

# A Inconstitucionalidade da Alíquota Mínima para o ISS: a Violação do Pacto Federativo pela EC nº 37/02

*Eduardo Fortunato Bim*

*“Nenhum dos Poderes da República está acima da Constituição.”<sup>1</sup>*

## 1. Introdução

Com o advento da Emenda Constitucional 37, de 12 de junho de 2002, o poder constituinte reformador modificou os artigos 156, incisos I e II e 88 do ADCT, impondo aos municípios a obrigatoriedade de instituir a alíquota mínima do ISS em 2% enquanto lei complementar não regulamentar a questão.

Este estudo visa a analisar a indigitada Emenda à luz da autonomia municipal, do princípio da proporcionalidade e investigar algumas conseqüências para o contribuinte do citado imposto.

## 2. O Panorama Constitucional do ISS antes e depois da EC nº 37/02

Na esteira da Constituição de 1969, a Constituição de 1988, artigo 156, atribuiu à lei complementar a possibilidade de instituir as *alíquotas máximas* do ISS. A regulamentação do dispositivo ocorreu em 1999 com a LC 100 que a fixou em 5%,<sup>2</sup> tornando inválidas as que ultrapassem tal limite.

A mudança promovida pela EC 37 alterou a redação do § 3º do artigo 156, estabelecendo que lei complementar também especifique as alíquotas mínimas desse tributo. Para regulamentá-la provisoriamente, acrescentou-se o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando-a em 2%.



**Eduardo Fortunato Bim**  
é Advogado em São Paulo.

<sup>1</sup> STF, Pleno, MS nº 23.457/RJ, rel. Min. Celso de Mello, j. em 16/9/1999, DJU 12/5/2000, p. 20.

<sup>2</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães, “Lei Complementar nº 100/99. Limitação de Alíquota (5%) para o ISSQN”, *Boletim Secta Informações Legais*, ano I, nº 5/02, pp. 5-7; HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 409; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 358; MORAES, Bernardo Ribeiro de. “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza”, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 704.

### 3. Limites ao Poder Constituinte Derivado: a Cláusula Pétrea da Federação

A Constituição delegou ao Congresso Nacional a competência para emendá-la (poder constituinte reformador).<sup>3</sup> Esse poder, derivado que é, encontra limites na própria força normativa que a Constituição lhe atribui. Na realidade, “o que se tem é uma função constituinte entregue a um poder constituído, portanto limitável pela Constituição que o institui”.<sup>4</sup>

Não é, como o originário, um poder ilimitado,<sup>5</sup> mas sim limitado pelas chamadas cláusulas pétreas ou núcleo intangível da Constituição. Incluem-se entre as citadas cláusulas o que a doutrina denomina de limitações materiais expressas (CF/88, artigo 60, § 4º), dentre as quais se encontra a proibição de apresentação de emenda tendente a abolir a *forma federativa de Estado*.

Tais cláusulas visam a evitar reformas constitucionais que provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profunda mudança de identidade do Estado.<sup>6</sup> Por essa razão, não são inconstitucionais somente as emendas expressas nesse sentido, mas também *as que de maneira oblíqua ou indireta tendam a tal desiderato*.<sup>7</sup> Quando a Constituição previu que não seriam aceitas emendas tendentes a abolir a Federação, *visou a evitar um enfraquecimento do pacto federativo*, e não somente a sua supressão. Nas palavras da publicista Cármen Lúcia Antunes Rocha:

“Qualquer proposta que acanhe ou embarace o pleno exercício do princípio da autonomia federada poderia derivar à extinção daquela forma de Estado [federado], tendendo à sua abolição, pelo que inaceita seria ela e insuscetível sequer de ser submetido à deliberação do órgão reformador competente. Dito diversamente, tem-se que *as qualidades essenciais da Federação não podem ser intimidadas porque haveria nesse acanhamento uma tendência à abolição desta forma de Estado*.”<sup>8</sup>

Mas dizer que a Constituição petrificou a forma federativa do Estado brasileiro não é questão tão simples como poderia parecer à primeira vista. Como muito bem observou Luiz Alberto David Araújo,<sup>9</sup> há duas possibilidades hermenêuticas quan-

<sup>3</sup> Conhecido também por poder constituinte instituído, derivado, constituído, de revisão ou de 2º grau.

<sup>4</sup> PERTENCE, José Paulo Sepúlveda. “O Controle de Constitucionalidade das Emendas Constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal: Crônica de Jurisprudência”, in MENDONÇA, Oscar, MODESTO, Paulo (coords.). *Direito do Estado (Tomo I - Direito Constitucional)*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 38.

<sup>5</sup> Embora nem esse o seja, cf. SILVA, Paulo Thadeu Gomes da. *Poder Constituinte Originário e sua Limitação Material pelos Direitos Humanos*. Campo Grande: Solivros, 1999, *et passim*; LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. *Poder Constituinte Reformador: Limites e Possibilidades da Revisão Constitucional Brasileira*. São Paulo: RT, 1993, pp. 104-110; COELHO, Paulo Magalhães da Costa. “O Poder Constituinte e a Construção das Utopias: suas Possibilidades e Limites”, *Revista de Direito Constitucional e Internacional* 40/143.

<sup>6</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de Constitucionalidade - Aspectos Jurídicos e Políticos*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 95.

<sup>7</sup> “... basta que a proposta de emenda se encaminhe ainda que remotamente, ‘tenda’ (emendas tendentes, diz o texto) para a sua abolição” (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 67 - grifamos).

<sup>8</sup> “Limites Constitucionais à Competência de Reforma Constituição no Direito Brasileiro”, in TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). *Estudos em Homenagem ao Ministro Adhemar Ferreira Maciel*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 155 - grifamos. José Afonso da Silva também entende dessa maneira. Ao tratar das emendas que tendem a eliminar as cláusulas pétreas, aduziu: “Assim, por exemplo, a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, autogoverno e de auto-administração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica *tendência* a abolir a forma federativa de Estado.” (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 20ª ed., p. 67)

<sup>9</sup> “O Federalismo Brasileiro, seus Característicos e a Vedação Material Contida no art. 60, § 4º, alínea I”, *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* 18/152.

to à petrificação da forma federativa: i) uma afirma que o constituinte, ao vedar qualquer proposta de emenda tendente a mudar a Federação, estaria referindo-se ao pacto federativo brasileiro como positivado pelo texto de 1988; ii) a outra defende apenas o resguardo dos “princípios da forma federativa de Estado. Por essa ótica (*sic*), estaríamos diante de uma verificação da manutenção mínima dos princípios federativos.”<sup>10</sup>

Parece que o Guardião da Constituição já decidiu pelo meio termo nas propostas hermenêuticas sugeridas pelo exímio constitucionalista.<sup>11</sup> Reconheceu o STF que não se deve considerar a disciplina jurídica da Federação a partir de um modelo ideal de Estado federado e nem como plasmada na Lei Maior, mas sim harmonizar ambas as correntes, *resguardando o núcleo essencial do pacto federativo*. Isso pressupõe um modelo adotado de Federação, sem o qual não saberíamos por onde começar quando falássemos de núcleo essencial, e um modelo ideal, para aferirmos o limite da alteração na estrutura federal sem lesionarmos seu núcleo essencial.

#### 4. O Município como Integrante do Federalismo Brasileiro: o Federalismo de Segundo Grau

Federação, de *foeudus*, *foederis*, significa aliança, pacto, união. É da união de entes federados que ela nasce. O Estado federal é modelo que se contrapõe ao Estado unitário. Neste, a organização pode ser extremamente descentralizada, mas assim o é porque o poder central “deseja”; é uma concessão livremente revogável, ainda que o seja mediante lei ou, a nosso ver, alteração constitucional. No Estado federal a descentralização, em maior ou menor grau, é imposição constitucional consubstanciada em cláusula pétrea.<sup>12</sup> Conseqüentemente, na Federação a autonomia dos entes federados está livre das incursões do poder legislativo da União, mesmo no exercício do poder constituído derivado.

No entanto, nota-se muitas variáveis na forma em que o poder político é descentralizado pelas diversas cartas constitucionais, ou seja, nos diversos modelos de Federação, tornando inviável uma teorização absoluta do conceito<sup>13</sup> e aconselhando, em um primeiro momento, a uma pesquisa da Federação no país onde ela foi adotada.<sup>14</sup> A federação não deve ser vista como um conceito histórico, mas sim dinâmico e permeável às experiências jurídicas contemporâneas, particularmente

<sup>10</sup> ARAÚJO, Luiz Alberto David, “O Federalismo Brasileiro, seus Característicos e a Vedação Material Contida no art. 60, § 4º, alínea I”, *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* 18/152.

<sup>11</sup> “A ‘forma federativa de Estado’ - elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República - não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a *proteção do núcleo essencial* dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege.” (STF, *Revista Dialética de Direito Tributário* 65/216)

<sup>12</sup> ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 178.

<sup>13</sup> BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, pp. 317-318.

<sup>14</sup> Por isso, correta a observação de Helenilson Cunha Pontes de que a “organização de um Estado Federal, porquanto traçada em linhas gerais pela Constituição Federal, constitui opção política de cada povo através de seu poder constituinte, não existindo nenhuma construção teórica que simplesmente possa ser transplantada para todos os Estados Federais indistintamente. (...) é a realidade histórica de um determinado Estado que vai impulsionar as mudanças na organização da estrutura federal de discriminação de competências deste Estado.” (“Federalismo e Repartição Tributária”, *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 15/38)

àquelas do Estado no qual se realiza a investigação. Isso, obviamente, não exclui o socorro a um modelo histórico, sob pena da Federação tornar-se um recipiente com qualquer conteúdo.

Assim, as concepções ideais de Federação, mormente aquelas que definem como uma técnica de repartição de competências em dois níveis, um local e um central, e as que advogam que somente os entes federados com representatividade no poder central (no caso o Congresso Nacional) fazem parte da Federação, devem ser vistas com cautela.

É que *a nossa Federação não se limitou a descentralizar as competências em dois níveis, mas sim em três, incluindo os municípios no pacto federativo*, ocorrendo o chamado *federalismo de segundo grau*.<sup>15</sup> Lembremos que nossa Federação derivou de um Estado unitário, motivo pelo qual não seguiu os moldes da Federação norte-americana. Mesmo que os municípios não tenham representatividade no Congresso, como os Estados-membros têm no Senado, eles indiscutivelmente fazem parte da Federação brasileira, que, repetimos, não deve ser vista como um conceito histórico.

Verifica-se que a glorificação dos municípios veio com a Constituição de 1988, por meio dos artigos 1º e 18. No entanto, essa análise literal não significa o menosprezo político pelos municípios, porque “tradicionalmente, verificou-se que em todas as outras Constituições brasileiras, com exceção da de 1937, o município sempre desfrutou de posição singular dentro da organização federativa”.<sup>16</sup> João Barbalho<sup>17</sup> ressalta que no Império havia um excesso de centralização não tolerado na República Federativa, dando azo ao artigo 68 da Constituição de 1891, que assegurou a autonomia municipal nos assuntos de seu peculiar interesse.

Em suma, *nossa Federação tem estrutura tripartite, fazendo os municípios parte de nosso pacto federativo*, conforme entende a melhor doutrina.<sup>18</sup> Desta forma, a autonomia municipal faz parte do pacto federativo,<sup>19</sup> sendo que a ablação ao seu núcleo essencial abala nossa Federação, ofendendo a cláusula pétreia do artigo 60, § 4º, I.<sup>20</sup>

<sup>15</sup> Charles Durand e Jorge Miranda *apud* MELLO, Rafael Munhoz de. “Aspectos Essenciais do Federalismo”, *Revista de Direito Constitucional e Internacional* 41/130, nota 8.

<sup>16</sup> FERRERI, Janice Helena. “A Federação”, *in* BASTOS, Celso Ribeiro (coord.). *Por uma Nova Federação*. São Paulo: RT, 1995, p. 29.

<sup>17</sup> CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa. “Do Município, artigo 68”, *in* SARAIVA, Paulo Lopo (coord.). *Antologia Luso-brasileira de Direito Constitucional*. Brasília: Brasília Jurídica, 1992, p. 191.

<sup>18</sup> Por exemplo: AGUIAR, José Castro. *Competência e Autonomia dos Municípios na Nova Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 9; ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo, Atlas, 1991, p. 80; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 77; BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 310 e 322; COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 57; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Competência Tributária Municipal”, *Revista de Direito Tributário* 53/83-84; GARCIA, Maria. “Federalismo Brasileiro: a Repartição de Rendas Tributárias e o Município. Uma Proposta”, *in* BASTOS, Celso Ribeiro (coord.), *op. cit.*, p. 129; MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 729; ROCHA, Cármen Lúcia Antunes, *República e Federação no Brasil*, p. 237; SANTANA, Jair Eduardo. *Competências Legislativas Municipais*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 45; SOARES, Esther Bueno. “União, Estados e Municípios”, *in* BASTOS, Celso Ribeiro (coord.), *op. cit.*, p. 85.

<sup>19</sup> Desnecessária, assim, a menção conjunta - corrente em certa doutrina - dos princípios do federalismo e da autonomia municipal. A autonomia municipal é imanente a nossa federação, sendo um truísmo tal assertiva quando se tratar da análise do ordenamento jurídico brasileiro.

<sup>20</sup> Raul Machado Horta inclui a autonomia municipal entre as limitações materiais implícitas (*Direito Constitucional*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 86).

## 5. A Autonomia Legislativa Tributária das Unidades Federadas como Núcleo Irredutível da Federação

Nivaldo Brum Vilar Saldanha, ao comentar sobre os valores jurídicos das cláusulas intangíveis da Constituição brasileira, aduziu:

“Ao optar pela forma de federação, o constituinte originário disse expressamente que *as entidades que a compõe dispõem de liberdade política de autolegislação, autogoverno, auto-organização e auto-administração*. Dessarte, *a restrição a tal liberdade consubstancia infração constitucional de grande monta, seja ela na modalidade ‘tentada’ (emendas tendentes) ou ‘consumada’*.”<sup>21</sup>

*Autonomia* consubstancia-se na possibilidade de edição de normas próprias. No caso das entidades federadas, consiste não somente na possibilidade da autolegislação, mas também da auto-organização administrativa e política.<sup>22</sup> Neste estudo, nos deteremos na legislativa, especificamente a tributária, que também se confunde com a de governo e administração.

Para Luiz Alberto David Araújo, a “autonomia das unidades federadas é um dos principais característicos da Federação”.<sup>23</sup> Fábio Konder Comparato, por sua vez, salientou que “o mais fundamental princípio federativo é o da autonomia e recíproca independência entre as unidades que compõem a Federação”.<sup>24</sup> Como ressaltou Fernanda Dias Menezes de Almeida, *por mais que o federalismo comporte adaptações* “não pode ele sobreviver onde se abdique da autonomia das unidades federadas, autonomia que se inclui no núcleo irredutível de princípios cardeais inerentes ao sistema”.<sup>25</sup> E nem poderia ser de outra forma, pois a Federação pressupõe descentralização do exercício do poder. Essa descentralização não é empiricamente possível sem que se dê aos entes federativos a capacidade de editar suas próprias normas - eis que ela deve ocorrer sob o aspecto legislativo também, não se circunscrevendo ao administrativo - e arrecadar suas próprias verbas.

Por isso, para Celso Bastos “é ínsito à Federação que os níveis de governo desfrutem da possibilidade de criar e arrecadar tributos de maneira autônoma”,<sup>26</sup> pois - como dizia Goffredo Telles Jr. - “não há autonomia política sem autonomia financeira”.<sup>27</sup> Victor Uckmar, com precisão, assim asseverou: “a limitação ao poder de impor tributos comporta, inelutavelmente, uma limitação à autonomia da entidade”.<sup>28</sup>

<sup>21</sup> “Poder Constituinte e Poder de Reforma”, *Revista de Direito Constitucional e Internacional* 34/240.

<sup>22</sup> “A autonomia que deve estar presente no federalismo é de grau máximo, ou seja, autonomia política. A autonomia política, que decorre da descentralização política, assegura aos entes que integram o Estado federal capacidade de autodeterminação, que inclui auto-organização, autogoverno, autolegislação e auto-administração” (MELLO, Rafael Munhoz de. “Aspectos Essenciais do Federalismo”, *Revista de Direito Constitucional e Internacional* 41/134).

<sup>23</sup> “Característicos Comuns do Federalismo”, in BASTOS, Celso Ribeiro (coord.), *op. cit.*, p. 40 - grifamos.

<sup>24</sup> “Princípio Federal - Bens Estaduais não podem ser Desapropriados - Caso Banepa”, *Revista Trimestral de Direito Público* 11/82 - grifamos.

<sup>25</sup> *Competências na Constituição de 1988*, p. 34 - grifamos. Campos Salles, Ministro da Justiça do Governo Provisório da República implantada no Brasil em 1889, defende que a autonomia das entidades federadas é o “coração da Federação” (*apud* ROCHA, Cármen Lúcia Antunes, *op. cit.*, p. 180).

<sup>26</sup> “A Federação e o Sistema Tributário”, in BASTOS, Celso Ribeiro (coord.), *op. cit.*, p. 96 - grifamos.

<sup>27</sup> “Discriminação Constitucional de Fontes de Receita Tributária”, *Revista de Direito Público* 4/132.

<sup>28</sup> *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. 2ª ed. Trad. Marco Aurelio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 107-108 - grifamos.

Nessa esteira, no artigo 151, III da Magna Carta, está uma das regras de ouro da tributação federativa, que evita eventuais atentados federais à autonomia dos governos locais. Dispõe didaticamente esse artigo que a União não pode conceder isenções a tributos de competência estadual e municipal. Esse preceito é a consagração da autonomia das unidades federadas porque isentar é o reverso de instituir, ou seja, é a outra face da tributação.<sup>29</sup>

Assim, fica claro que qualquer *ablação à autonomia legislativa tributária, seja pela isenção ou instituição, constitui-se em uma contundente agressão ao pacto federativo*, motivo pelo qual foi vedada pelo próprio poder constituinte originário. E sendo a Federação cláusula pétrea, qualquer emenda tendente a aboli-la é inconstitucional.

Conseqüentemente, a autonomia, incluindo a legislativa tributária, das unidades federadas faz parte do conceito de Federação, seja ele histórico, o concreto - adotado pelo constituinte do Estado em questão - ou um meio-termo entre ambos, constituindo seu núcleo irredutível.

## 6. A Autonomia Municipal e a Instituição de Tributos

Como já ressaltado, um dos corolários da adoção da forma federativa em nosso Estado é a autonomia municipal, princípio constitucional básico para Maria Garcia.<sup>30</sup> É princípio tão basilar e vital de nossa Federação que a sua violação autoriza a mais grave sanção do federalismo pátrio: a intervenção federal.<sup>31</sup> João Barbalho já lecionava que “o pleno exercício da liberdade municipal é não só um direito, mas uma condição *sine qua* de uma organização constitucional, sobre a base do *self-government*”.<sup>32</sup>

Geraldo Ataliba, por sua vez, afirmava que o conteúdo substancial da autonomia municipal reside no seu direito financeiro autônomo;<sup>33</sup> e direito financeiro autônomo engloba a livre instituição das alíquotas dos tributos de sua competência, motivo pelo qual, a nosso ver corretamente, José Eduardo Soares de Melo relaciona a instituição das alíquotas máximas do ISS com a autonomia municipal.<sup>34</sup>

É que a possibilidade e liberdade de se fixar as alíquotas dos tributos de sua competência faz parte da autonomia financeira dos integrantes da Federação. A própria Constituição confirma tal exegese ao afirmar que compete aos municípios ins-

<sup>29</sup> “O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção.” (BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 8)

<sup>30</sup> GARCIA, Maria. “Federalismo Brasileiro: a Repartição de Rendas Tributárias e o Município. Uma Proposta”, in BASTOS, Celso Ribeiro (coord.), *op. cit.*, p. 132. Para alguns, é uma das dimensões fundamentais do princípio do Estado de direito (Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 368).

<sup>31</sup> Podemos aferir a importância de uma norma para o sistema federativo pela sanção cominada ao seu descumprimento. Tão importante é a autonomia municipal para o sistema federal, que este comina a sanção política máxima do estado federal: a intervenção federal, que é a antítese da federação (José Afonso da Silva).

<sup>32</sup> CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa. “Do Município, artigo 68”, in SARAIVA, Paulo Lopo (coord.), *Antologia Luso-brasileira de Direito Constitucional*, p. 192 - atualizamos a redação. E continuava o constitucionalista: “É erro, pois, cercear essa autonomia. Seria mais que erro mesmo, um verdadeiro atentado, se prevalecesse na república o sentimento vesgo, desconfiado, tacanho, esterilizador, que a monarquia atrofiou o elemento municipal.” (*Op. cit.*, p. 193 - grifamos e atualizamos a redação)

<sup>33</sup> “Regime Constitucional do Município”, *Revista de Direito Público* 12/273 - grifamos.

<sup>34</sup> *Aspectos Teóricos e Práticos do ISS*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 108-109.

tituir e arrecadar tributos de sua competência (artigo 30, III), sendo um *mero desdobramento de seu interesse local*.<sup>35</sup> Por isso, é preciso o magistério de Roque Carrazza:

“Instituindo e arrecadando livremente seus tributos, o Município reafirma sua ampla autonomia, em relação às demais pessoas políticas. Nem o governo federal nem o estadual podem interferir no exercício da competência tributária dos Municípios.”<sup>36</sup>

Em suma, a instituição de tributos, incluindo-se a escolha de suas próprias alíquotas, é um dos componentes-chave da autonomia municipal (interesse local), sendo que seu ferimento a enfraquece, causando indireta agressão ao pacto federativo. Mas estabelecer as alíquotas do ISS seria uma agressão ao núcleo da autonomia municipal, de forma a justificar a alegação da violação ao pacto federativo? Pensamos que sim, senão vejamos.

## 7. O Ferimento ao Núcleo do Pacto Federativo

### 7.1. O interesse local na instituição das alíquotas do ISS e o STF

Outrora chamado de peculiar interesse, o interesse local é princípio nuclear da autonomia municipal, existindo preceitos na Constituição que o garantem expressamente. Um deles é exatamente o que preceitua ser a autonomia municipal assegurada especialmente pela instituição e arrecadação dos tributos de sua competência. Essa norma tem longa tradição no direito brasileiro: CF/46, artigo 28, II, *a*.<sup>37</sup> CF/67, artigo 16 II, *a*; CF/69, artigo 15, II, *a*. Embora tenha uma disposição diferente, a CF/88 manteve a norma (artigo 30, III) das Constituições pretéritas.

Por fazer parte do peculiar interesse, ou, na redação da CF/88, interesse local, é que a questão dos limites para instituir as alíquotas do ISS, sejam elas máximas ou mínimas, integra o núcleo do princípio federativo, no desdobramento da autonomia municipal. Assim, fica claro o motivo pelo qual o STF entendeu que outros entes federativos não podem se imiscuir nas alíquotas do ISS. A antiga, mas não ultrapassada,<sup>38</sup> Súmula 69 do STF (A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais) nos ensina que as alíquotas dos tributos municipais integram o núcleo de sua autonomia municipal, fazendo parte do interesse local, não podendo ser atingida pela Constituição Federal ou dos Estados-membros.

Não por outro motivo é que o STF também admitiu a inconstitucionalidade do Ato Declaratório 34/67 na parte em que estabeleceu alíquotas máximas do ISS sem autorização constitucional para tanto.<sup>39</sup> O Constituinte de 1969 ratificou tal entendimento ao inserir o § 4º no artigo 24 da CF/69, permitindo que lei complementar regulamentasse as alíquotas máximas do ISS. Correta a lição de Luís Roberto Barroso, ao genericamente apontar como uma das violações ao regime federativo pela

<sup>35</sup> A redação da Constituição de 1967 - a semelhança da Constituição de 1946 - era mais direta, porque em seu artigo 16 expressamente dispunha que a autonomia municipal seria assegurada pela administração própria, no que concerne ao seu próprio interesse, especialmente quanto à decretação de tributos de sua competência.

<sup>36</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 135 - grifamos.

<sup>37</sup> Não é coincidência que a CF/46 tenha previsto tal norma, eis que ela sabia que precisaria romper com a síndrome ditatorial que se instalou no país na vigência da “Constituição” de 1937. Assim, historicamente fica mais clara a tendência antidemocrática da EC 37/02 ao instituir as alíquotas mínimas do ISS.

<sup>38</sup> Não ultrapassada porque a Súmula embasou-se no artigo 28, II da democrática CF/46.

<sup>39</sup> *RTJ* 80/122, 81/96, 86/337.

Constituição de 1969, sob o eufemismo da flexibilidade, a tendência unitarista de reduzir a competência originária dos municípios para decretarem tributos.<sup>40</sup>

Assim, é evidente que a questão da instituição das alíquotas do ISS faz parte do núcleo da autonomia municipal, motivo pelo qual o STF reconheceu que qualquer tentativa de agressão a essa seara precisaria, na época, de respaldo constitucional. Ocorre que tal respaldo seria hoje inviável, pois em nossa sistemática constitucional a Federação é cláusula pétrea, limitando até mesmo a EC 37/02, produto do poder constituinte derivado. Seria necessário, como ocorreu em 1969 (EC 1/69),<sup>41</sup> uma nova constituinte.

Portanto, a afirmação de Bernardo Strobel Guimarães, embora proferida para a CPMF, *mutatis mutandis*, é absolutamente correta, verdadeira inspiração que buscávamos para externar nossa inquietação:

“o poder constituinte derivado não pode [EC 37], sob qualquer pretexto [guerra fiscal], buscar dizer como devem as figuras dotadas de competência tributária exercer a competência que lhes é outorgada pela Constituição [alíquota mínima de 2% e proibição de isenções], por não se admitir qualquer ingerência em nosso esquema federativo por parte do poder reformador, por expressa manifestação do Poder constituinte originário”.<sup>42</sup>

E não se argumente que tal emenda não seria inconstitucional por não prejudicar, mas apenas melhorar a arrecadação municipal, não havendo que se falar em subtração de sua autonomia tributária. Ledo engano! A análise do direito não pode ser descompromissada da realidade que subjaz a esse. Instituir tais alíquotas mínimas deslocaria empresas para os grandes centros, na contramão de nossa Constituição, cuja finalidade é a redução das desigualdades regionais (artigo 3º, III), e não a sua acentuação! Haveria inegável prejuízo financeiro e também jurídico, uma vez que a instituição de alíquotas dos tributos da competência do município integra a autonomia municipal. O município brasileiro atingiu a maioria. Não podemos obrigá-lo a instituir essa ou aquela alíquota, embora seja razoável falar em manutenção do equilíbrio de suas finanças.

## 7.2. A leitura restritiva do poder reformador e ampliativa da autonomia municipal

Sabe-se que as normas excepcionais devem ser lidas restritivamente.<sup>43</sup> Logo, deve-se interpretar restritivamente as disposições do poder de emendar a constituição, uma vez que esse poder é uma exceção à rigidez e à estabilidade constitucional.<sup>44</sup> Mesmo porque advogar o contrário seria atribuir um elastério à exceção do

<sup>40</sup> *Direito Constitucional Brasileiro: o Problema da Federação*, pp. 52-53.

<sup>41</sup> Luís Roberto Barroso (*op. cit.*, p. 141) e Cármen Lúcia Antunes Rocha (*op. cit.*, p. 289) entendem, dentre outros, que a EC 1/69 foi um ato materialmente constituinte.

<sup>42</sup> “Inconstitucionalidade da Prorrogação da CPMF por Ofensa ao Pacto Federativo”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 84/64 - grifamos.

<sup>43</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, pp. 224-238; STF, Pleno, ADInMC 724/RS, rel. Min. Celso de Mello, j. em 7/5/1992, DJU 27/4/01, p. 56.

<sup>44</sup> Como magistralmente salientado por Carlos Ayres Britto, em texto de leitura obrigatória: “A Constituição e Monitoramento de suas Emendas”, in MENDONÇA, Oscar, MODESTO, Paulo (coords.), *Direito do Estado (Tomo I - Direito Constitucional)*, p. 66.

*poder reformador, atribuindo a este os mesmos poderes do originário,*<sup>45</sup> transformando a exceção em regra. Por outro lado, à autonomia municipal deve-se imprimir exegese ampliativa, porque essa é a regra, constituindo seu estrangulamento a exceção.<sup>46</sup>

A instituição das alíquotas de ISS, indubitavelmente, integra núcleo da autonomia municipal (como reconheceu o STF na Súmula 69 e no rechaço das alíquotas máximas instituídas pelo Ato Declaratório 34/67), que, por sua vez, está intimamente atrelada à fisionomia federativa adotada pela Constituição. Conseqüentemente, qualquer emenda que diminua a amplitude daquela tem evidente caráter restritivo desta, sendo inconstitucional por atingir o cerne da cláusula do artigo 60, § 4º, I da CF/88.

Não que a emenda das alíquotas mínimas do ISS elimine a Federação no seu desdobramento da autonomia municipal, mas, sem dúvida, que tende (“emenda tendente” na dicção da Constituição) a isso, sendo tão vedada pelo poder constituinte originário quanto aquela que a suprime.

### 7.3. O argumento a contrario sensu com as isenções

Por proibir os municípios de concederem isenções do ISS, a inconstitucionalidade da EC 37/02 torna-se ainda mais evidente. É que, como já assinalado, a regra do artigo 151, III, da CF/88, impedindo que a União estabeleça isenções sobre tributos de outras entidades federativas, é um mero corolário do princípio federativo na esfera tributária. O inciso II do artigo 88 do ADCT fez exatamente isso, feriu o federalismo tributário, na medida em que não só impôs uma alíquota mínima, mas também proibiu a concessão de isenções.

Agora, vem uma emenda à Constituição e, limitando o limitado (ablação da autonomia pela instituição das alíquotas máximas do ISS), institui, também, a alíquota mínima. Impor aos municípios uma alíquota mínima e proibi-los de conceder isenções viola sua autonomia legislativa e política e, *ipso facto*, agride o coração do pacto federativo em qualquer de suas vertentes (ideal, real ou uma conjugação de ambas).

Em suma, *ao restringir mais o que já era restringido, a EC 37/02 feriu o núcleo essencial da autonomia (legislativa, normativa e política) municipal, ato vedado pela Constituição.*

## 8. A Violação ao Princípio da Proporcionalidade

Há aqueles que defendem, mesmo reconhecendo a contundente violação à autonomia municipal, que tal alíquota mínima se justificaria mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade. Haveria o valor eliminação da guerra fiscal *versus* autonomia municipal, devendo prevalecer aquele. Ousamos discordar.

<sup>45</sup> “Porém, convém não olvidar que *cabe ao constituinte originário selar o Pacto Federativo e, no exercício desse mister, estabelecer exceções ao exercício pleno das competências tributárias. Já o constituinte derivado não tem a mesma liberdade para estipular tais exceções.*” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. “Pacto Federativo e Reforma Tributária”, *Revista de Direito Administrativo* 222/94 - grifamos).

<sup>46</sup> MARINHO, Josaphat. “A Autonomia dos Municípios e a Segurança Nacional”, *Revista de Informação Legislativa* 17/7.

O princípio da proporcionalidade ou razoabilidade,<sup>47</sup> princípio geral do direito constitucional, tem, para alguns, *sedes materiae* no Estado de direito ou, para o STF, na feição substantiva do devido processo legal (CF/88, artigo 5º, LIV).<sup>48</sup> Embora a doutrina o associe à proteção dos direitos do cidadão, ele tem um alcance mais abrangente, alcançando toda a manifestação do poder estatal, *qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais*. Como corolário de um direito fundamental (*substantive due process of law*), não pode ser desrespeitado por nenhum poder constituído, incluindo o constituinte reformador (CF, artigos 60, § 4º, IV c/c 5º, LIV). É que o poder é uno e este princípio é uma limitação aos poderes estatais (Executivo, Judiciário e Legislativo), independentemente de quem esteja do outro lado, cidadão ou pessoa jurídica, estatal ou não.

Caracteriza-se por ser um princípio pluridimensional escalonado, pois para averiguarmos sua obediência devemos passar, obrigatória e seqüencialmente, por seus três desdobramentos: a) princípio de conformidade ou adequação dos meios; b) princípio da exigibilidade, necessidade ou da menor ingerência possível; c) princípio da proporcionalidade em sentido estrito. O primeiro impõe “que a medida adotada para a realização do interesse público deve ser *apropriada* para a prossecução do fim ou fins a ele subjacentes”.<sup>49</sup> O segundo exige que o meio escolhido tenha a menor restrição possível ao direito restringido. Finalmente, há a necessidade do meio adequado e de menor ingerência possível do direito ser proporcional ao fim visado. Não é o que temos aqui.

Analisando o parecer do relator da PEC 407/2001, que originou a EC 37/02, percebe-se que seu intuito é evitar a guerra fiscal das *caixas postais*, que ocorre quando as empresas instalam-se formalmente nos municípios com baixas alíquotas, mas prestam seus serviços e, de fato, se instalam em outros municípios, geralmente nas metrópoles. É que os municípios vizinhos menores, visando atrair investimentos, concediam isenções de ISS, totais ou parciais, durante determinado lapso temporal, ocasionando “perdas” para os grandes municípios.

Note-se que o objetivo da EC 37/02 é acabar com a chamada guerra fiscal entre os municípios vizinhos integrantes da mesma região metropolitana, evitando a guerra fiscal das caixas postais. Tanto assim que a construção civil ficou de fora, já que nesse tipo de serviço a tributação independe da localização da caixa postal, sendo cobrado no local da prestação do mesmo.<sup>50</sup>

A EC 37/02, ao excluir os serviços de construção civil da alíquota mínima, começou mal, porque a jurisprudência do STJ era, e ainda é, pacífica no sentido de

<sup>47</sup> Para a distinção que o Tribunal Constitucional alemão faz entre razoabilidade e proporcionalidade, cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. “A Distinção entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever da Proporcionalidade”, *Revista de Direito Administrativo* 215/174. Helenilson Cunha Pontes (*O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 88-90) também diferencia ambos os princípios.

<sup>48</sup> STF, 2ª T., v.u., AgRg no RE 200.844/PR, rel Min. Celso de Mello, j. em 25/6/02, DJU 16/8/02, p. 92; ADInMC 1.976/DF e 1.922/DF (RTJ 176/138); ADInMC 1.063/DF (RTJ 178/22); ADInMC 1.407/DF (RTJ 176/578); ADInMC 855/PR (RTJ 152/455).

<sup>49</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*, pp. 382-383 - grifo no original.

<sup>50</sup> Por isso, o Deputado Delfim Netto, ao tratar da exceção das alíquotas mínimas para as empresas de construção civil (artigo 88 ao ADCT), aduziu que “tal exceção se justifica pelo motivo de que tais serviços não se enquadram legalmente na regra geral de cobrança no local de sede das empresas, sendo o serviço gravado no local onde se realizam as obras, não se sujeitando o setor, portanto, a guerra fiscal que se pretende coibir com o citado dispositivo”.

dizer que os serviços devem ser tributados no local de sua prestação, quer sejam ou não de construção civil. Percebe-se que a própria previsão de alíquotas mínimas padece de *razoabilidade* (leia-se racionalidade) - portanto, é inconstitucional -, *não sendo apta para tal fim, já que esse, na verdade, inexistente*.<sup>51</sup>

Ademais, ocorre a violação a um dos princípios basilares da república e da democracia: o princípio da igualdade. É que tanto a atividade de construção civil quanto todos os outros serviços já estavam sendo tributados no local da ocorrência da prestação do serviço, segundo remansosa jurisprudência do STJ, e agora tem-se, em relação aos serviços indicados na citada emenda constitucional, uma tributação *diferenciada*, que não se fundamenta em quaisquer fatores de discriminação albergados na Constituição da República.

Para concretizar o princípio da isonomia o intérprete tem duas opções: i) estender a alíquota mínima para as atividades de construção civil ou ii) reconhecer a inconstitucionalidade da alíquota mínima para as outras atividades. Optamos pela segunda por três motivos: adotar a primeira iria na contramão da intenção da instituição da alíquota mínima, conforme se constata da singela leitura do parecer do relator, já que o fim inspirou o dispositivo e deve, *ipso facto*, também servir para limitar-lhe o conteúdo; a segunda exegese resguarda outro valor constitucional, a autonomia municipal, desnecessariamente massacrada;<sup>52</sup> e, por último, é a interpretação que resguarda a tripartição de poderes (artigo 2º da CF), pois o Judiciário não pode, sob o fundamento da isonomia, arvorar-se em legislador positivo. O que houve aqui foi a instituição de um regime mais oneroso às outras atividades que não a de construção civil, de maneira que a solução adotada deverá ser a declaração de inconstitucionalidade do ato discriminatório,<sup>53</sup> qual seja, da alíquota mínima de 2%.

Ressaltemos, ainda, que há aqueles que defendem a tese de que a constituição estabeleceu a alíquota máxima do ISS para evitar a guerra fiscal.<sup>54</sup> Seguindo esse raciocínio, o poder constituinte originário reconheceria que entre zero e a alíquota máxima regulada em lei complementar *não haveria que se falar em guerra fiscal* ou, se essa houvesse, *seria ela admitida*. Tudo isso já seria condição suficiente para que a alíquota mínima fosse inconstitucional, mas ainda há outros argumentos, conforme passaremos a expor.

### 8.1. A incapacidade da alíquota mínima do ISS acabar com a guerra fiscal: inadequação dos meios

Pelo princípio da adequação, “qualquer medida restritiva deve ser idônea à consecução da finalidade perseguida, pois, se não for apta para tanto, há de ser considerada inconstitucional”.<sup>55</sup> Portanto, a alíquota mínima é incapaz de alcançar tal desiderato porque - além dele não existir - somente a alíquota *uniforme* resolveria a

<sup>51</sup> Inexistência essa corretamente reconhecida por Alexandre Bleggi Araújo ao tratar do tema: “não existe a chamada ‘guerra fiscal’ do ISS em razão da fixação de maiores ou menores alíquotas” (“Imposto sobre Serviços (ISS): Inconstitucionalidade das Limitações ao Poder de tributar Municipal Impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 91/19).

<sup>52</sup> Geraldo Ataliba nos ensina que “em caso de dúvida de interpretação ou cotejo entre duas disposições constitucionais, oferecendo, dando ensejo a duas conclusões, aquela que prestigiar mais o princípio da autonomia [municipal] prevalecerá” (“Regime Constitucional do Município”, *Revista de Direito Público* 12/273).

<sup>53</sup> SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, pp. 227-228.

<sup>54</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 259.

<sup>55</sup> BARROS, Suzana de Toledo. *O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996, p. 74.

questão.<sup>56</sup> A “guerra” continuará com uma variação de alíquota menor. E daqui a pouco, fruto desta constatação, virá outra emenda à Constituição instituindo a alíquota uniforme, dando um xeque-mate na autonomia municipal. Sendo inidônea para alcançar tal fim, ela revela-se afrontadora ao primeiro desdobramento do princípio da proporcionalidade, qual seja, o da adequação ou idoneidade dos meios.

### 8.2. *O excesso da alíquota única quanto ao aspecto espacial: violação da menor ingerência possível*

A emenda, visando evitar a guerra fiscal entre municípios circunvizinhos, foi muito além de seu objetivo e *alcançou municípios que nem de perto concorrem ou fazem parte de qualquer região metropolitana.*

Canotilho nos ensina que, pelo princípio da exigibilidade, há o direito à menor desvantagem possível, por isso “exigir-se-ia sempre a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adoptar outro meio menos oneroso”.<sup>57</sup> E continua, o constitucionalista lusitano, dizendo que a doutrina encontrou outros elementos que dão maior operacionalidade prática ao princípio, como a *exigibilidade espacial*, que “aponta para a necessidade de limitar o âmbito da intervenção”.<sup>58</sup> John Alder, publicista inglês, aduz que princípio em tela “geralmente exige que a ação governamental não seja mais invasiva que o necessário para alcançar um importante interesse público”.<sup>59</sup> E prossegue dizendo que a “proporcionalidade proíbe o uso de uma prensa industrial de impacto para quebrar uma noz se um quebrador de nozes pode fazê-lo”.<sup>60</sup>

Patente a violação da proporcionalidade no aspecto da menor ingerência possível, pois, ao abranger cidades que nem de longe participam da chamada guerra fiscal do ISS, o poder derivado não procurou o meio menos restritivo à autonomia municipal, incorrendo assim em desrespeito ao princípio da exigibilidade espacial. Indubitavelmente, o legislador constitucional - superada a questão da inconstitucionalidade por frontal ferimento da autonomia municipal, da ausência de motivo e da violação do princípio da adequação - poderia ter adotado outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os municípios, como, por exemplo, uma emenda que circunscrevesse as alíquotas mínimas às regiões metropolitanas, que seriam, v.g., disciplinadas em lei complementar. Vale dizer, o legislador deveria ter usado um quebrador de noz e não uma prensa industrial de impacto para resolver o problema, na ilustrativa lição de John Alder.

Além do mais, relembremos que a guerra fiscal que a EC 37/02 objetivou atingir é a das *caixas postais*. A supressão da autonomia municipal poderia ser evitada *apenas com a fiscalização*, pelas municipalidades supostamente lesadas, dos tomadores de serviço, por meio de quem obteriam informações com as quais efetuariam o lançamento direto do ISS das empresas prestadoras localizadas em outro município. Assim, manter-se-ia nosso federalismo intacto, o que demonstra a total irra-

<sup>56</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*, p. 409.

<sup>57</sup> *Op. cit.*, p. 383.

<sup>58</sup> *Op. cit.*, p. 383.

<sup>59</sup> *General Principles of Constitutional and Administrative Law*. 4ª ed. Bristol: Palgrave Macmillan, 2002, p. 385 - tradução livre.

<sup>60</sup> *General Principles of Constitutional and Administrative Law*, p. 385 - grifamos e traduzimos.

zoabilidade da medida sob este ponto de vista também,<sup>61</sup> tornando desnecessária a intervenção de qualquer legislador.

### 8.3. Violação da proporcionalidade em sentido estrito

Muito embora a alíquota mínima não tenha passado pelo crivo do juízo de adequação e exigibilidade, ainda resta analisá-la em face da terceira dimensão do princípio em tela.

Uma das primeiras coisas que a liberdade política dos entes federativos nos ensina é que eles não podem ser obrigados a arrecadar o que não querem, afinal são regidos por suas próprias leis, não pela legalidade alheia. *É razoável e compatível com os fins da república federativa falar-se em equilíbrio fiscal*, obrigando-os, indiretamente, a aumentarem a arrecadação e/ou diminuírem as despesas; mas instituir uma alíquota de um determinado tributo para os municípios - que não esteja cristalizado no pacto federativo - constitui-se em uma traição, em uma desarrazoada intromissão em sua autonomia política legislativa.

Os municípios vivem uma realidade muito diferente,<sup>62</sup> motivo pelo qual não podem cobrar ISS de forma igual. Não pode o poder constituinte reformador atender aos apelos dos grandes e poucos municípios - que perdem arrecadação porque não fiscalizam as empresas que estão em seu território e têm caixas postais em outros municípios - prejudicando a autonomia dos pequenos e atrapalhando a concretização dos fins da República Federativa do Brasil: o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades regionais (artigo 3º, II e III da CF). É que as alíquotas menores do ISS estimulam os investimentos nas pequenas cidades, descentralizando-os e melhorando as condições de vida de seus cidadãos, uma vez que gera empregos e inúmeros tributos. Desta maneira, há inegável desenvolvimento das regiões menos favorecidas, em perfeita sintonia com o objetivo plasmado no inciso III do artigo 3º da CF, garantindo o desenvolvimento nacional de forma igualitária. Some-se a isso, o fato de que o constituinte de 1988, já valorando eventuais conflitos entre os municípios, estabeleceu as alíquotas máximas do ISS, deixando ao livre arbítrio dos legisladores municipais o estabelecimento de alíquotas abaixo desse patamar. E nem se argumente dizendo que o regime do ICMS é idêntico ao do ISS, pois veremos que o ICMS tem um sistema compatível com a sua natureza, desautorizando qualquer equiparação de regimes.

## 9. A Federação como Instrumento da Democracia: Impossibilidade de Comparação com o Regime do ICMS

A história de nosso federalismo, e do federalismo em geral, vem impregnada da luta contra o absolutismo, buscando efetivar a mais moderna forma de democracia.<sup>63</sup>

<sup>61</sup> Note-se um fato curioso, os mesmos municípios que alegam enormes perdas com a guerra fiscal das caixas postais, são aqueles que hipocritamente defendem em juízo que o ISS é devido no local do estabelecimento do prestador de serviço, quando a empresa se encontra em seu território, mesmo que o serviço seja prestado em outra municipalidade.

<sup>62</sup> Aspecto muito bem salientado por Ataliba Nogueira como ensejador da autonomia municipal ao tratar da teoria do município sob o título "Pluralidade e não Uniformidade": "Por isto, como consequência da autonomia, a regra há de ser a da variedade; terá cada município a sua forma própria de organização. Nada de padronização, nem de feito estereotipado. A vida é a diversidade. Surge espontaneamente e dessemelhança; é violência impor a invariabilidade." ("Teoria do Município", *Revista de Direito Público* 6/15)

<sup>63</sup> É o que recorda Paulo Bonavides: "*O modelo (federal), desde as origens, se contrapõe à forma absolutista e férrea do Estado unitário, monárquico, centralizador, despótico*. Seus compromissos foram contraídos historicamente com os estatutos do poder representativo, constitucional, limitado e, de preferência, republicano. Contempla a liberdade

O motivo da democracia ter como fundamento a descentralização é possibilitar a maior participação dos cidadãos na gerência da *res publica*, assegurando uma aproximação entre governantes e governados. O federalismo, descentralizador por excelência, é um instrumento de preservação democrática e, *ipso facto*, destinado a conviver com ela,<sup>64</sup> já que garante a participação de todos os interessados na decisão. Por isso é que modernamente acresce-se ao federalismo “a função de garantia da democracia participativa, com sua multiplicação de círculos de decisões políticas em que o cidadão fica mais próximo do poder”.<sup>65</sup>

Não por outro motivo é que se justifica, em face da democracia, a norma do artigo 155, § 2º, XII, g, da CF/88, que limitando a autonomia estadual, proíbe os estados de concederem isenções unilaterais. Para além da autonomia das Unidades Federadas, a Lei Maior fala em “deliberação dos Estados e do Distrito Federal”, sendo que a regulamentação da matéria pela LC 24/75, mantendo o perfil democrático insculpido na Constituição, criou um órgão no qual está assegurada a representação, em condições de paridade, de todos os Estados-membros: o Confaz. Ou seja, é frágil o argumento que compara o regime do ISS, com a regulamentação que lhe foi dada pela EC 37/02, com o regime do ICMS, porque neste, ao contrário daquele, o valor da democracia faz-se presente, eis que há a participação de todos os interessados na decisão. Corolário disso é que também há perfeita sintonia com o princípio federativo, porque todos participam da decisão igualmente. No caso da EC 37/02 foi o poder central quem decidiu a alíquota mínima do ISS, não existindo nenhum mecanismo que garanta a participação dos municípios (interessados) na questão, revelando o caráter antidemocrático do instituto, na contramão do federalismo.

Ademais, o ICMS tem caráter nacional,<sup>66</sup> embora seja cobrado pelos Estados-membros. Por isso, justifica-se a intervenção de todos os Estados e a “federalização” da sua legislação, particularmente da proibição de concessão de benefícios unilaterais. No caso do ISS, não há esse caráter nacional, o que por si só não justifica a intervenção da União e muito menos a federalização de sua legislação em relação às alíquotas. A única restrição que eles tiveram em sua autonomia relativamente ao ISS foi em relação às alíquotas máximas. Restrição, frise-se, decorrente dos tempos autoritários que esse país viveu (EC 1/69).

nas instituições e no cidadão. É *intrinsecamente descentralizador*. Exprime, como nenhum outro, a idéia do *self government*, do governo da lei, da *autodeterminação política, social e econômica de coletividades livres e atuantes*.” (“O Caminho para um Federalismo das Regiões”, *Revista de Informação Legislativa* 65/117 - grifamos)

<sup>64</sup> GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. “Perspectivas para o Federalismo”, in BASTOS, Celso Ribeiro (coord.), *op. cit.*, p. 148; DERZI, Misabel Abreu Machado. “Os Direitos Sociais Fundamentais e a Autonomia dos Estados Federados (a Contribuição Compulsória ao Pasep e ao INSS para garantir Serviços Assistenciais e Previdenciários aos Servidores Públicos Estaduais)”, in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 4º vol. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 157-158.

<sup>65</sup> ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*, p. 49.

<sup>66</sup> Foi o que Estevão Horvath, em palestra proferida no IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, defendeu: “(...) o ICMS, apesar de ser um imposto da competência dos Estados-membros da federação, tem um caráter marcadamente nacional. Talvez tenha sido essa a razão principal que fez o constituinte colocar esse dispositivo na Constituição, dizendo que os Estados não poderiam agir solitariamente, concedendo benefícios, isenções, ou outro tipo de tributo sob pena de, dessa forma, quebrar o pacto federativo imaginado em matéria tributária.” (*Revista de Direito Tributário* 67/106) No mesmo sentido, defendendo o caráter nacional do ICMS, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 218.

A Federação continua intacta com a previsão do Senado fixar para o ICMS as alíquotas mínimas e máximas para as operações internas (artigo 155, § 2º, V), porque aqui é o próprio órgão legislativo que representa os Estados-membros quem toma tal decisão; além dessa norma derivar do poder constituinte originário.

Sob esse prisma, não nos afigura apropriada a comparação do ISS com o ICMS, até porque este tem expressa limitação, decorrente do poder constituinte originário, no que concerne à possibilidade de isenção unilateral do imposto (art. 150, § 6º da CF), restrição inexistente em relação ao ISS.

## 10. Algumas Conseqüências para os Contribuintes

A instituição das alíquotas mínimas pouco influencia a vida dos contribuintes, pois mesmo que considerada obrigatória, deve ser harmonizada com outros princípios constitucionais. Logo, há de ser vista com cautela a recomendação de que a melhor alternativa para o contribuinte será seguir as orientações dadas pelos municípios, evitando imposições de penalidades (CTN, artigo 100, parágrafo único). Isso porque se o município, sem base em lei municipal, cobrar o ISS com a alíquota de 2%, tal cobrança será inconstitucional por manifesta infringência ao princípio da estrita legalidade tributária (CF, artigo 150, I). A legalidade tributária exige que a lei municipal majore a alíquota, vedando que atos infralegais o façam sob a pretensão alegação de que a EC 37/02 já a elevou e ele apenas reconhece isso, tendo um caráter meramente declaratório. Lembremos que a assertiva de que a Constituição não cria tributos deve ser entendida<sup>67</sup> - se conjugada com o princípio da autonomia das unidades federadas e da legalidade tributária - como a impossibilidade de se instituir tributos sem que a lei do ente local o faça de maneira específica. Nesse caso, a Constituição daria a competência (alíquota de 2%), traçando o perfil constitucional da exação, e a lei local a exerceria, instituindo o tributo propriamente dito com a alíquota de 2%.

Mas, se a lei municipal elevar a alíquota do ISS mesmo que seja ao patamar de 2%, deve fazê-lo de maneira a respeitar todos os princípios constitucionais tributários - além do da legalidade -, mormente os da irretroatividade e anterioridade tributária (artigo 150, III, *a e b*). A irretroatividade proíbe que o contribuinte, posteriormente, seja obrigado, mesmo que pela lei, a “complementar” os valores do ISS com a diferença da alíquota instituída pela lei municipal até o montante necessário pela aplicação de 2%.<sup>68</sup> Ademais, esta irretroatividade é qualificada pelo princípio da anterioridade, o qual determina que se postergue a cobrança para o início do exercício seguinte àquele em que a alíquota foi alterada.

<sup>67</sup> Esse aforismo, muito repetido no direito tributário, a nosso ver, não se aplica à União, já que o Congresso Nacional legisla como titular do poder federal, podendo inserir na Constituição todos os elementos da regra-matriz de incidência, possibilitando a cobrança do tributo sem que haja lei federal.

<sup>68</sup> Corrobora tal assertiva a lição de Tércio Sampaio Ferraz Junior, aduzindo que pelo conteúdo desse princípio “o contribuinte só pode ser cobrado (eficácia) por força de lei incidente ao tempo do fato, quer no que concerne aos pressupostos típicos, quer quanto à alíquota. Nenhum fato (para maior clareza, nenhum *evento*) ocorrido antes da vigência da lei nova pode ser apanhado por ela para compor o fato-tipo que ela institui. Aqui a proteção do contribuinte é mais ampla, pois não está em questão o ato jurídico perfeito e acabado. Do mesmo modo que a lei penal há de ser a do momento em que ocorre o fato punível (segundo ela), não podendo ter efeitos sobre eventos passados, assim também a lei que aumenta ou institui tributos não produz efeitos (não se pode cobrar) sobre fatos geradores (geradores conforme a lei nova) ocorridos antes de sua vigência.” (“Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 65/127)