício fiscal em detrimento da proibição prevista no art. 88 do ADCT.

De acordo com os fundamentos extraídos do julgamento da ADPF nº 190, a Lei do Município de Hidroestância de Poá violava a Constituição tanto no seu aspecto formal quanto material. No aspecto formal, reconheceu-se a incompetência do Município para legislar sobre norma geral relativa à base de cálculo do ISS. No caso concreto, a Municipalidade paulista tinha excluído tributos federais da base de cálculo do ISS, o que somente pode ser autorizado por

---

<sup>446</sup> Sobre esses questionamentos vide item 3.2.



meio de lei complementar editada pela União. O segundo aspecto é de cunho material. O benefício concedido pelo Município de Poá além de violar a regra prevista no art. 88 do ADCT ainda colocava em risco o princípio do Pacto Federativo, na medida em que a limitação à tributação dos Municípios se presta a evitar guerra fiscal entre esses Entes.

Resta esclarecido, portanto, que à luz de um precedente e de uma tese jurídica do Supremo Tribunal Federal é inconstitucional a lei municipal que previu isenção onerosa de ISS sem observar a alíquota mínima de 2% (dois por cento) prevista no art. 88 do ADCT. Essa é uma premissa importante para a compreensão da situação de isenções onerosas com o advento do art. 8º-A, da Lei nº 116/2003.

De acordo com os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Jr.,<sup>447</sup> conforme o senso comum jurídico, a norma é válida quando está adequada formal e materialmente ao ordenamento jurídico. Assim, a sua validade depende de ter obedecido às regras de competência e de tramitação para a sua emissão, bem como deve ser produzida seguindo os princípios e fins do sistema.

A norma válida, via de regra, também possui força, império. Esses institutos, entretanto, não se confundem, uma vez que uma norma inválida pode continuar a ser aplicada até a sua declaração de inconstitucionalidade, revogação ou suspensão de eficácia.<sup>448</sup>

Diante da sua imperatividade, chega-se à sua vigência, ou seja, momento no tempo a partir do qual a conduta pode ser exigida. Esse marco cronológico leva à inexorável conclusão que vigência é sempre prospectiva, pois o tempo é irreversível.<sup>449</sup>

No ordenamento jurídico pátrio, as regras gerais de vigência das leis estão dispostas na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4657/42), sendo que, conforme o seu art. 1º, salvo disposto em sentido contrário, a lei entra em vigor após 45 (quarenta e cinco) dias de sua publicação.

No caso específico do Direito Tributário, o artigo 101 do Código Tributário Nacional especifica que, quanto a vigência, segue-se à regra para as normas em geral, salvo disposições em contrário previstas no capítulo onde está inserido.

---

<sup>447</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 65, São Paulo, p. 123-131. fev. de 2001.

<sup>448</sup> FERRAZ, 2001, p. 123-131.

<sup>449</sup> FERRAZ, 2001, p. 123-131.

A força e o império da norma possibilitam que ela comece a valer a partir de um certo momento (vigência) e a produzir os seus efeitos (eficácia), que podem ser prospectivos ou retroativos. Consoante leciona Tércio Sampaio Ferraz Jr.,<sup>450</sup> a norma é eficaz quando tem possibilidade de alcançar os objetivos da sua edição, estando esses relacionados à sua obediência, ao apaziguamento da consciência política e à sua instrumentalidade. Existindo essa aptidão, fala-se em sucesso da disposição normativa, que por sua vez relaciona-se à sua eficácia. Assim, explica o jusfilósofo, que em termos pragmáticos, a norma pode ter por finalidade não o seu cumprimento imediato, mas simplesmente garantir um “ponto de vista ideológico”.<sup>451</sup>

Destarte, pode se concluir que eficácia exige apenas a possibilidade de produção de efeitos jurídicos concretos, ainda que a norma não seja obedecida.<sup>452</sup>

Conforme destaca Paulo Pimenta,<sup>453</sup> de acordo com outras teorias, a exemplo das desenvolvidas por Kelsen e Luhmann, existem normas desprovidas de eficácia, o que não ocorre no campo da pragmática da comunicação normativa.

As normas da Constituição de 1988 possuem três funções eficaciais: bloqueio, programa e resguardo. A função de bloqueio decorre de objetivos e princípios constitucionais que não podem ser contrariados seja pelo Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário.<sup>454</sup> A norma possui, portanto, uma aplicabilidade imediata, tendo em vista que tem que ter eficácia técnica e social.<sup>455</sup>

---

<sup>450</sup> Paulo Pimenta adverte que eficácia é um conceito relativo ao sucesso, mas sucesso não é sinônimo de eficácia, mas sim de adequação entre relato e cometimento. In: PIMENTA, 1999, p. 106.

<sup>451</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Constituinte – Regras para a eficácia constitucional**. Revista de Direito Público, n. 76, São Paulo: 1985, p. 67-69.

<sup>452</sup> À luz da semiótica, a eficácia da norma sob o aspecto sintático significa que, independentemente da realidade social e dos valores vigentes, a norma que preenche condições técnicas pode ser aplicada. Assim, diante da ausência de algum elemento técnico que impossibilite a sua aplicação, anteriormente à sua regulamentação, fala-se em “lacuna técnica”. A eficácia semântica da norma consiste, por outro lado, na sua possibilidade fática de atuação. Há, portanto, uma conexão entre esta, o que ocorre na realidade social e os valores vigentes num determinando momento da história. Trata-se de uma relação entre a norma (signo) e os objetos por ela representados, permitindo à primeira que encontre no plano dos fatos as condições de sua observância. Fala-se, portanto de “eficácia social”. Desse modo, quando a norma não se adequar à realidade da social, diz-se que há “lacuna ontológica”, ineficácia semântica. Esse defeito decorre de fatores como dificuldade do legislador de normatizar situações imprevisíveis, “caráter esquemático da norma constitucional” (não entendi o que é isso) e liberdade do destinatário da norma em obedecê-la. Haverá, ainda, lacuna axiológica se inexistir adequação entre a norma e valores vigentes na sociedade. In: PIMENTA, 1999, p. 103.

<sup>453</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Constituinte – Regras para a eficácia constitucional**. Revista de Direito Público, n. 76, São Paulo: 1985, p. 67-69.

<sup>454</sup> FERRAZ JR., 1985, p. 67-69.

<sup>455</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Aplicabilidade e interpretação das normas constitucionais. In: **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990, p. 17.

A função de programa corresponde aos esquemas gerais de estruturação e à necessidade de integração legislativa para o cumprimento de programas de ação visando à realização dos fins sociais do Estado.<sup>456</sup> Como bem destaca Paulo Pimenta, o legislador não está obrigado, entretanto, a regular o programa, mas também não pode agir contrariante ao seu conteúdo. “Nesta hipótese a eficácia técnica é limitada, a social depende da situação fática e a aplicabilidade também é dependente.”<sup>457</sup>

Por fim, a função de resguardo está presente quando a constituição estabelece a possibilidade de a eficácia de uma norma vir a ser futuramente limitada por uma norma de escalão inferior.<sup>458</sup> Pimenta destaca que nesse caso “[...] a eficácia técnica é contível, a social é parcial e a aplicabilidade da norma é restrita.”<sup>459</sup>

Por outro lado, a eficácia não deve ser confundida nem com a vigência nem com a validade.

A eficácia pode, por seu turno, retroagir. Ressalte-se, conforme explicitado anteriormente, que essa consiste na possibilidade de a norma produzir efeitos. Assim, uma vez vigente, a norma pode imperar sobre fatos futuros ou alcançar fatos pretéritos, já ocorridos. É o fenômeno da retroatividade, que pode ser regulado pelo princípio da irretroatividade.<sup>460</sup> Desse modo, é possível se afirmar que quando ao art. 150, III, a, da Constituição da República Federativa do Brasil diz que é vedado se cobrar tributos anteriores à vigência da lei que os instituir, na verdade, está-se disciplinando a eficácia dessa norma, que nesse caso específico está proibida de retroagir para atingir fatos ocorridos no passado.<sup>461</sup>

Em regra, as normas produzem efeitos, pois são dotadas de eficácia técnica. Essa capacidade de produzir efeitos, entretanto, pode lhes ser negada desde o momento em que passaram a vigor (*ex tunc*). É o que ocorre com a norma aprovada e promulgada contra os princípios ou regras constitucionais. Por isso é denominada de nula.<sup>462</sup>

---

<sup>456</sup> FERRAZ, 1985, p. 67-69.

<sup>457</sup> <sup>457</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad. 1999, p. 107.

<sup>458</sup> FERRAZ JR., 1985, p. 67-69.

<sup>459</sup> PIMENTA, 1999, p. 107.

<sup>460</sup> FERRAZ, 2001, p. 123-131.

<sup>461</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 29.

<sup>462</sup> TÉRCIO, 2001, p. 216.

Esse é o caso das leis municipais que autorizaram a concessão de isenção em desacordo com o art. 88 do ADCT. Essas leis são inconstitucionais e, portanto, caso sejam assim declaradas, perderão a capacidade de produzir efeitos desde o início de sua vigência. E por serem nulas, nulos também são todos os atos jurídicos delas decorrentes, inclusive o concessivo da isenção.

Nesse sentido Pontes de Miranda<sup>463</sup> leciona que “[a] sanção por infração da Constituição é a nulidade da regra jurídica infratora. Por infração da lei, é a nulidade da regra jurídica inferior, que infringiu aquela.”

Ocorre, entretanto, que a nulidade da norma apenas pode ser declarada pelo Poder Judiciário. Isso não impede, entretanto, que, diante de uma flagrante inconstitucionalidade, a autoridade competente se recuse a aplicá-la, suspendendo a sua eficácia.

Por isso, ainda que o Poder Judiciário não tenha declarado a inconstitucionalidade da lei municipal que violou o art. 88 do ADCT, a autoridade administrativa, investida em Órgão de Julgamento local pode, de ofício, reconhecer a sua inconstitucionalidade para negar os efeitos que lhes são pertinentes. Dentre estes efeitos está o do contribuinte de continuar sendo beneficiado com uma isenção fiscal concedida por lei inconstitucional.

Assim, não é em razão do art. 6º da Lei Complementar nº 157/2016, que as isenções onerosas de serviços que não representam exceções ao art. 88 do ADCT devem ter a sua eficácia paralisada, mas sim, porque foram concedidas em violação direta ao citado artigo da Constituição.

---

<sup>463</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição**. vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 376.

## CONCLUSÃO

O sistema jurídico se caracteriza por ser interno e externo, aberto e fechado e é integrado por normas, que se apresentam de forma coordenada, harmônica e interdependentes entre si. Essas normas se subdividem em princípios e regras e estão conectadas, de modo que, a sua interpretação demanda a compreensão sobre a sua cadeia de significado, o contexto e a sede sistemática em que se inserem.

Nesse conjunto, os princípios destacam-se por subordinarem a interpretação do ordenamento jurídico a determinadas ideias diretivas, pautas gerais de valoração. Com isso, justificam as decisões de valor contidas nas normas, eliminando contradições e promovendo a unificação dessas decisões, tudo isso subordinado à ideia de Direito.

No sistema jurídico brasileiro, os princípios diretivos do ordenamento estão inseridos na Constituição de 1988. Desse modo, a interpretação de qualquer uma das normas desse sistema deve considerar os seus princípios e objetivos fundamentais, que impõem ao Estado a promoção do desenvolvimento econômico com vistas ao bem-estar social.

Pautado nessa interpretação sistemática, o presente trabalho se iniciou pela análise da competência tributária municipal para a instituição de ISS. Verificou-se, portanto, que a autonomia municipal na Constituição de 1988 é o poder que o Município possui de gerir os seus próprios negócios, bem como o de exercer as suas competências, para a satisfação dos seus interesses locais, desde que não viole, no exercício de suas atribuições, os princípios e objetivos da República Federativa do Brasil.

Esse conceito está diretamente relacionado ao modelo de Federação brasileira, no qual o Município é um Ente integrante, juntamente com Distrito Federal, Estados e a União. Nesse tipo de federação, a União possui uma força centralizadora, que é necessária para o desempenho de suas funções constitucionais, a exemplo do desenvolvimento econômico para a promoção do bem-estar social.

Desse modo, a referida autonomia não pode ser compreendida dissociada da competência tributária dos Municípios, uma vez que os limites impostos pela Constituição a essa competência integram o próprio conceito de autonomia. Esses limites são os princípios e objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, bem como o pessoal, o procedimental e o material.

Disso decorre a competência municipal para fixar a alíquota do ISS, quando da instituição desse tributo. Essa fixação, entretanto, está sujeita a limites, inclusive no que toca a um percentual mínimo, por ser norma de caráter geral. Essa limitação específica se justifica, na medida em que o exercício desregulado dessa competência pode afetar a economia de outros Municípios, acentuando as desigualdades sociais e regionais, causando, por conseguinte um desequilíbrio no Pacto Federativo, bem como indo de encontro a outros princípios e objetivos do Estado Democrático de Direito.

Não é demais acentuar que a competência da União para fixar, por meio de lei complementar, alíquota mínima de ISS ainda se coaduna com o seu papel no planejamento econômico, para a promoção do bem-estar social. Isso porque, a coordenação desse papel de planejamento sob o viés democrático garante a sobrevivência do próprio Estado Federal de Direito no Brasil.

Diante disso, forçoso se concluir que o art. 88 do ADCT é constitucional. Este artigo foi instituído por meio da Emenda Constitucional n° 37/2002, mesma Emenda que alterou o inciso I, do § 3º, do art. 156, da Constituição, para autorizar a fixação de alíquota mínima de ISS por meio de lei complementar. O objetivo do art. 88 foi fixar temporariamente, portanto, até o advento de regra prevista em lei complementar, a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento). O referido artigo do ADCT ainda proibiu a concessão de benefícios fiscais que representassem uma redução da carga tributária de ISS, em patamar equivalente à aplicação de uma alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo dessa exação.

Os motivos que fundamentam a constitucionalidade do art. 88 do ADCT são reforçados com a tese jurídica extraída da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADPF n° 190, em 2016. Nesse julgamento, a Corte Suprema concluiu ser inconstitucional legislação municipal que, durante o período de vigência do art. 88 do ADCT, tenha previsto ou concedido isenção ou qualquer medida fiscal que representasse a redução da carga de ISS em patamar abaixo daquele correspondente à aplicação de uma alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo da exação.

As mesmas razões que justificam a constitucionalidade do art. 88 do ADCT são aplicadas ao *caput* e § 1º do art. 8-A, acrescido à Lei Complementar n° 116/2003, por meio da Lei Complementar n° 157/2016, que teve o início de sua vigência em 1 de junho de 2017. O referido art. 8º-A regulamenta a primeira parte do inciso I, do § 3º, do art. 156, da Constituição, fixando no seu *caput* a alíquota mínima de ISS em 2% (dois por cento). O parágrafo primeiro dessa norma infraconstitucional, seguindo os parâmetros estabelecidos no art. 88 do ADCT, também

veda a concessão de benefício fiscal ou financeiro ou de qualquer medida que represente a redução da carga de ISS em patamar abaixo daquele correspondente à aplicação de uma alíquota de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo da exação.

O “benefício fiscal” e o “benefício financeiro” possuem natureza jurídica diferente. Aquele é incentivo ou estímulo que se submete ao regime jurídico de direito tributário, podendo assumir a natureza jurídica de qualquer tipo de categoria de exclusão do crédito tributário. O benefício financeiro é regido, porém, pelas normas do negócio jurídico, uma vez que o Estado atua na economia privada, seja por meio de banco oficial ou particular, para subsidiar crédito a ramos de atividades econômicas que intenta estimular.

Em regra, os benefícios fiscais de ISS concedidos pelos Municípios são isenções. Essa categoria corresponde, à luz do Código Tributário Nacional (art. 175, I), a uma exclusão de crédito tributário (art. 175, I), a qual pressupõe o nascimento da obrigação tributária e a prerrogativa do titular do direito ao crédito respectivo de liberar o devedor de seu pagamento.

As isenções podem ser classificadas de diversos modos, mas recebe uma atenção qualificada da doutrina as que são concedidas sob a condição de cumprimento de determinadas obrigações pelo beneficiário, sendo denominadas, portanto, de onerosas. Assim, sobre essas recaem discussões mais aprofundadas acerca dos efeitos de sua revogação. Isso porque, as legislações concernentes às isenções possuem na Constituição o seu fundamento de validade. Desse modo, além da importância de cumprimento dos objetivos primordiais do Estado Democrático de Direito, as normas de isenção e de sua revogação devem necessariamente observar os direitos subjetivos dos seus beneficiários.

Dentre os direitos subjetivos dos contribuintes a serem observados quando da revogação de uma isenção está o princípio da irretroatividade da lei. No caso das isenções onerosas, o cumprimento pelo contribuinte de determinadas obrigações garante-lhe a proteção aos efeitos decorrentes desse tipo de isenção, pelo período em que essa estiver vigente. Nessa senda, em decorrência do ato jurídico perfeito, estão protegidas contra as modificações prejudiciais da lei nova as consequências que já tenham se verificado até o início de vigência da lei nova, bem como as consequências que se realizem durante a sua vigência. Traduzindo-se isso para os benefícios fiscais, pode se concluir que a lei recém-editada e vigente não pode retroagir para atingir as vantagens fiscais já usufruídas pelo contribuinte, nem para impedir o gozo de vantagens fiscais salvaguardadas pelo direito adquirido, até a exaustão dos benefícios outorgados.

Isso significa que, todos aqueles que cumpriram determinadas condições, anteriormente ao advento da Emenda Constitucional nº 37/2002, para fazer jus à isenção onerosa de ISS, que representasse uma vantagem correspondente à aplicação de uma alíquota inferior a 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo do serviço prestado, passaram a ter direito adquirido a esse benefício. Assim, ainda que o art. 88 do ADCT tenha previsto uma limitação à concessão de isenção de ISS, quem havia adquirido o direito a essa isenção onerosamente, não poderia ter o seu direito adquirido violado, até o esgotamento da situação que lhe deu origem.

Desse modo, o art. 105 do CTN, que prescreve que a lei tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes, deve ser interpretado e aplicado à luz do princípio da irretroatividade, no seu aspecto de proteção dos efeitos decorrentes de fato passado, que no presente estudo se referem aos efeitos da concessão de uma isenção onerosa.

Assim, forçoso se concluir que as isenções onerosas dos serviços de engenharia consultiva para construção civil e dos serviços para demolição concedidas anteriormente, e contrariamente ao art. 8º-A da Lei Complementar nº 116/2003, não podem ser revogadas à pretexto de cumprimento da nova legislação. Isso porque, tais serviços representam exceções à regra do art. 88 do ADCT, embora não sejam serviços excepcionados pelo recém-criado art. 8º-A.

No que concerne às isenções onerosas de outros serviços, que não os excepcionados pelo art. 88 do ADCT, mas concedidas contrariamente à sua regra, essas são inconstitucionais. Nesse caso, se o Poder Judiciário não tiver declarado a inconstitucionalidade da lei municipal violadora do art. 88 do ADCT, a autoridade administrativa, investida de poder decisório pode reconhecer, de ofício, a sua inconstitucionalidade para negar a produção de efeitos à lei municipal. Não se pode falar, portanto, em direito adquirido do contribuinte a continuar sendo beneficiado com uma isenção fiscal fundamentada em lei inconstitucional.

Assim, embasado em princípios fundantes, com destaque para o da irretroatividade da lei, e tendo por norte os objetivos fundamentais previstos no art. 3º da Constituição, chegou-se a conclusão de que as isenções de ISS vigentes, que desrespeitem a alíquota mínima de 2% (dois por cento), devem ser revogadas. Isso não decorre, entretanto, do que está estabelecido no art. 6º da Lei Complementar nº 157/2016, que obriga os Municípios a revogarem suas isenções de ISS que não se adequem ao art. 8º-A, da Lei Complementar nº 116/2003. Mas sim, porque essas isenções, ainda que onerosas, foram concedidas em descompasso com o art. 88 do ADCT, que desde 2002 limitava a alíquota de ISS a 2% (dois por cento), com o fim, justamente, de evitar a guerra fiscal entre os Municípios, e de cumprir, portanto, os mandamentos constitucionais.



## REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos Fundamentais e Tributação - a Norma de Abertura do §2º, do art. 5º da Constituição Federal do Brasil de 1988. *In*: SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed., 2 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ALMEIDA, Washington Carlos de. **A aplicação Hodierna das Imunidades Tributárias aos Templos de Todos os Cultos**. Revista de Estudos Tributários. São Paulo: Síntese. vol. 13. n. 78, p. 63,. Mar./abr. 2011.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. 5. tir., São Paulo: Malheiros, 1996.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional Tributário**: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51 de 14.02.2006. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- AVILA, Rene Izoldi. **Os incentivos fiscais ao mercado de capitais**. Porto Alegre: Sulina, 1969.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- \_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- \_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. atl. Misabel Derzi. 7ª ed. rev. ampl., Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do imposto sobre serviços – ISS: ênfase no consequente normativo. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008
- BARBOSA, Alice Mouzinho. **Cidadania fiscal**. Curitiba: Juruá, 2005.
- BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio da dignidade da pessoa humana. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BARRETO, Aires F. e Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Dialética, 1999.
- BARRETO, Aires F. A Emenda Constitucional nº 37/2002 e a alíquota Mínima do ISS. *In*: **Grandes questões atuais do Direito tributário**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Aires F.. Imposto sobre Serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARROSO, Luís Roberto; MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Trabalhando com uma nova lógica**: a ascensão dos precedentes no Direito brasileiro. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 15, n. 03, p. 09-52. jul./set. 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. 13. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Publicada no Diário Oficial da União de 05 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)>. Acesso em: 01 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. 25 de out. 1966. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 09 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada no Diário Oficial da União de 27 de outubro de 1966.

\_\_\_\_\_. Lei 8429, de 02 de junho de 1992. Modificada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/L8429.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8429.htm)>. Acesso em: 01 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9882/99, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em:<  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9882.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Arguição de Descumprimento de Preceito nº 190, Plenário, Brasília, DF, 29 de setembro de 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 2475. Tribunal Pleno. Relator Min. Carlos Velloso, Relator Acórdão Min. Marco Aurélio, Julgado em 02/08/2007, DJE 018, divulg. 31 de janeiro de 2008. Publicado em 01 de fevereiro de 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 577348, Tribunal Pleno, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Brasília, 13/08/2009. Ementa Vol. 02391-09, p. 01977, RTJ Vol. 00214-01, p 00541.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. In: \_\_\_\_ Súmulas Resumidas. Brasília, 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 615 do STF. O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM. In: \_\_\_\_ Súmulas Resumidas. Brasília, 2017, p. 94.

BRITO, Edvaldo. A Constituição de 1988 e as normas programáticas. In: LEITE, George Salomão; LEITE, Glauco Salomão (Org.). **A Constituição e Efetividade Constitucional**. Salvador: Juspodivm, 2008, p. 61-109.

\_\_\_\_\_. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTIS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 618-651.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016a

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: imposto, Tributos sinalagmáticos, Contribuições, Preços e Tarifas, Empréstimo Compulsório**. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1993.

\_\_\_\_\_. **Reflexos Jurídicos da atuação do Estado no Domínio Econômico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016b.

BUENO, Silveira. **Dicionário da língua portuguesa**. ed. rev. e atual. São Paulo: 2000.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANARIS, Claus-Wilhem. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito**. trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra. Almedina, 7. ed. 4ª reimpressão, Coimbra: Almedina, 2003.

CANTIZANO, Dagoberto Liberato. **A nova discriminação de rendas: emenda constitucional nº 05**. Porto Alegre: Universidade do Rio Grande do Sul, 1963.

CARRAZZA, Roque Antônio. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In:

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

\_\_\_\_\_. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses. 2009.

CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa. **Constituição Federal Brasileira: comentários**. 2. ed. corr. e aum. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1924.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. **Notas sobre a história dos impostos em Direito Romano**. Disponível em: < [www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66622/69232](http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66622/69232)>. Acesso em: 02 jan. 2018.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSSIO, Carlos. **La teoria egologica del derecho y el concepto juridico de libertad**. 2. ed. Buenos Aires, AR: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

CRISAFULLI, Vezio. **La Costituzione e le sue disposizioni de principio**. Milano: Giuffrè, 1952.

CUNHA JÚNIOR., Dirley da. A efetividade dos Direitos Fundamentais Sociais e a reserva do possível. In: CAMARGO, Marcelo Novelino (Org.) **Leituras Complementares de Constitucional: Direitos Fundamentais**. 2. ed., Salvador: Editora Juspodivm, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. rev. atual. Salvador: Juspodivm, 2014.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. A reclamação constitucional contra ato que desrespeita enunciado de súmula vinculante. (Coord.) NOGUEIRA, Pedro Henrique Pedrosa, COSTA, Eduardo José da Fonseca. **Reclamação Constitucional**. Salvador: JusPodivm, 2013

DIAS, Maria Tereza Fonseca & GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.

\_\_\_\_\_. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

\_\_\_\_\_. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula *Due Process of Law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e Notas de Nelson Boeira São Paulo: Martins Fontes, 2002, FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Princípios Fundamentais do Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ESTÂNCIA HIDROMINERAL POÁ, Lei nº 2.614, de 19 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Poá e dá outras providências. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sp/p/poa/lei-ordinaria/1997/261/2614/lei-ordinaria-n-2614-1997-dispoe-sobre-o-codigo-tributario-do-municipio-de-poa-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 20 dez. 2017.

FAGUNDES, M. SEABRA, Revogabilidade das isenções tributárias. **Revista de Direito Administrativo**. v. 58, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, out./dez. 1959.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4 ed. São Paulo: revista dos Tribunais, 1977.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. V. I. São Paulo: Resenha Tributária. 1975.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 65, São Paulo. P. 123-131, fev. 2001.

\_\_\_\_\_. Aplicabilidade e interpretação das normas constitucionais. In: **Interpretação e estudos da Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1990.

\_\_\_\_\_. Legitimidade na Constituição de 1988. In: DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS, Ritinha Alzira Stevenson (Clb.). **Constituição de 88: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia**. São Paulo: Atlas, 1989.

\_\_\_\_\_. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. nº 53, ano 14. jun./set. 1990.

\_\_\_\_\_. **Constituinte – Regras para a eficácia constitucional**. Revista de Direito Público, n. 76, São Paulo: 1985.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma jurídica**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GALDINO, Flávio; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. A distinção estrutural entre princípios e regras e sua importância para a dogmática jurídica – respostas às objeções de Humberto Ávila ao modelo de Robert Alexy. In: TEPEDINO, Gustavo (Coord.). **Revista Trimestral de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Padma, v. 12, p. 155, out./dez. 2002.

GODIN, Gisela Ramos. **Princípios jurídicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012

GOMES, Orlando. Procedimento jurídico do Estado Intervencionista. **Revista Forense**, v. 255, ano 72, fascículos 877,878, 879, Rio de Janeiro, p. 29, jul. ago./set., 1976.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

\_\_\_\_\_. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **Estado constitucional cooperativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

GUERRA, Marcelo Lima. A proporcionalidade em sentido estrito e a “Fórmula de Peso” de Robert Alexy: significância e algumas implicações. **Revista de Processo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano. 31, n. 141, p. 53-71, nov. 2006.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípios Constitucionais Tributários**. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 18, Princípios Constitucionais Tributários, 1993.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Paulo Quintela Lisboa. Lisboa: Edições 70, 2008.

LACOMBE, Américo M. **Igualdade e capacidade contributiva**. In: V Congresso Brasileiro de Direito Tributário: princípios constitucionais tributários. Idope/RT. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Trad. José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

LEAL, Vitor Nunes. **Leis Municipais**. Revista de Direito Administrativo. vol. 16. Abril./jun., 1949.

LUBISCO, Nídia Maria Lienert; VIEIRA, Sônia Chagas. **Manual de estilo acadêmico: trabalhos de conclusão de curso, dissertações e teses**. 5. ed. Salvador: EDUFBA, 2013.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Arguição de Descumprimento de preceito fundamental: comentários à Lei n. 9.882, de 3.12.1999**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

NUNES, Rizzatto. **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana**: Doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2002.

PAIVA, Ormezinho Ribeiro de. **O elemento temporal do fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: Alguns Aspectos controversos. In: TAVARES, André Ramos; ROTHENBURG, Walter Claudius (Orgs.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**: análise à luz da Lei n° 9.882/99. São Paulo: Atlas, 2001

\_\_\_\_\_. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 3.ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SARMENTO, Daniel. Os princípios constitucionais e a ponderação de bens. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Teoria dos direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

\_\_\_\_\_. **Por um Constitucionalismo Inclusivo**: história constitucional brasileira. Teoria da Constituição e Direitos Fundamentais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. (Org.). **Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário**: A Função Fiscal. 2. ed. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 25. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. póstuma. São Paulo, SP: Resenha Tributária, 1982.

TAVARES, André Ramos; ROTHENBURG, Walter Claudius (Orgs.). **Arguição de descumprimento de preceito fundamental**: análise à luz da Lei n° 9.882/99. São Paulo: Atlas, 2001.

TÔRRES, Heleno Tavieria. Interpretação e Integração das Normas Tributárias – Reflexões Críticas. In: TÔRRES, Heleno Tavieria (Coord.). **Tratado de direito constitucional tributário**: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva: 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. 3. ed. rev. atual., Rio de Janeiro: Renovar 2005.

XAVIER, Carlos Eduardo Rangel. **Reclamação constitucional e precedentes judiciais**: contributo a um olhar crítico sobre o Novo Código de Processo Civil (de acordo com a Lei 13.256/2016), Marinoni Luiz Guilherme, Arenhart, Sérgio Cruz, Mitidiero, Daniel. (Coord.), São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.