

DOCTRINA

Imposto sobre Serviços (ISS): Inconstitucionalidade das Limitações ao Poder de tributar Municipal Impostas pela Emenda Constitucional nº 37/02

Alexandre Bleggi Araujo

I. Introdução

O presente estudo tem por objetivo analisar a prescrição normativa da Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, em especial no que concerne às suas disposições acerca do Imposto sobre Serviços - ISS, estejam elas estabelecidas como normas modificadoras do Texto Constitucional até então vigente, estejam elas estabelecidas como normas que inserem disposições normativas, de cunho transitório, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Por sua vez, não se tem a pretensão de encerrar as discussões que a Emenda Constitucional nº 37/02 possa ter trazido para o contexto constitucional tributário brasileiro, mas sim apresentar dúvidas e levantar questionamentos sobre as alterações da Carta Magna brasileira, determinadas nesta Emenda Constitucional.

II. O Município no Contexto Federativo Nacional

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, fruto do trabalho da Assembléia Nacional Constituinte, não só consagrou o princípio federativo brasileiro, insculpido nas Constituições Federais remotas, como também atendeu a anseios de consagrados doutrinadores brasileiros, elevando os Municípios à categoria de entes da Federação, alçando-os à categoria de entes componentes da estrutura federativa brasileira, dotando-os de capacidade própria.

Tal afirmação pode ser constatada na análise do art. 1º da Constituição Federal, *in verbis*:

“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.”



**Alexandre Bleggi
Araujo**
é Advogado e
Consultor Tributário
em Curitiba.

Com fulcro na redação do art. 1º da Carta Magna nacional, percebe-se que o Estado brasileiro é composto pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Não obstante, todos os entes federados indicados se revestem de autonomia também assegurada constitucionalmente, conforme prescreve o art. 18 da Carta Magna Nacional:

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

Desta forma, em razão dos textos constitucionais reproduzidos, pode-se afirmar que os Municípios foram alçados à condição de peça essencial da Federação, constituindo-se em entidades estatais de terceiro grau, integrantes do e necessárias ao nosso sistema federativo, conforme elucida José Afonso da Silva¹ ao citar os clássicos municipalistas Hely Lopes Meirelles² e Diogo Lordello de Melo³.

A propósito, o grande mestre constitucionalista citado reconhece o sistema triplo de forma de governo na qual se encontra atualmente estruturada a República Federativa do Brasil⁴, em que pese seu entendimento de que tal contexto é equívocado⁵.

Em assim sendo e uma vez dotados de autonomia, consagrada na prescrição constitucional do art. 18, combinado com o art. 29, ambos da Carta Magna Nacional, que prescrevem o princípio da autonomia dos Municípios, estes entes da Federação passaram a exercer os poderes que lhes foram conferidos pelo poder constituinte originário. Desta forma, passaram a dispor de competências que lhes foram declinadas pela Assembléia Nacional Constituinte.

III. Competência: Conceito, Repartição e sua Classificação

Uma vez sendo o Estado Federativo Brasileiro composto por entes autônomos, cada qual foi agraciado, pela Assembléia Nacional Constituinte, com competência para o exercício dessa autonomia. A propósito, é por tal motivo que, dentre outras denominações que lhe é dada, a Constituição Federal também é conhecida como uma “Carta de Competências”.

Ora, mas o que vem a ser competência? Competência nada mais é que o poder, a capacidade que se confere a uma determinada pessoa a fim de que a mesma possa gerir seus próprios negócios. No que concerne às competências dos entes da Federação, trata-se do poder qualitativo e quantitativo que o Instrumento Normativo Supremo de nossa Federação conferiu a cada um de seus entes, para gerirem seus próprios negócios.

¹ *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1994, p. 544.

² *Direito Municipal Brasileiro*. 4ª ed., São Paulo: RT, p. 17.

³ *Diário da Assembléia Nacional Constituinte*. Suplemento nº 62, p. 25.

⁴ Afirma José Afonso da Silva (ob. cit., p. 545 - os grifos constam do texto original), que, “no Brasil, o sistema constitucional eleva os Municípios à categoria de entidades autônomas, isto é, entidades dotadas de organização e governos próprios e competências exclusivas. Com isso, a Federação brasileira adquire peculiaridade, configurando-se, nela, realmente, três esferas governamentais: a da *União* (governo federal), a dos *Estados Federados* (governos estaduais) e a dos *Municípios* (governos municipais), além do *Distrito Federal*, a quem a Constituição agora conferiu autonomia.”

⁵ Ob. cit., p. 414.

Assim sendo, tanto a União, como os Estados, quanto o Distrito Federal bem como os Municípios possuem competências estatuídas pela Carta Magna Nacional.

Estas competências, por sua vez, foram definidas em razão de interesses, os quais predominam tanto a nível nacional, quanto a nível regional, como a nível local. Não restam dúvidas de que estes interesses, debatidos e conflitados pelos membros da Assembléia Nacional Constituinte, foram avaliados para a repartição das competências.

Não obstante e justamente em razão de tais interesses é que o poder constituinte originário brasileiro acabou por enumerar as diversas competências de cada um dos entes da Federação, o que nos possibilita inclusive elencar as modalidades de competências legislativas. São elas: a competência exclusiva, a competência privativa, a competência comum, a competência concorrente, a competência suplementar, a competência extraordinária e a competência residual.

Desta forma, passaram os Municípios a ter capacitação para exercer e desempenhar sua própria atividade normativa⁶, a qual pode tanto ser privativa como comum⁷.

Não obstante e uma vez estando as competências dispostas na Carta Magna Nacional em razão da prevalência de interesses, em algumas situações até mesmo a competência privativa pode estar subordinada a uma limitação a ser estatuída e prescrita por outro ente legislativo. Para tanto, contudo, reafirmamos, há a necessidade de não só haver a previsão constitucional para que se estabeleçam tais limitações como também a necessidade de que tal limitação seja fruto da prevalência de um interesse maior, superior.

IV. Das Competências Privativas Tributárias dos Municípios

A Assembléia Nacional Constituinte, ao dispor acerca das competências municipais, discorreu sobre a competência normativa privativa, conforme se depreende da análise do art. 30 da Constituição Federal, no qual, dentre outras, conferiu-lhes capacidade para legislar sobre tributos municipais:

“Art. 30. *Compete aos Municípios:*

(...)

IV - *instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei*”. (Os grifos não constam do original)

Esta capacidade normativa, a ser exercida e desempenhada pelos Municípios, por sua vez, deve atender a alguns parâmetros constitucionais. Assim, compete aos

⁶ Neste sentido vide as brilhantes lições de Raul Machado Horta (*A Autonomia do Estado-membro no Direito Constitucional Brasileiro*. Belo Horizonte, 1964, p. 49).

⁷ Estas são as únicas modalidades de competência cujo exercício pode ser tomado pelos Municípios. Isso porque a competência exclusiva, que se difere da privativa, encontra-se prescrita no art. 21 da Constituição Federal, de uso facultativo apenas da União. Da mesma forma, não se estendem aos Municípios a competência concorrente, conforme prescreve o art. 24, *caput*, da Carta Magna Nacional, de exercício restrito da União, dos Estados e do Distrito Federal, a competência suplementar, prescrita no art. 24, § 2º, da Constituição Federal, bem como a competência extraordinária, esta destinada excepcionalmente a dispor sobre os impostos extraordinários, na forma como prescreve o art. 154 da Constituição Federal.

Municípios instituir tributos municipais por intermédio da promulgação de leis⁸, bem como arrecadá-los mediante o exercício da atividade administrativa plenamente vinculada à norma legal⁹.

Os tributos municipais, assim definidos pela Assembléia Nacional Constituinte, encontram-se prescritos no art. 156 da Constituição Federal, *in verbis*:

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

I - propriedade predial e territorial urbana;

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

III - *serviços de qualquer natureza*, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (Os grifos não constam do original)

Ante o exposto, percebe-se que compete privativamente aos Municípios instituir os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, sobre a transmissão de bens *inter vivos* - ITBI - e sobre a prestação de serviços - ISS¹⁰.

Para exercer tais competências, cabe aos Municípios legislar sobre os impostos acima enumerados. Para tanto, haverá de descrever o antecedente da norma jurídica tributária, bem como de prescrever o seu conseqüente.

Assim, no que concerne a qualquer um dos impostos acima indicados, caberá a cada um dos Municípios, no exercício de sua competência legislativa tributária, não só rotular os tributos, mas indicar seu aspecto material (hipótese de incidência), bem como seus aspectos temporal e espacial, além de prescrever os critérios indicativos para que a Administração Pública, ao proceder a fiscalização e cobrança dos tributos, eleja, adequadamente, os sujeitos ativo e passivo, bem como a base de cálculo, a alíquota e o *quantum debeat* tributário.

Somente indicando todos os aspectos acima elencados é que o Poder Municipal estará exercendo ampla e adequadamente sua competência tributária, instituindo, por conseguinte, a norma jurídica tributária. A propósito, neste sentido manifesta-se Marcos Bernardes de Mello¹¹:

⁸ No Brasil, não só em matéria de legislação tributária, mas regra geral, vigora o princípio da legalidade. No que concerne à legislação tributária, este alicerce básico é denominado de princípio da estrita legalidade tributária, segundo o qual os tributos somente podem ser criados por lei, estando o mesmo insculpido e consagrado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

⁹ Não obstante os tributos serem instituídos por leis, respeitando-se assim o princípio da estrita legalidade tributária, as normas que vinculam os atos administrativos voltados à exigibilidade e arrecadação das exações tributárias também devem ser erigidos por instrumentos legais. Neste sentido, a propósito, são as brilhantes manifestações de Roque Antonio Carrazza, que, em seu *Curso de Direito Constitucional Tributário* (10ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 178), fundado no princípio da estrita legalidade administrativa, consagrado no art. 37, e no princípio genérico da legalidade, prescrito no art. 5º, inciso II, ambos da Carta Magna Nacional, afirma que “o Fisco não pode, por decisão própria, isso é, sem base legal, prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Pelo contrário, deve lançar e arrecadar os tributos na forma da lei”. A propósito, previamente, na obra anteriormente referida (p. 176 - os grifos constam do original), Roque Antonio Carrazza suscita que “a lei indica (...) não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a adotar, para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão”.

¹⁰ Há quem ressalte que tal competência não é privativa e sim comum. Neste sentido doutrina Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1993, pp. 143-144), posto que a União, extraordinariamente, pode instituir impostos compreendidos na competência dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Municípios, conforme art. 154, inciso II, da Carta Magna nacional. A propósito, destacamos que, assim como Roque Antonio Carrazza (ob. cit., p. 294), não compartilhamos deste entendimento.

¹¹ *Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência*. 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 19, ao relatar a norma jurídica sob o enfoque da teoria geral do direito.

“(…), a norma jurídica constitui uma proposição através da qual se estabelece que, ocorrendo determinado fato ou conjunto de fatos (= suporte fático) a ele devem ser atribuídas certas conseqüências no plano do relacionamento inter-subjetivo (= efeitos jurídicos). Então, uma proposição jurídica, para ser completa, há de conter, ao menos:

- a) a descrição de um suporte fático do qual resultará o fato jurídico [hipótese de incidência];
- b) a prescrição dos efeitos atribuídos ao fato jurídico respectivo.”

No mesmo sentido afirma Roque Antonio Carrazza¹²:

“Assim, criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever, pormenorizadamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas*.”

Há de se perquirir, neste momento, se o exercício desta competência é amplo ou fica sujeito a limitações.

V. Das Limitações ao Poder de tributar dos Municípios

A Constituição Federal, em seu capítulo voltado para a matéria tributária¹³, elencou inúmeras normas que limitam o poder de tributar dos entes da Federação, enumerando, assim, garantias aos contribuintes.

Tais limitações, a propósito, constituem-se em princípios constitucionais tributários, amplamente consagrados em nosso ordenamento jurídico. Tratam-se dos princípios da estrita legalidade tributária, da isonomia tributária, da irretroatividade e da anterioridade das leis tributárias, do não-confisco tributário, da liberdade de transição intermunicipal e interestadual sem restrições tributárias, todos consagrados no art. 150, incisos I a V, da Constituição Federal.

Não obstante, outras garantias encontram-se amplamente asseguradas: é o caso do princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, bem como das normas de imunidade, no que concerne aos impostos, elencadas no inciso VI do art. 150 da Carta Magna Nacional, dentre outros mais específicos, indicados a cada uma das espécies tributárias¹⁴.

Contudo, algumas limitações ao poder de tributar não se constituem em princípios. Tratam-se de normas jurídicas, contidas no bojo de nossa Constituição Federal, editadas em razão do maior ou menor interesse federal, regional ou local, avaliado quando dos trabalhos realizados pela Assembléia Nacional Constituinte.

Assim, o poder constituinte originário estabeleceu limitações específicas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, às contribuições es-

¹² Ob. cit., p. 176 (os grifos constam do original).

¹³ “Do Sistema Tributário Nacional”, arts. 145 a 162.

¹⁴ Quando fazemos menção às várias espécies tributárias, estamos nos referindo aos impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais (contribuições sociais, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de intervenção no domínio econômico) e empréstimos compulsórios, cujas mais variadas concepções (bipartida, tripartida, quadripartida ou quinquipartida) os elencam como espécies tributárias ou até mesmo como figuras *sui generis*, sempre amplamente submetidas às normas gerais de direito tributário. A propósito, sobre esta matéria, indicamos a obra de Marco Aurelio Greco (*Contribuições [uma Figura 'sui Generis']*, Dialética: São Paulo, 2000) e artigo de Octavio Campos Fischer, intitulado “As Espécies Tributárias No Ordenamento Jurídico Brasileiro” (*Revista da Faculdade de Direito*, nº 28, Universidade Federal do Paraná, Curitiba: ano 28, 1994/1995).

peciais, bem como ao próprio ISS. Estando o presente estudo voltado para as novas disposições inseridas em nosso ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 37/02, voltar-nos-emos tão-somente para as limitações constitucionalmente definidas ao imposto sobre serviços.

Assim, no que concerne a este imposto, não restam dúvidas de que o poder constituinte originário limitou a competência dos Municípios, os únicos entes da Federação autorizados a legislar sobre o ISS, conforme dispõe o já reproduzido art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

A primeira delas está fundada no fato de que os serviços a serem tributados pelos Municípios não podem ser objeto da incidência de outro imposto, de competência estadual, qual seja, o ICMS. É o que se depreende da análise da redação constitucional anteriormente reproduzida - parte intermediária do inciso III do art. 156 da Carta Magna. Desta forma, o exercício da capacidade legislativa dos Municípios, para instituir e arrecadar o ISS, não é amplo, pois os mesmos não podem dispor sobre a incidência do ISS sobre os fatos de prestar serviços de transporte intermunicipal e/ou interestadual, bem como sobre os fatos de prestar serviços de comunicação.

Não obstante, esta não é a única restrição para que os Municípios exerçam sua capacidade legislativa tributária de instituir e arrecadar o ISS. O poder constituinte originário estabeleceu outras limitações ao poder de os Municípios tributarem os serviços, constantes da redação do art. 156, § 3º, da Constituição Federal, a seguir reproduzido:

“Art. 156. (*omissis*)

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III [ISS], cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.”

Percebe-se, diante da norma constitucional supra, que as limitações impostas pelo constituinte originário ao poder de tributar dos Municípios ficam adstritas às prescrições normativas infraconstitucionais editadas pela União Federal.

Estas limitações, cuja referência encontra-se contida no bojo do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, *a priori*, podem parecer inconstitucionais em razão dos princípios federativo e da autonomia dos Municípios, já anteriormente relatados. Contudo, também conforme já mencionado, a fixação dos referidos limites é amplamente regular, uma vez que competia à Assembléia Nacional Constituinte, no exercício de suas funções, definir as competências para cada um dos entes da Federação, impondo-lhes as limitações que achasse cabíveis. O declínio das competências foi executado por aquela Assembléia Nacional Constituinte; contudo, mediante fixação de limites, os quais são amplamente permitidos em função de que são limitações advindas do próprio texto constitucional.

Neste sentido elucida Marçal Justen Filho¹⁵, quando afirma que “... a única limitação [de competência tributária] possível é [aquela] decorrente de autorização

¹⁵ *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 161.

constitucional. Nesse passo, há de rememorar-se a norma do art. 24, § 4º, da Constituição [art. 156, § 3º, inciso I, da redação original da Constituição de 1988], dispondo a faculdade de lei complementar ‘fixar as alíquotas máximas’ do ISS”, ainda que a referida limitação recaia sobre apenas um dos aspectos da norma jurídica de incidência de um tributo, como é o caso da alíquota.

Na mesma conjuntura são as manifestações de Paulo de Barros Carvalho¹⁶, para quem “as competências resultam justamente do feixe de *limitações* que a Constituição estatui”.

Não restam dúvidas, entretanto, de que existe uma antinomia entre a norma limitativa do art. 156, § 3º, incisos I e II, da Constituição Federal e o princípio da autonomia dos Municípios, consagrado no art. 18, combinado com o art. 29, ambos da Carta Magna nacional, fruto do princípio federativo insculpido no art. 1º do Texto Supremo.

A propósito, o próprio Marçal Justen Filho¹⁷ assim descreve em sua obra: “A questão torna-se paradoxal: se há autonomia municipal, poderia dizer-se, seria inviável a interferência da lei complementar no campo da competência tributária municipal. Assim seria, se não houvesse o art. 156, § 3º.”

Contudo, conforme se depreende de sua própria explanação, a interferência no exercício da competência tributária está relacionada a uma determinação constitucional originária. Tal entendimento, a propósito, se coaduna com o tão criticado¹⁸ art. 6º do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, (...)”

Não obstante, a fixação da alíquota máxima do ISS, por lei complementar, determinada pelo art. 156, § 3º, inciso I, da Constituição Federal, atenderia a um interesse nacional, qual seja, o de se fazer com que os Municípios não imputassem aos contribuintes do ISS uma carga tributária tão elevada que viesse a impedir que esta atividade econômica se desenvolvesse em nosso País¹⁹.

Ante o exposto, claro está que a competência municipal para instituir e arrecadar o ISS encontra limitações constitucionais. A propósito, as limitações acima indicadas, prescritas no art. 156, § 3º, da redação original de nossa Carta Magna, já vigoravam desde a Constituição Federal de 1967/1969, submetida a limitações asseguradas pelo próprio poder constituinte originário.

Mister ressaltar, ainda, que a Constituição Federal é a referência do legislador infraconstitucional; neste caso, do legislador municipal. Este, inclusive, é o entendimento emanado por Renato Lopes Becho²⁰, para quem, “naqueles temas em que

¹⁶ Ob. cit., p. 145 (o grifo consta do original).

¹⁷ Ob. cit., p. 174, com a indicação do artigo constante na atual Constituição Federal de 1988, vez que o texto original faz referência ao mesmo dispositivo constitucional, vigente à época da Constituição de 1967/1969.

¹⁸ As críticas referidas encontram-se esposadas na obra de Paulo de Barros Carvalho (ob. cit., pp. 144-145), nas quais o eminente tributarista caçoa a imprecisão legislativa, bem como as inconstitucionalidades ali dispostas. Contudo, reproduzimos o artigo 6º acima para o fim de apenas demonstrarmos que o Código Tributário Nacional também confirma, desnecessariamente, é verdade, os termos prescritos na Constituição Federal.

¹⁹ Marçal Justen Filho (ob. cit., p. 174) elucida, inclusive, que esta limitação é fruto da aplicação da extrafiscalidade tributária.

²⁰ *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 28.

o constituinte traçou disposições expressas, ele limitou o trabalho do legislador infraconstitucional. Ou seja, o constituinte fixou, previamente, o conteúdo daquilo que tocou.”

VI. Da Alteração das Limitações ao Poder de os Municípios tributarem o ISS

Não obstante a existência de limitações ao poder de os Municípios legislarem acerca dos aspectos da regra-matriz de incidência do ISS, conforme já relatado anteriormente, o Congresso Nacional, por intermédio da Emenda Constitucional nº 37, promulgada em 12 de junho de 2002 e publicada no *Diário Oficial da União* do dia seguinte, inseriu novas limitações tributárias, conforme se depreende da reprodução a seguir:

“Art. 2º O § 3º do art. 156 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 156. (omissis)

(...)

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

I - *fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;*

(...)

III - *regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*’

Art. 3º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos 84, 85, 86, 87 e 88:

‘(...)

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 da 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.*’

Art. 4º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.”
(Os grifos não constam do original)

Da redação supra, conferida aos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, percebe-se que o poder constituinte derivado estabeleceu que ao Congresso Nacional, por intermédio de lei complementar, não caberá mais apenas a responsabilidade de estabelecer as alíquotas máximas de ISS, mas também as alíquotas mínimas do referido imposto municipal, bem como regular a forma e condições pelas quais serão concedidos e revogados isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Novamente cabe ao intérprete questionar: as novas limitações ao poder de os Municípios tributarem o ISS são constitucionais, da mesma forma como demonstrado no tópico V?

Quer nos parecer que estas novas limitações, inseridas pela Emenda Constitucional nº 37/02, não devem prosperar, por manifesta inconstitucionalidade. Senão vejamos.

VI.1. *Emenda constitucional - cabível sua inconstitucionalidade?*

O ordenamento jurídico nacional é composto por um conjunto de normas, sejam elas de cunho primário ou secundário, que se destinam a modificar e/ou interrometer alterações no mundo jurídico - normas de cunho primário - e a regulamentar e melhor explicitar as leis - normas de cunho secundário.

Contudo, este ordenamento tem como norma basilar a Constituição Federal. Desta forma, toda e qualquer norma jurídica deve se ater aos termos constitucionalmente prescritos. Não cabe ao legislador, portanto, seja através de normas de cunho primário ou secundário, dispor nova ordem jurídica que contrarie a Carta Magna Federal, sob pena de manifesta inconstitucionalidade ou ilegalidade, respectivamente.

Não obstante, é cediço que a Constituição Federal pode ser modificada pelo constituinte derivado. A propósito, tal alteração somente pode se dar por meio de Emendas Constitucionais²¹, conforme se depreende da análise do art. 60 da Constituição Federal:

“Da emenda à Constituição

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.”

Há de se destacar, no entanto, que a Constituição Federal não pode ser emendada em todos os seus termos. Isso decorre do fato de que o nosso sistema constitucional é rígido, posto que o constituinte originário garantiu a intangibilidade de algumas cláusulas, denominadas de cláusulas pétreas, bem como estabeleceu um maior número de requisitos para que se proceda sua alteração, em comparação com os procedimentos aplicáveis aos demais instrumentos legislativos²². Para tanto, fez inserir, afora a redação dos incisos do art. 60 supra-reproduzido, a seguinte redação no § 4º do artigo acima reproduzido:

“Art. 60. (omissis)

§ 4º *Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias fundamentais.” (Os grifos não constam do original)

²¹ Cabe ressaltar, neste momento, que, didaticamente, parte da doutrina classifica as emendas constitucionais como normas de mesma força hierárquica da Constituição, parte como normas de força hierárquica imediatamente inferior à Constituição. Particularmente, corroboramos o entendimento segundo o qual as emendas constitucionais são normas de competência distinta de nosso Instrumento Legislativo Supremo.

²² Neste sentido assevera José Afonso da Silva (ob. cit., pp. 46-47).

Percebe-se, por conseguinte, que as matérias referentes à forma federativa de Estado, à tripartição e independência dos Poderes dos entes federativos, bem como aos direitos e garantias fundamentais do cidadão, assim como o voto direto, secreto, universal e periódico, são inalteráveis até mesmo por emenda constitucional.

Assim sendo, caso uma emenda constitucional disponha norma que venha a violar quaisquer das cláusulas pétreas elencadas no art. 60, § 4º, da Carta Magna, acima reproduzido, será inconstitucional.

O estudioso pode estar a se perguntar: emenda constitucional pode ser declarada inconstitucional? A resposta é afirmativa. A propósito, o E. Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADIn nº 939-DF, cuja ementa se reproduz a seguir, assim se pronunciou:

“Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. IPMF. Imposto Provisório sobre a Transmissão de Valores e de Créditos e Direito de Natureza Financeira - IPMF. Artigos 5º, § 2º, 60, § 4º, incisos I a IV, 150, incisos III, ‘b’, e VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, da Constituição Federal.

1. Uma *Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal*, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, ‘a’, da CF).”²³

Diante do exposto, não restam dúvidas de que a afirmativa expendida ao final do tópico VI, supra, no que se refere ao aspecto formal, começa a ser confirmada, vez que norma contida em Emenda Constitucional pode ser declarada inconstitucional pela Suprema Corte nacional.

VI.2. *Justificativa da alteração dos incisos do § 3º do artigo 156 da Constituição Federal*

O estudioso do direito, com o advento e publicação da Emenda Constitucional nº 37/02, deve ter percebido que sua edição foi fruto de um interesse político e financeiro dos grandes Municípios brasileiros.

Tal conclusão, a propósito, é lógica, posto que é sabido que muitos dos contribuintes do ISS, ao vislumbrarem a possibilidade de modificarem a sede de seu estabelecimento para outros Municípios nos quais as alíquotas do ISS eram/são inferiores a 5% (cinco por cento), alíquota média adotada em boa parte dos grandes Municípios²⁴, acarretaram significativa redução da arrecadação tributária destes entes federativos.

Assim, objetivando evitar a instaurada e denominada “guerra fiscal” entre os Municípios, o poder constituinte derivado estabeleceu novas limitações ao poder de tributar dos Municípios, no que concerne ao ISS. Trata-se, portanto, de nova disposição constitucional estabelecida em função de critérios extrafiscais.

Desta forma, foi estabelecida a imposição de alíquota mínima de ISS para todos os Municípios brasileiros, bem como a vedação de concessão de qualquer isen-

²³ Os grifos não constam do original.

²⁴ A alíquota média de ISS indicada é fruto das legislações municipais vigentes, para o ano de 2002, nos Municípios de São Paulo, Curitiba, Porto Alegre e Belo Horizonte.

ção, benefício ou incentivo fiscal que resulte em tributação equivalente a percentual inferior a 2% (dois por cento) do preço dos serviços.

VI.3. Do aspecto espacial do ISS - inexistência de “guerra fiscal” municipal

A denominada “guerra fiscal” do ISS, indicada no tópico VI.2, é fruto da disposição infraconstitucional do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, *in verbis*:

“Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela de estrada explorada.”

Esta prescrição legal, já implementada à época em que vigente a Constituição Federal de 1967/1969, contraria o aspecto espacial da norma jurídica de ISS indicada, tacitamente, no art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

Tal afirmativa, aliás, decorre do fato de que o poder constituinte originário indicou o local da prestação do serviço como sendo o critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS. Isso porque é no local onde o serviço é efetivamente prestado que ocorre seu fato imponível, como bem elucida Marçal Justen Filho²⁵, local este onde nem sempre se encontra sediado o prestador de serviço.

A referida indicação constitucional tácita do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS, acima indicada, encontra-se amplamente reconhecida nas diversas decisões já prolatadas no E. Superior Tribunal de Justiça, já transitadas em julgado e cujas ementas encontram-se reproduzidas a seguir:

“Processual Civil e Tributário - ISS - Serviços de Construção Civil - Local do Recolhimento - Interpretação do art. 12 do D.L. 406/68 - Negativa de Vigência de Lei Federal Não Configurada - Divergência Jurisprudencial Não Comprovada - Precedentes.

O Município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, *em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município, o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território.*

(...)

Recurso não conhecido.”

(REsp nº 115.279/RJ, STJ, 2ª T., un., Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 6.4.99, DJU de 1º.7.99, p. 163 - os grifos não constam do original)

“Processual Civil. Recurso Especial. Ausência de Prequestionamento. Decisão Recorrida que assenta em mais de um Fundamento. Não Conhecimento.

(...)

Embora a Lei considere local da prestação de serviços, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. *É o local da pres-*

²⁵ Ob. cit., p. 147.

tação de serviços que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. Precedentes do STJ.”

(REsp nº 61.615/RN, STJ, 1ª T., un., Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 25.10.95, DJU de 4.12.95, p. 42.080 - o grifo não consta do original)

No mesmo sentido das decisões cujas ementas foram acima reproduzidas foi prolatada recente decisão naquele Tribunal Superior, ainda não transitada em julgado, encontrando-se pendente pedido de reforma pela via recursal:

“Tributário - ISS - Serviços de Composição Gráfica - Município Competente para exigir - Local da Realização do Fato Gerador - Interpretação do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68 - Precedentes.

- Consoante iterativa jurisprudência desta eg. Corte, o *Município competente para a cobrança do ISS é aquele em cujo território se realizou o fato gerador, em atendimento ao princípio constitucional implícito que atribui àquele Município, o poder de tributar os serviços ocorridos em seu território.*

- Executados os serviços de composição gráfica em estabelecimentos localizados em outros Municípios, não tem a Municipalidade de Curitiba competência para exigir iss referente a esses fatos geradores.

- Recurso especial não conhecido.”

(REsp nº 252.114/PR, STJ, 2ª T., un., Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 17.10.02, DJU de 1º.12.02, p. 269 - os grifos não constam do original.)

Desta forma, a norma contida no art. 12, alínea “a”, do Decreto-lei nº 406/68 é inconstitucional²⁶, posto que o local da incidência do ISS, que, por consequência, acaba por indicar o sujeito ativo da referida exação tributária, é o local onde o fato signo presuntivo de riqueza ocorre e não onde o prestador do serviço possui seu estabelecimento.

Marçal Justen Filho²⁷ assim fundamenta tal inconstitucionalidade:

“Estar-se-ia a tributar não mais a prestação do serviço, mas o fato de se deter domicílio em um determinado Município. A prestação de serviço deixaria de ser o núcleo da hipótese de incidência, para tornar-se o fundamental a existência de domicílio em um certo e determinado Município.”

Neste sentido também se manifesta Aires Fernandino Barreto²⁸:

“Há muito tempo, (...), vimos defendendo que o ISS, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, só pode ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, pensamos que o art. 12, ‘a’, do Decreto-lei 406/68 é inconstitucional, por invasão da área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Com efeito, a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário, repudia, que ser-

²⁶ Esta inconstitucionalidade, por sua vez, em que pese esteja reconhecida nas decisões proferidas no Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende das reproduções contidas no presente estudo, não foi assim expressamente declarada por aquele Tribunal, pela prática de eufemismo.

²⁷ Ob. cit., p. 148.

²⁸ “ISS - Conflitos de Competência. Tributação de Serviços e as Decisões do STJ”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 60. São Paulo: Dialética, set.-2000, pp. 7-16 (os grifos não constam do original).

viços prestados no Município 'A' possam ser tributados pelo Município 'B', apenas por estar neste último o 'estabelecimento prestador'."

A propósito, a inconstitucionalidade acima defendida também encontra amparo na decisão emanada no E. Superior Tribunal de Justiça, já transitada em julgado, cuja ementa encontra-se reproduzida a seguir:

"Tributário. ISS. Sua Exigência pelo Município em cujo Território se verificou o Fato Gerador. Interpretação do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68.

Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (Município) o poder de tributar as prestações em seu território.

A Lei Municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de Município onde não se pode ter voga.

Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente."

(REsp nº 54.002/PE, STJ, 1ª T., un., Rel. Demócrito Reinaldo, j. 5.4.95, DJU de 8.5.95, p. 12.309 - os grifos não constam do original)

Portanto, não sobram dúvidas acerca de que o ISS é devido no local onde o serviço é efetivamente prestado. Por conseguinte, será sujeito ativo dessa exação tributária, em razão da competência territorial, o Município onde for realizado o serviço e não onde o prestador possui seu estabelecimento. Este entendimento, a propósito, torna-se aplicável independentemente de o contribuinte possuir dois ou mais estabelecimentos em Municípios distintos, conforme se depreende da ementa jurisprudencial a seguir reproduzida, já transitada em julgado:

"Tributário. ISS. Município Competente para exigir o Tributo. CTN, art. 127, II. Decreto-lei 406/68 (art. 12, a).

1. É juridicamente possível as pessoas jurídicas ou firmas individuais possuírem mais de um domicílio tributário.

2. *Para o ISS, quanto ao fato gerador, considera-se o local onde se efetivar a prestação do serviço. O estabelecimento prestador pode ser a matriz, como a filial, para os efeitos tributários, competindo o do local da atividade consultiva do fato gerador.*

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Recurso provido."

(REsp nº 302.330/MG, STJ, 1ª T., un., Rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 5.4.01, DJU de 22.10.01, p. 271- os grifos não constam do original)

No mesmo sentido fora prolatada decisão no REsp nº 23.371/SP, oriunda de julgamento na 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, da lavra do Min. Relator Milton Luiz Pereira, proferida em 31 de agosto de 1994.

Do exposto, pode-se concluir, portanto, que não existe a chamada "guerra fiscal" do ISS em razão da fixação de maiores ou menores alíquotas.

Assim sendo, não são as baixas alíquotas de ISS, fixadas em lei pelos pequenos Municípios, no exercício de suas competências, que irão acarretar economia tributária aos contribuintes, bem como disputas entre os diversos Municípios que possam estar, direta ou indiretamente, relacionados com o sujeito passivo, com o tomador do serviço ou com o fato imponible propriamente dito.

A propósito, a simples aplicação do arquetipo constitucional do ISS finda com qualquer discussão e “guerra fiscal” existente acerca do tributo em comento.

VII. Da Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 37/02 no Tocante ao ISS

Ante o exposto, podemos expor dois fundamentos de inconstitucionalidade das normas da Emenda Constitucional nº 37/02, que estabelecem as limitações ao poder de tributar outorgado aos Municípios, pelo poder constituinte originário, no concernente ao ISS: a infringência do princípio da autonomia municipal, oriundo do princípio federativo; e a inexistência de fundamento de relevante interesse nacional para a fixação de alíquotas mínimas de ISS. Senão vejamos.

VII.1. Infringência ao princípio da autonomia municipal

Conforme já anteriormente exposto, os quatro entes federativos brasileiros (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são autônomos entre si, cabendo a cada qual gerir e administrar seus governados e suas finanças.

Para tanto, cada pessoa política recebeu do poder constituinte originário competência para desenvolver suas atividades.

Tais competências, devidamente declinadas no Texto Supremo, não podem ser retaliadas ou restringidas por quaisquer dos demais entes da Federação, exceto nas hipóteses prescritas e excepcionadas pelo referido poder constituinte originário.

Assim, qualquer limitação que exceda às determinações constitucionais originárias violará o princípio da autonomia da Federação, do qual é fruto o princípio da autonomia municipal, consagrado no art. 18, combinado com o art. 29, ambos da Constituição Federal.

No que concerne à disposição contida nos arts. 2º e 3º da Emenda Constitucional nº 37/02, no tocante ao ISS, não restam dúvidas de que se constituem em novas restrições ao poder de tributar dos Municípios. Este poder, a propósito, é exercido por cada ente municipal, facultativamente²⁹, dentro de sua respectiva territorialidade, na qual lhe compete dispor sobre todas as normas tributárias de sua competência, conforme combinação dos arts. 30, inciso IV, e 156, incisos I a III, ambos da Carta Magna Nacional.

Uma vez sendo disciplinada a competência tributária, cabe a cada pessoa política dispor sobre a regra-matriz de incidência de seus tributos, a qual não pode contrariar ou modificar as diretrizes constitucionalmente estabelecidas.

Por conseguinte, compete a cada Município dispor sobre a hipótese de incidência do tributo, definir o momento e o local de sua ocorrência, bem como prescrever os aspectos quantitativo e pessoal do mesmo.

²⁹ Neste sentido assevera Roque Antonio Carrazza (ob. cit., p. 298), a quem a facultatividade de seu exercício é uma das características da competência tributária, assim como sua privatividade, sua indelegabilidade, sua inaducabilidade, sua inalterabilidade e sua irrenunciabilidade.

A alíquota, conforme explanado anteriormente, é um dos elementos componentes da regra-matriz de incidência de qualquer tributo. Portanto, cabe a cada Município dispor sobre a alíquota de ISS a ser aplicada em razão das prestações de serviços.

Esta tributação, no entanto, somente ocorrerá nos limites territoriais de cada Município. Assim, serão tributados pelo Município “A” somente os serviços que sejam prestados em seu território, independentemente de onde esteja sediado o prestador e o tomador do serviço. A propósito, esta é a diretriz constitucional, como bem elucidam Marçal Justen Filho e Aires Fernandino Barreto, anteriormente citados, confirmada pelo ementário do E. Superior Tribunal de Justiça.

Por conseqüência, a definição de alíquotas do ISS não gera qualquer “guerra fiscal” municipal, posto que cada Município institui e cobra o tributo na forma como estabelecido em sua própria lei, não havendo, no que condiz com o tributo ora tratado, qualquer forma de se estabelecer que o local da prestação do serviço é outro que não aquele em que a atividade profissional seja realizada.

Por tal motivo, inclusive, é que o art. 12, alínea “a” do Decreto-lei nº 406/68 é inconstitucional, conforme já explicitado, posto que não há conflito de competência a ser dirimido.

Diante disso e tendo em vista o princípio da autonomia dos Municípios, evidente que existe uma antinomia entre o mesmo e as normas limitativas de tributação do ISS prescritas na Constituição de 1988, seja em sua redação original, seja na atual redação constitucional. Esta antinomia, inclusive, foi reconhecida por Marçal Justen Filho, conforme exposto no tópico V.

Entretanto, as antinomias fruto do texto constitucional originário não inviabilizam a aplicação do princípio da autonomia municipal, vez que a Carta Magna constitucional é que define as competências de cada um dos entes federativos, cabendo a ela própria fixar os limites deste exercício.

Por sua vez, as limitações que atualmente vigem, em função da Emenda Constitucional nº 37/02, estas sim, seja na regra do art. 156, § 3º, inciso I, seja na regra do inciso III do mesmo dispositivo constitucional, não se coadunam com o princípio da autonomia dos Municípios, posto que não compete ao poder constituinte derivado dispor de forma contrária às prescrições constitucionais que estabelecem normas acerca da autonomia da Federação e de seus entes, sob pena de violar o princípio da Federação, insculpido no art. 1º, combinado com o art. 18, ambos da Constituição Federal.

Nesta mesma conjuntura manifesta-se José Afonso da Silva³⁰:

“Assim, p. ex., a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de 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.”

Ademais, neste sentido são as palavras de Marco Aurelio Greco³¹, que bem se aplicam ao presente estudo, apesar de expendidas em outro contexto:

³⁰ Ob. cit., p. 61, e no artigo “Limitações ao Poder de Reforma Constitucional, RF 2.159/75 (o grifo consta do original).

³¹ Ob. cit., p. 162.

“O ponto fundamental a ser realçado é o de que o exercício da produção normativa não é um simples ‘exercício’ em si, ele tem um sentido substancial, ou seja, uma razão de ser. A própria atribuição de competência tributária, na discriminação constitucional, tem caráter substancial. Não consigo enxergar na atribuição de competência, um simples ‘pretexto para tributar’.

(...)

Em certas situações, o legislador, a ‘pretexto’, entre aspas, de ter uma competência tributária ampla, cria mecanismos que são incompatíveis, ou mesmo inconsistentes, ou sem racionalidade, pois escorregam da própria *ratio*, do objeto que o Constituinte quis entregar a legislador para fins de tributação. Em suma, no exercício da competência tributária, há um verdadeiro princípio não escrito, mas existente no sistema, que é o da compatibilidade entre os instrumentos criados e os critérios adotados pela Constituição.”

Percebe-se, portanto, na lição de Marco Aurelio Greco, que a competência tributária é algo imodificável, devendo ser exercida no contexto definido pelo constituinte originário, não sendo admitida sua alteração por critérios inconsistentes e sem racionalidade.

Ora, diante de todo o exposto, podemos concluir que o critério que fundamentou a nova redação do § 3º do art. 156 da Constituição Federal é inconsistente com a estrutura-matriz do ISS definida pelo poder constituinte originário, assim como também o é irracional.

VII.2. Da inexistência de um fundamento de relevante interesse nacional

Não obstante a fundamentação supra, pela qual podemos manifestar entendimento de que a Emenda Constitucional nº 37/02 é inconstitucional, outro argumento que confirma o arrazoado acima deve ser exposto.

Trata-se do fato de que as limitações estatuídas neste instrumento legislativo foram editadas sem qualquer fundamento de relevante interesse nacional, o que impede o pleno exercício da competência sem justo motivo. Senão vejamos.

Ao expormos as limitações ao poder de tributar o ISS, dispostas pelo poder constituinte originário, aclaramos que as mesmas foram prescritas em função de um relevante interesse público nacional, em especial no que concerne à fixação, pelo Congresso Nacional, via lei complementar, de alíquotas máximas de ISS a fim de que não se inviabilizasse a proliferação das atividades de prestação de serviço em nosso território nacional.

Neste sentido assim também expôs Marçal Justen Filho, justificando com base neste fundamento a inexistência de vício da antinomia entre esta regra e o princípio da autonomia dos Municípios.

E a atual norma limitativa, prescrita na Emenda Constitucional nº 37/02, foi editada com base em algum motivo de relevante interesse de cunho nacional?

Aparentemente, analisando-se o fato pelo patamar das receitas dos grandes Municípios, não restam dúvidas de que sim. Contudo, este argumento econômico e financeiro não se constitui em fundamento jurídico para que se permita seja disposta nova regra limitativa à competência tributária dos Municípios.

Aliás, o fundamento de relevante interesse para tal disposição, conforme já dissemos anteriormente, era evitar a denominada “guerra fiscal”. Contudo, também conforme já elucidado, a citada “guerra fiscal” inexistente, posto que o ISS é devido tão-somente no local onde o serviço é efetivamente prestado, não havendo qualquer conflito de competência nesta situação, bem como qualquer dificuldade em se estabelecer quem é o sujeito ativo da exação tributária.

Ademais, a fixação, pelos Municípios, de alíquotas diferenciadas para a tributação do ISS não gera qualquer diminuição da arrecadação, posto que as mesmas são fixadas segundo os princípios constitucionais tributários, externadas segundo os interesses locais de cada Município e segundo o princípio da territorialidade.

Portanto, não havendo qualquer motivo de relevante interesse nacional, plausível e coerente, para a fixação das novas limitações ao poder de tributar dos Municípios, não restam dúvidas de que são inconstitucionais as prescrições normativas de ISS inseridas na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 37/02.

VIII. Conclusão

Ante o exposto, a nova redação do inciso I do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, assim como a norma inserida no inciso III do mesmo dispositivo constitucional, são manifestamente contrárias ao princípio da autonomia dos Municípios, prescrito no art. 18, combinado com o art. 29, ambos da Constituição Federal, bem como em face do art. 1º da Carta Magna Federal.

Da mesma forma é a prescrição do art. 88, inserida no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fruto da mesma Emenda Constitucional nº 37/02.

Sendo assim e uma vez estabelecidas sem qualquer critério consistente ou racional, as novas limitações ao poder de tributar dos Municípios, no tocante ao ISS, são manifestamente inconstitucionais por ferirem o preceito do art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal, cuja declaração, salvo melhor juízo, deverá ser manifestada em nossa Suprema Corte, somente sendo admitidas suas inserções no contexto jurídico nacional pela promulgação de uma nova Constituição Federal, fruto de uma nova Assembléia Nacional Constituinte.