



**A (RE)DISTRIBUIÇÃO DO ISS NAS OPERAÇÕES DE CARTÕES DE
CRÉDITO E DÉBITO COMO ESTRATÉGIA PARA O FEDERALISMO
COOPERATIVO E AUTONOMIA MUNICIPAL**

**THE (RE) DISTRIBUTION OF THE ISS IN CREDIT AND DEBIT
CARD OPERATIONS AS A STRATEGY FOR COOPERATIVE
FEDERALISM AND MUNICIPAL AUTONOMY**

<i>Recebido em:</i>	29/06/2020
<i>Aprovado em:</i>	02/03/2021

Ricardo Hermany¹

Betieli da Rosa Sauzem Machado²

RESUMO

O presente artigo centra-se em examinar a Lei Complementar (LC) n° 116/2003 e as respectivas mudanças trazidas pela LC n° 157/2016 para a cobrança, recebimento e repasse dos valores referentes ao Imposto Sobre Serviços (ISS) dos cartões de crédito e débito, também busca analisar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 5835, a qual tramita

¹ Professor da graduação e do Programa de Pós-Graduação em Direito- Mestrado/Doutorado da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC; Pós-Doutor na Universidade de Lisboa (2011); Doutor em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (2003) e Doutorado sanduíche pela Universidade de Lisboa (2003); Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (1999). E-mail: hermany@unisc.br

² Mestre em Direitos Sociais e Políticas Públicas pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul; Especialista em Direito Processual Público pela Universidade de Santa Cruz do Sul e Centro de Ensino Integrado Santa Cruz. E-mail: betielisauzem@yahoo.com.br



no Supremo Tribunal Federal. Justifica-se a pesquisa pela necessidade de diminuir a dependência financeira e proporcionar o aumento das receitas dos governos locais. Assim, o problema da pesquisa evidencia a seguinte indagação: como as alterações da LC n° 116/2003, que preveem a (re)distribuição do ISS nas operações de cartões de crédito e débito podem auxiliar no fortalecimento do federalismo cooperativo e autonomia municipal? A pesquisa utiliza o método de procedimento bibliográfico e aplica o método de abordagem dedutiva. Portanto, visando responder o problema da pesquisa, dividiu-se a investigação: primeiro, aborda-se o pacto federativo brasileiro com um estudo voltado ao princípio da subsidiariedade e os desafios da autonomia financeira nos municípios. No segundo, faz-se a análise do regramento do ISS e da possível guerra fiscal entre os municípios. Por fim, verifica-se a nova lei do ISS, com um estudo voltado para as inovações e analisa-se a ADI n° 5835. A partir dessas premissas conclui-se que, ao analisar o novo regramento do ISS há um aumento significativo nas receitas arrecadadas diretamente pelos entes locais, o que diminui, em parte, a dependência dos repasses intergovernamentais e a maior concretização de suas competências.

Palavras-chave: ADI 5835. ISS. Municípios. Pacto Federativo. Princípio da Subsidiariedade.

ABSTRACT

This article focuses on examining supplementary law (LC) n° 116 of 2003 and the respective changes brought by LC n° 157 of 2016 for the levy, receipt and transfer of values for tax on services (ISS) of credit and debit cards, also seeks to analyze the direct action of unconstitutionality (ADI) n° 5835, which clears in the Supreme Court. The research is justified by the need to reduce the financial dependence and provide increasing revenues of local governments. Thus, the problem of the research highlights the following question: how changes of complementary law n° 116 of 2003, which provide for the (re)distribution of the ISS in credit and debit card operations can assist in strengthening cooperative federalism and



municipal autonomy? The research uses the method of bibliographic and procedure applies the method of the deductive approach. Therefore, in order to answer the research problem, the investigation was divided: first, deals with the Federative Pact with a study geared to the principle of subsidiarity and the challenges of financial autonomy in municipalities. In the second, bill analysis of ISS and the possible tax war between the municipalities. Finally, there is the new law of the ISS's, with a study focused on the innovations and analyzing the ADI n° 5835. From these premises it is concluded that, when analyzing the new rule of the ISS there is a significant increase in revenues collected directly by local entities, which decreases the dependency of intergovernmental transfers and the greatest achievement of their competencies.

Keywords: ADI 5835. ISS. Municipalities. Federal Pact. Principle of Subsidiarity.

INTRODUÇÃO

Diante da realidade em que se estabelece o federalismo brasileiro, substancialmente descentralizador, verifica-se que é necessário que sejam adotados meios que viabilizem uma maior liberdade aos demais entes federativos, possibilitando assim uma maior eficiência sobre suas particularidades. Desta forma, destaca-se que à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 adotou a forma federativa de Estado. Assim, o artigo 18 aduz que a organização político-administrativa do Brasil compreende a União, os estados-membros, o Distrito Federal e os municípios, sendo todos os entes autônomos nos termos da Constituição.

Dessa maneira, não é possível desconsiderar a importância que os municípios têm na Federação brasileira, visto que é nos entes locais que as pessoas nascem, crescem, vivem e desenvolvem suas potencialidades. Do mesmo modo, é na esfera local que a atuação estatal é



percebida, se relacionando diretamente com a execução dos compromissos que foram assumidos pelo Estado Democrático de Direito presente na Constituição de 1988.

Com isso o estudo tem como finalidade a observação das novas mudanças ocorridas na Lei Complementar (LC) nº 116 de 2003, a qual regulamenta o Imposto Sobre Serviços, bem como evidencia-se o quanto pode-se acrescentar na receita própria dos municípios e contribuir para sua autonomia financeira. Desse modo, o presente artigo centra-se em examinar a referida Lei e as respectivas mudanças trazidas pela Lei Complementar nº 157 de 2016, para a cobrança, recebimento e repasse dos valores referentes ao Imposto Sobre Serviços (ISS) dos cartões de crédito e débito, assim como busca analisar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5835, que tramita no Supremo Tribunal Federal, o qual em sede de medida cautelatória, em março de 2018, decidiu pela suspensão de trechos da LC nº157/2016 que modificaram o local do recolhimento do imposto para o domicílio do tomador de serviços, com o intuito de promover uma justa distribuição da receita.

Justifica-se tal pesquisa pela necessidade de diminuição da dependência financeira e de aumento das receitas dos governos locais. Assim, o problema da pesquisa evidencia o seguinte questionamento: como as alterações da Lei Complementar nº116 de 2006, que preveem a (re)distribuição do ISS nas operações de cartões de crédito e débito, podem auxiliar na estratégia para o fortalecimento do federalismo cooperativo e da autonomia municipal?

Para a realização desse estudo utilizou-se o método de abordagem dedutivo, tendo em vista que o conteúdo da conclusão já está implícito no decorrer do trabalho, com a compreensão do pacto federativo e aplicação do princípio da subsidiariedade, da autonomia financeira e das novas mudanças na Lei do ISS. E como método de procedimento o bibliográfico, analisando obras, diplomas legais, julgados do Supremo Tribunal Federal, na ADI nº 5835, e sites, observando esse novo regramento, apontando para um aumento



significativo nas receitas próprias, o que diminui, em parte, a dependência dos repasses intergovernamentais e amplia a concretização de competências locais.

De tal modo, visando responder o problema da pesquisa, dividiu-se a investigação nos seguintes momentos: primeiro, aborda-se o pacto federativo brasileiro, com um estudo sob a ótica do princípio da subsidiariedade e os desafios da autonomia financeira nos municípios. No segundo momento faz-se a análise o regramento do ISS e a possível guerra fiscal entre os municípios. Por fim, verifica-se a nova lei do ISS nos cartões de crédito, com um estudo voltado para as inovações, bem como a análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5835.

1 O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO: UM ESTUDO DO PRINCÍPIO DA SUBSIDIARIEDADE E OS DESAFIOS DA AUTONOMIA FINANCEIRA NOS MUNICÍPIOS

O modelo de Estado federal é visto como uma das doutrinas mais importantes para que os Estados moderno e contemporâneo sejam entendidos. Desse modo, verifica-se que essa estrutura organizacional tem como princípio a união de Estados autônomos para que haja a formação de um sistema comum em uma nação. Nos últimos duzentos anos esse modelo se espalhou nas Constituições dos Estados, em relação à repartição de competências, apresentando como base jurídica a Norma Fundamental, em que os entes aceitam tal norma e, via de regra, não podem deixar de obedecê-la, dispondo apenas dos poderes que a referida norma lhes assegure (DALLARI, 1968).

Ressalta-se que a Federação brasileira surgiu em um momento político conturbado, o qual era alimentado por profundas transformações na sociedade brasileira no final do século XIX. Contudo, a República e a Federação não trouxeram estabilidades, foram significantes



para a instauração de uma nova ordem política-constitucional, a qual se manteve nas demais Constituições, ainda que de maneira imposta³ (ATALIBA, 1985, p. 11).

O modelo que inspirou a construção do federalismo brasileiro foi o da Federação norte-americana, porém não houve maiores preocupações em relação à importação de padrões externos, o que acabou acentuando ainda mais as desigualdades regionais pelo fortalecimento das oligarquias da época. (BONAVIDES, 1996). Salienta-se que no Brasil todas as Constituições republicanas adotaram o modelo de Estado federativo, no entanto esse nasceu fraco e permitiu a ocorrência de vários abusos. Ao longo das Constituições que se sucederam, o federalismo consagrado nestas, não permitiu que ocorresse um melhor aprimoramento e desenvolvimento na forma de organização do Estado até o advento da Constituição de 1988 (FERREIRA, 2012).

A Constituição de 1988 objetivou o resgate do princípio federalista, além de estruturar um sistema de repartição de competências que buscasse reestabelecer o equilíbrio das relações entre o poder central e os poderes estaduais e municipais (SILVA, 2008). Segundo Morbidelli (1999), o modelo cooperativo de federalismo foi almejado pelo constituinte de 1988 quando instituiu no artigo 23 parágrafo único que a Lei complementar deve fixar as normas para a cooperação entre a União, os estados-membros, o Distrito Federal e os municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

Ademais, o artigo 1^o⁴ da Constituição prevê o princípio da indissolubilidade do vínculo federativo, visto que não existe no ordenamento jurídico brasileiro o direito de secessão, sendo que a tentativa de um estado-membro abandonar o pacto permite a decretação de

³ Destaca-se que das Constituições brasileiras quatro delas foram elaboradas uma Assembleia Constituinte Democrática, quais sejam: 1891, 1934, 1946 e 1988. No entanto, outras três foram impostas por grupos específicos, sem que houvesse uma base democrática, sendo as de: 1824, 1937 e 1967.

⁴ Art. 1^o A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...] (BRASIL, 1988).



intervenção federal. Tavares (2012) complementa que o artigo 1º da referida norma veda o direito de secessão para todos os entes da federação, em qualquer hipótese ou condição, sendo essa vedação decorrente da indissolubilidade do vínculo federativo, pois a forma federativa no Brasil possui *status* de cláusula pétrea, como previsto no artigo 60, § 4º, inciso I da Constituição⁵.

O modelo federalista de divisão espacial de poder entre os entes federativos – União, estados-membros, Distrito Federal e municípios – está previsto no artigo 18, caput da Constituição 1988, onde os entes são dotados de autonomia. Sendo que todos os entes se encontram no mesmo plano hierárquico, mas as diferenças entre eles encontram-se nas competências distintas que receberam do texto constitucional.

Salienta-se que a divisão de recursos deve ser realizada de maneira equilibrada, tendo como base as responsabilidades de cada ente federativo e as competências para instituir e arrecadar os tributos, ou seja, essa divisão deve ser realizada na tentativa de redução dos eventuais desequilíbrios existentes entre a capacidade de arrecadação e as demandas por serviços públicos em cada unidade subnacional. Portanto, o federalismo fiscal deve preocupar-se com o bem-estar e a equalização fiscal (FIGUEIREDO, 2006).

Além disso, a característica financeira deste modelo de Estado é nomeada de Estado tributário, sendo que nesse Estado as finanças se embasam nos tributos, visto que ele não possui os meios de produção, necessitando tributar para atingir sua missão e realizar a justiça social. Já o Estado Distribuidor opera como um agente intermediário, tributando o excedente de riqueza de alguns para possibilitar a prestação dos serviços a outros que deles necessitam (BATISTA, 2009).

Os artigos 145 e 162 da Constituição estabelecem a divisão de competências tributárias dos entes federativos, bem como nos artigos 21 ao 32 da referida norma são

⁵ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado (BRASIL, 1988).



elencados os encargos e serviços públicos pelos quais cada ente é responsável. Além de indicarem os mecanismos de partilha das receitas tributárias arrecadadas, como por exemplo no Fundo de Participação dos municípios, estados-membros e Distrito Federal, e ainda como nos Fundos Constitucionais de incentivo ao desenvolvimento regional. Nessa senda, os entes federados, através da norma tributária, possuem competência para arrecadar e fiscalizar tributos dentro de sua permissão constitucional.

Ao ser analisada a composição da receita dos entes federativos são identificados três principais recursos, quais sejam: primeiro, os recursos referentes a arrecadação própria, conforme as competências tributárias constitucionais de cada ente; segundo, os recursos relacionados a transferência obrigatória, previstos na Constituição e em outras legislações, como por exemplo o Fundo de Participação de Municípios (FPM) e Fundo de Participação de Estados (FPE); e terceiro, relacionado as transferências voluntárias que, no caso da União, são reputadas como a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente federativo, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não seja decorrente de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (BRASIL, 2000).

Além disso, o artigo 23 da Constituição estabelece as competências comuns entre os entes federativos, sendo que a partir disso o sistema tributário também deve ser proporcional ao passo que cada ente possa atribuir recursos necessários para a consecução de suas finalidades. Ressalta-se que cada ente possui a disponibilidade de recursos próprios para exercerem as suas atividades tributárias e contam com os repasses intergovernamentais. Ademais, à Constituição estabelece por meio de lei complementar as disposições sobre os conflitos de competência e a regulação das limitações ao poder de tributar.

Por meio de tais premissas é possível verificar que os conflitos existentes decorrem do fato de que os municípios e os estados-membros necessitam de mais recursos para o



atendimento de suas demandas, visto que a União busca reter a maior parte do bolo tributário. O confronto existente entre os entes pressupõe divergências de interesses e desigualdades, e como a Constituição fez previsão de atribuições para cada ente, é notório o dever de se prever instrumentos ou recursos para que as demandas sejam atendidas.

Desse modo, de acordo com as diretrizes do Estado Distribuidor e do princípio da subsidiariedade, e levando em consideração a atual centralização de recursos, é necessário que ocorra a transferência de uma parcela desses recursos que se encontra em poder da União para outras esferas de governo, buscando com isso a redução das disparidades no que tange à capacidade fiscal e econômica dos entes federativos, garantindo com isso a autonomia financeira aos entes e um maior equilíbrio. Além disso, sob a ótica do Estado Democrático de Direito, as transferências intergovernamentais devem ter como finalidade principal a distribuição equânime das receitas tributárias entre os entes federados.

Assim, tais transferências devem garantir aos entes federativos a autonomia financeira e propiciar o desenvolvimento equilibrado, com isso proporcionando condições político-sociais que sejam igualitárias entre os cidadãos brasileiros. Salienta-se que os recursos provenientes das transferências intergovernamentais (União; estados-membros; municípios) devem beneficiar os estados que delas necessitem, adotando um caráter de suplementação das receitas arrecadadas, a fim de reduzir os desequilíbrios federativos.

Com relação as transferências voluntárias, elas são estabelecidas como discricionárias, visto que atuam como mecanismos para repasse de recursos da União aos demais entes federados, sem que haja qualquer obrigatoriedade legal estabelecida em relação da quantia de valor transferida ou que haja qualquer indicação de qual ente federado será o beneficiário do recurso. Diante da ausência de uma prefixação legal desse instituto ocasiona uma diversidade de inseguranças e lacunas referentes a matéria (CARVALHO, 2009).



Cabe salientar que a aplicação das transferências como mecanismo de barganha política viola o pacto federativo e os princípios da subsidiariedade, moralidade, impessoalidade e eficiência, visto que a discricionariedade que é intrínseca a esse processo transforma os estados-membros em dependentes desse tipo de negociação política o que, conseqüentemente, diminui a autonomia dos entes federativos subnacionais ante esse repasse de recursos.

Desta forma, como meio de redução do desequilíbrio e como forma de impulsionar a cooperação entre os entes da federação, merece destaque o princípio da subsidiariedade, o qual tem como objetivo a redefinição da atuação governamental, elencando limites de interferência do poder público e concedendo maior autonomia aos governos locais. Assim, o princípio da subsidiariedade realça a sua importância em conjunto com o federalismo cooperativo. Verifica-se que tal princípio tem sua primeira referência ligada às lições de Aristóteles e à Encíclica Papal *Quadragesimo Anno* de Pio XI, de 15 de maio de 1931, onde o Papa declarou que seria injusto retirar funções dos agrupamentos de ordem inferior e conferi-los a uma coletividade mais vasta e elevada, ao passo que tais funções poderiam ser exercidas plenamente pela ordem inferior (BARACHO, 1997).

Ademais, a Carta Europeia de Autonomia Local pactuada em Estrasburgo no dia 15 de outubro de 1985, fez referências ao princípio da subsidiariedade, a qual aduzia que o exercício das responsabilidades públicas deveria incumbir, preferencialmente, às autoridades mais próximas dos cidadãos, onde as atribuições de responsabilidades a uma outra autoridade deveriam levar em conta a natureza e amplitude das tarefas e as exigências de economia e eficácia. O princípio da subsidiariedade se apresenta em duas dimensões, sendo elas horizontal e vertical. A primeira se insere no espaço local próprio e compartilha o poder entre o governo e a sociedade. Já a segunda mantém o máximo possível de competências para o nível menor (MARTINS, 2003).



Nesse sentido, mesmo o referido princípio não estando previsto na ordem constitucional brasileira de forma expressa, podendo ser extraído da leitura combinada entre os artigos 1º, artigo 18 e artigo 34, inciso VII, alínea “c” da Constituição. Consequentemente, a leitura implícita do princípio da subsidiariedade, presente na Constituição, está interligada ao modelo federativo adotado, visto que a organização descentralizada do Estado se desenvolve como um espaço propício à sua aplicação, pois o federalismo fornece uma base organizacional consideravelmente favorável para desenvolver o conteúdo e extensão da subsidiariedade (MARTINS, 2003).

Evidencia-se que a subsidiariedade possibilita a inclusão e participação dos cidadãos nas questões que envolvam o interesse público, ou seja, aquilo que pode se resolver através do indivíduo ou de pequenos grupos sociais deverá ser resolvido por eles e não por meio do Estado, sendo que as sociedades menores com capacidade para resolverem suas questões não devem delegá-las para uma sociedade maior (BARACHO, 1997). Destaca-se que conforme as diretrizes do princípio da subsidiariedade e do Estado Distribuidor, tende a intervir e promover a justiça social, sendo que para isso necessita garantir os meios que possibilitem o desenvolvimento proporcional dos entes federativos, além de reduzir com isso as desigualdades sociais, prezando pelo equilíbrio federal.

Desta maneira, nota-se que a centralização dos recursos com à União se demonstra antagônica às diretrizes pautadas pelo princípio da subsidiariedade e as noções do Pacto Federativo. Ressalta-se que um dos maiores obstáculos do sistema federativo brasileiro é a ausência de um sistema que distribua as competências de maneira bem formulada e a correspondente distribuição dos encargos entre os governos, além da falta de mecanismos de cooperação intergovernamentais (ARRETCHE, 2004).

Assim, os gestores de todas as esferas administrativas, principalmente os municipais, reivindicam a reorganização do pacto federativo, tendo em vista que é através do governo local que as políticas são executadas, por isso devem ter condições para isso. No aspecto



político e jurídico, o princípio da subsidiariedade se demonstra como fundamental para organização do Estado, sendo que é no federalismo que se percebe a sua melhor aplicação, eis que se traduz em um ideal de democracia.

Além disso o referido princípio afasta qualquer forma de centralização de poder nas mãos da União, impulsionando a descentralização e desconcentração. O poder central deve atuar buscando o reestabelecimento dessa capacidade, em que a intervenção passe a ser legitimada pela subsidiariedade, tendo limites de interferência estabelecidos, para que assim conceda uma maior autonomia aos governos locais. Todavia, os municípios só poderão ter e exercer a sua autonomia plena se tiverem recursos necessários para isso, onde a autonomia financeira se destaca como meio de viabilização para isso.

O pacto federativo busca garantir a defesa da autonomia local, mantendo a integridade territorial da Federação. Com base nisso, após o advento da Constituição de 1988, os municípios passaram a obter *status* de entes federativos, tornaram-se detentores de capacidade para o exercício dos direitos e possuidores de obrigações, sem subordinação aos demais entes federados (União e estados-membros). De tal modo, a autonomia municipal abarca a tríplice capacidade de governo (através dos Prefeitos, Vice-prefeito e Vereadores), de administração (conforme as competências e limites os previstos na Constituição) e de organização (por meio da Lei Orgânica municipal) (MORAES, 2004).

Cabe ressaltar que o reconhecimento dos municípios como entes federados dotados de autonomia, é uma singularidade apresentada pelo Estado brasileiro, pois a maioria dos Estados federados não atribuem para os seus entes locais a capacidade de autoadministração, autogoverno e auto legislação (MEIRELLES, 2010). Sob a ótica formal, os municípios são entidades locais investidas de autonomia mais abrangente no mundo inteiro, em que no exercício das suas atribuições atuam com absoluta igualdade de condições com as outras esferas governamentais, onde os atos praticados não dependem de autorização prévia ou de ratificação posterior de qualquer outra entidade estatal (MEIRELLES, 2003).



Conforme exposto, os municípios na Federação brasileira gozam de *status* constitucional e são detentores de um rol complexo de competências que conformam as autonomias auto organizatória, administrativa, política, legislativa e financeira. Contudo, para que se concretizem estas competências os entes locais necessitam de recursos financeiros, visto que não é possível efetivar o poder municipal sem que se tenha receitas públicas. Ressalta-se que deve existir uma equivalência entre a distribuição de competências e as receitas públicas, pois pode resultar ou em ineficiência e ineficácia, ou em dependência financeira de outro ente federativo, podendo comprometer a própria autonomia (DALLARI, 1968).

Desta forma, tal desequilíbrio pode resultar das competências que não são passíveis de execução em decorrência da falta de recursos, deturpando a federação e constituindo reflexões referentes ao federalismo fiscal (REZENDE, 1995). Ainda, com referência ao federalismo fiscal, nota-se que ele objetiva verificar a relação existente entre as competências e as receitas, as quais devem ser equilibradas. Além de conceder a autonomização máxima para os entes federativos, em especial o poder de tributar, visto que a existência de uma maior discricionariedade nos gastos indica uma maior autonomia fiscal (MCLURE, 2014).

Nesse sentido evidencia-se que existe uma grande concentração de receitas nos cofres da União, prejudicando os estados-membros e municípios, ocasionando um desequilíbrio no Pacto federativo e na autonomia financeira dos entes. Conforme os dados apontados do ano de 2011, na obra de Bremaeker (2013), do total de arrecadações, 54,64% dos recursos ficaram concentrados na União; já 27,49% foram repassados aos estados-membros; e 17,87% foram repassados aos municípios. No entanto, se fossem subtraídos os empréstimos obtidos, os quais em grande parte foram realizados pelo governo federal, os percentuais seriam alterados para 65,10%, 20,76% e 14,14% respectivamente, com isso se acentua ainda mais a situação dos entes locais. Além disso, destaca-se que em torno de 17% das receitas



dos entes locais são próprias, resultado dos tributos municipais, bem como mais de 60% são originárias das transferências constitucionais e voluntárias.

Além do mais, outra situação que acentua e compromete a receita dos municípios são as despesas que seriam de competência dos estados-membros e da União, as quais comprometem em média 5,25% da receita dos entes locais. Salienta-se que os municípios com menos de 20.000 habitantes gastam mais com despesas relacionadas aos estados-membros e União do que chegam a arrecadar por meio de seus tributos. Verifica-se que as despesas dos municípios relacionadas as competências dos outros entes são decorrentes principalmente nas áreas de saúde, assistência social, educação, agricultura, justiça, transporte e trânsito, segurança pública, comunicações, trabalho e previdência (BREMAEKER, 2013).

Salienta-se que dentre as autonomias municipais, a financeira está presente na possibilidade de os entes locais instituírem e arrecadarem tributos próprios, podendo aplicar esses recursos sem que ocorra a interferência dos outros entes federados. Em vista disso, a Constituição de 1988 determinou que os municípios são detentores de fontes de recursos, conforme previsto nos artigos 145, 149 § 1º e 156, além de receberem recursos arrecadatários de outros entes federativos, de acordo com os artigos 158 e 153 § 5º, II, além do fundo de participação, previsto no artigo 159 (CARRAZZA, 2011).

Assim, os municípios detêm competências para tributar sobre o Imposto Sobre os Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), a Propriedade Territorial e Predial Urbana (IPTU) e as operações de transferência onerosa de imóveis inter-vivos (ITBI), conforme o artigo 156 da Constituição. Também podem arrecadar valores de taxas e contribuições de melhorias decorrentes de obras públicas, bem como podem instituir a contribuição para o custeio de iluminação pública, sendo que essa passou a ter previsão através da Emenda Constitucional nº 39 de 2002.



Além das transferências constitucionais (dos estados-membros e União); a compensação financeira (os Royalties). Ademais são fontes de receita tributária patrimonial, aquela que decorre da exploração econômica de um patrimônio público municipal, bem como por meio da cobrança de tarifas de transporte coletivo; feiras; e aquelas que são resultantes das multas administrativas previstas nos regulamentos municipais.

Desta forma, verifica-se, com suporte também na doutrina portuguesa, que o princípio da autonomia e a garantia institucional da autarquia local⁶, tem como prerrogativa a existência de recursos próprios que confirmam operacionalidade e que tornem executáveis os prosseguimentos de interesse público. Normativamente, é a Constituição que reconhece a autonomia financeira das autarquias locais, ao prever a elas finanças próprias, cuja gestão compete aos respectivos órgãos. As autarquias locais têm direito a recursos próprios adequados, em âmbito de política econômica nacional, podendo dispor livremente no exercício das suas atribuições. Em vista disso, a autonomia financeira dos entes locais deve ser real e efetiva, permitindo aos entes titulares que ajam e tenham instrumentos necessários de atuação, para que não fiquem subjugados aos “humores” político-financeiros do Estado (ROCHA, 2014).

Torres (2001) explana que a descentralização financeira vem no sentido de condição eficiente para a repartição de competências e dos vários aspectos do direito público contemporâneo, porque a subsidiariedade, a descentralização financeira ou federalismo financeiro, parecem ser os mais relevantes, eis que o referido princípio conduz a partilha de meios – competência tributária e participação na arrecadação – buscando assegurar os recursos necessários para cada nível financeiro de modo proporcional, pois são necessários os recursos para que esses possam atender as necessidades.

⁶ Em Portugal as autarquias locais são entendidas como sinônimo de municípios.



Os municípios são os entes federativos mais próximos dos indivíduos, sendo os mais indicados para o reconhecimento e atendimento das necessidades da população local, pois geram maiores condições de participação do povo na elaboração e implantação de políticas públicas, principalmente nas que apresentam caráter social. A autonomia municipal pode promover com maior eficiência às ações governamentais, porém para que isso seja possível é necessário que se garanta e se fortaleça a autonomia financeira dos municípios, visto que apesar da descentralização, prevista na Constituição de 1988, ter expandido relativamente a participação dos entes locais na repartição tributária, o desenvolvimento acentuado destes fez com que seja diminuída a “fatia” que caberia a cada um, assim contribuindo para o crescimento na dependência dos recursos financeiros das outras esferas de governo, que conseqüentemente reduz as vantagens obtidas.

Carrazza (2011) complementa que é inegável que os repasses auxiliam na subsistência da maioria dos municípios, contudo não podem conduzir a autonomia financeira destes, eis que podem ameaçar, inclusive, as autonomias política e administrativa, visto que não basta que sejam deferidas competências material e legislativa se não forem dispostos os meios para concretizá-las. Giroldo e Bassoli (2012) entendem que para ser efetivada a autonomia de forma plena nos municípios é necessário que seja concreta a autonomia financeira, buscando com isso o sustento das demais competências dos entes locais sem que dependam economicamente dos demais entes.

Nesse sentido, um dos desafios que prejudicam a autonomia local é a falta de capacidade de produção de mais recursos financeiros próprios – até porque os tributos arrecadados diretamente pelos entes locais têm natureza predominantemente urbana, ao passo que a maioria dos municípios brasileiros tem vocação agrícola -, o que resulta na dependência dos entes dos repasses das receitas constitucionais para desempenhar suas atribuições. Assim, por ser o governo municipal aquele que enfrenta diretamente a pressão e controle para que se executem políticas sociais, existe a necessidade de se ofertar condições



mínimas que possibilitem a efetivação das políticas a serem implementadas, através da cooperação com os demais entes federados, tanto nas perspectivas técnico-administrativa quanto financeira.

Por essa razão, ressalta-se que a autonomia financeira dos entes locais é essencial para que ocorra a plena efetividade do poder local. Consequentemente, evidencia-se que o modelo de federalismo fiscal brasileiro inicialmente visava a repartição de receitas que fossem compatíveis e que possibilitassem a execução de competências, porém ainda é um desafio atingir tais metas e o referido modelo se encontrar comprometido com a elevada concentração de recursos nos cofres da União, pois restam escassos recursos aos estados-membros e aos municípios. É a partir deste contexto e de premissas que se passa a análise do imposto sobre serviço (ISS), de competência municipal, bem como verifica-se a possível guerra fiscal entre os municípios.

2 O REGRAMENTO DO ISS E A POSSÍVEL GUERRA FISCAL ENTRE OS MUNICÍPIOS

O Imposto Sobre Serviços (ISS) foi introduzido ao sistema tributário brasileiro pela Emenda Complementar 18/1965 e, a partir da edição do Código Tributário Nacional – Lei 5.172 de 1966 – o referido imposto passou a ser previsto nos artigos 71 a 73. Assim, com o surgimento do ISS, passou a existir a emergência de se traçar uma delimitação referente ao local da prestação dos serviços, sendo que a norma que buscou resolver essa questão foi o Ato Complementar número 36 de 1967, definindo o local da prestação dos serviços quando as empresas estivessem realizando o mesmo serviço em diferentes municípios. Já a Emenda 1/1969 estabeleceu a competência para a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) aos entes locais.

Com a promulgação da Constituição de 1988 não surgiram inovações referente a esse imposto, visto que a sua denominação e base de cálculo permaneceram como anteriormente



previstos. A Emenda 3/1993 alterou a ordem dos incisos e parágrafos que abordavam o ISS, já a Emenda 37/2002 estabeleceu a necessidade de a lei complementar fixar uma alíquota mínima, bem como a forma em que os municípios deveriam conceder os benefícios fiscais. Atualmente, o ISS está previsto no artigo 156⁷ da Constituição de 1988, sendo regulamentado pela Lei Complementar 116 de 2003 – registre-se que o novo regramento, consubstanciado na LC n° 157/2016 é objeto de ADI com concessão de cautelar suspensiva pelo ministro relator, que será abordado neste artigo em sua parte final.

O imposto analisado é cobrado com a finalidade arrecadatória, considerado como um tributo fiscal, instituído para a obtenção de receita para os cofres do Distrito Federal e dos municípios. No âmbito constitucional, conforme ensina Redenschi (2014), em razão do artigo 156, inciso III da Constituição, todos os entes locais estão autorizados a instituir e cobrar o ISS, definidos por meio de legislação complementar. Ademais, verifica-se que a Constituição remete a legislação complementar a definição do aspecto material de incidência, ou seja, nas prestações de serviço pelo qual são aptos a suportar a incidência, mas mantendo-se inerte quanto ao aspecto espacial.

O referido aspecto é decorrente da autonomia dos entes, prevista no artigo 18 e reforçado no artigo 30⁸. Nesse sentido, em virtude da autonomia, cada um dos municípios possuem a competência para instituir e cobrar o ISS nos limites de seus territórios, no aspecto espacial (REDENSCHI, 2014). A partir disso, evidencia-se que os entes locais só podem criar impostos sobre os fatos abrangidos pelo conceito de “serviço” (BARRETO, 2014). Desse modo, a legitimação da cobrança, assim como a instituição do ISS, ocorre somente

⁷ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...] § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar; I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL, 1988).

⁸ Art. 30. Compete aos Municípios: [...] III - **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; (BRASIL, 1988, grifo nosso).



quanto é verificado no território a ocorrência da incidência do imposto, ou seja, a materialização da execução da prestação do serviço (REDENSCHI, 2014).

Consequentemente, um fenômeno que surge, não somente entre os municípios, é a competição entre os entes do mesmo grau na busca de atrair investimentos privados para seus territórios, visando a promoção do desenvolvimento local com reflexos evidentes na respectiva arrecadação, oferecendo benefícios aos investidores. Desse modo, é possível verificar que nos municípios com grande expressão econômica, os quais são geralmente integrantes de regiões metropolitanas, acabam oferecendo benefícios tributários, instaurando com isso uma competição na busca em atrair investimentos. Tal ambiente competitivo caracteriza a guerra fiscal entre os entes (SANTOS, 2016).

A guerra fiscal se caracteriza pela competição generalizada entre os entes da federação, os quais realizam alocação de investimentos privados por meio de concessão de benefícios e renúncias fiscais, tal conflito é gerado em decorrência de estratégias descentralizadas e não cooperativas entre os entes, assim como pela falta de coordenação e composição dos interessados por parte do governo central, ocorrendo principalmente em sistemas que existe forte descentralização fiscal, como no caso do Brasil (GIANNASI, 2012). Com relação ao ISS, a guerra entre os municípios se dá principalmente em razão da manipulação do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, da base de cálculo e da alíquota através de lei orgânica (SANTOS, 2016).

Ademais, a guerra fiscal pode produzir efeitos diversos, tais como: promover a migração de empresas prestadoras de serviço para outras localidades, produzindo reflexos nas finanças dos municípios envolvidos. Porém, existem aspectos negativos e ilícitos por trás dessa guerra, surgindo o fenômeno da simulação de estabelecimento, visto que alguns contribuintes do ISS adotam o expediente traduzido na alocação, apenas sob o aspecto formal, da sede da pessoa jurídica prestadora de serviço em municípios situados no entorno de grandes capitais, onde as legislações estabeleçam cargas tributárias do ISS muito menores



do que as que são adotadas pelas municipalidades, em comparação com o município em que o contribuinte concentra, de fato, as suas atividades (BATISTA, 2012).

Nessa hipótese é assumida a constituição da sede meramente formal, a qual é localizada usualmente em uma sala e até em escritórios virtuais, os quais são destituídos de estrutura física para fundamentar a complexidade da atividade realizada pelo prestador de serviço, pois na realidade este atua em outro local, ou seja, em uma filial ou em outro endereço, sendo que esse lugar é dotado de estrutura necessária à prestação do serviço. (BATISTA, 2012).

Ainda pode a autoridade fiscal se deparar com a inexistência do estabelecimento, como se verificou nos autos do Processo Administrativo – PA – n ° 2010-0.176.262-9 citado por Santos (2016, p. 17):

De acordo com seu contrato social, a empresa tinha sede inicial na Rua Ilo Ottani, 166, anexo 3, Vila Monteiro, Poá, em 20 de novembro de 1998. Em alteração contratual de 30 de março de 2004, a sede foi transferida para a Rua Luiz da Cruz, 109, Jardim Nova Poá, Poá. De acordo com o relatório do Sr. Auditor, no local apontado como segunda sede, havia uma residência, não havendo nenhuma empresa que tivesse funcionado no local em período anterior. Também, conforme se verifica da documentação juntada, não há prova das despesas com o estabelecimento de Poá, o que faz concluir que a empresa nunca funcionou lá.

Evidencia-se que o município de Poá, no portal da cidade, dispõe na parte de serviço que o ISS é o setor da economia mais presente. Também existem várias leis de incentivo fiscal e, dentre elas, a que mais atrai empresas do gênero, é a redução do ISS, visto que possui alíquota abaixo do que a maioria dos municípios estipula. Verifica-se que enquanto o



município vizinho, São Paulo - que mais concentra empresa de serviços no Brasil – estipula a cobrança em torno de 5% a alíquota, já o município de Poá estipula a alíquota em 2%. Desta forma, verifica-se que existem mais de 20.000 prestadores de serviço, entre as quais se destacam as holdings do Banco Safra (a Safra Leasing), instalada no centro; o Banco Itaú (Itaú Administradora de Consórcios e Banco Itaucard instalados na Vila das Acácias, também na região central); bem como a filial paulista da empresa de telemarketing TMKT, instalada em Calmon Viana (BRASIL, 2018).

Além disso, sob o pretexto de desenvolvimento da economia local, muitos municípios lançaram benefícios fiscais na tentativa de atrair atividades empresariais aos seus territórios, especialmente no ramo de serviços. Com isso, os municípios de Santana de Parnaíba, Poá e Barueri reduziram ou não incluíram determinados tributos na base de cálculo do ISS, buscando assim o aumento da instalação de empresas em seus territórios, pois suas atividades poderiam gerar empregos e rendas, com o intuito da arrecadação do imposto referido. Destaca-se que os municípios supracitados reproduziram em obediência os ditames do artigo 3º da LC nº 116/2003, contudo, com relação à configuração do estabelecimento prestador existem determinadas complacências e falta de fiscalização, o que consequentemente favorece o surgindo de endereços fictos (BANFI, 2012).

Ainda, é possível se constatar a existência de endereços de sedes e filiais, de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, localizados em lotes vagos, em jazigos de cemitérios, em escaninhos de armários e em caixas box de papelão, dotados, inclusive, de alvará de localização e funcionamento concedidos pelo poder público municipal (BANFI, 2012). A partir destas premissas, passa-se a análise da Lei Complementar que trata do ISS, bem como as alterações de tal norma por meio da Lei Complementar 157 de 2016 e a análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5835.



3 A NOVA LEI DO ISS NOS CARTÕES DE CRÉDITO: UM ESTUDO DAS INOVAÇÕES E DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5835

A Lei Complementar 116 de 2003 regulamenta o ISS e no seu artigo 2º estão previstas as hipóteses que o imposto não possui incidência, sendo elas: sobre as exportações de serviços para o exterior do País; sobre a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados, assim como sobre o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras. E o parágrafo único, do referido artigo, complementa que não se enquadram no disposto no inciso I – as exportações de serviços para o exterior do País – os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique, ainda que o pagamento seja realizado por residente no exterior.

O ISS foi recentemente alterado pela Lei Complementar 157 de 2016, cabendo destacar, dentre as mudanças mais relevantes que serão objeto de análise, a redistribuição do ISS incidente sobre os serviços de administração de cartões, leasing e planos de saúde, passando-se a receita para onde os serviços se realizam, possibilitando a socialização do imposto, se tratando de um passo dado para a contribuição da reforma tributária dentro da federação.

Ressalta-se o objetivo de minimizar a guerra fiscal entre os municípios, restringindo as possibilidades de concessão indiscriminada de benefícios fiscais, regulamentando em parte a EC nº 37 de 2002 que no seu artigo 2º alterou a redação do artigo 156, III, da Constituição, o qual passou a estabelecer que cabe à Lei Complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS. Desse modo, enquanto a LC não disciplinasse a fixação de alíquotas, a mínima seria de 2%, além de não ser objeto de concessão de isenções, incentivos



e benefícios fiscais que resultassem na redução dessa alíquota, conforme norma introduzida ao artigo 88 do ADCT.

Dessa forma, por meio das premissas constitucionais busca-se impossibilitar que os entes locais fixem percentuais menores ao piso na tentativa de atrair e fomentar outros investimentos em seu território. Além disso, essa prática, conseqüentemente, favorece os municípios praticantes, tornando suas economias melhores do que os demais, tendo em vista o alto volume arrecadatário que partiria da concessão dos benefícios fiscais, ocasionando um desequilíbrio financeiro entre os municípios.

Ainda, dentro das mudanças trazidas pela Lei, foi introduzido o artigo 10-A na Lei 8.429/1992 (Lei de improbidade administrativa), o qual prevê que será considerado ato de improbidade administrativa, por parte do prefeito, a concessão de benefícios em que a alíquota seja menor do que o mínimo estabelecido. Para isso, foi concedido a todos os municípios o prazo de um ano para adaptação a nova regra, bem como a revogação das normas que confrontem a nova Lei. Além disso, evidencia-se que a limitação não se aplica aos ramos econômicos do setor de construção civil e transportes, sendo possível nesse caso ainda a concessão de benefícios.

Outra mudança que objetiva diminuir a guerra fiscal entre os municípios é a transferência da tributação do local do estabelecimento da prestadora de serviço para o local onde este é prestado, conforme o artigo 3º modificado pela Lei Complementar 157 de 2016.⁹ Desse modo, foi incluso no referido artigo o inciso XXIV, o qual aborda que será cobrado o ISS no domicílio do tomador do serviço, no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01 (Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes,

⁹ Art. 3º: O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: [...] (BRASIL, 2003).



de cheques pré-datados e congêneres). Ainda, a Lei Complementar 157 de 2016 incluiu no artigo 6º da Lei Complementar 116/2003 o parágrafo 4º, o qual estabelece que no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.

Neste contexto, cabe diferenciar os conceitos referentes ao tomador e ao prestador de serviços, pois encontram-se relacionados ao critério espacial de incidência do ISS. Além do mais, destaca-se que tal diferenciação se faz necessária em decorrência do advento da Lei Complementar nº 157/2016. O recorte do critério espacial neste ponto abordado está relacionado às administradoras de cartões de crédito e débito em que se pode definir como estabelecimento prestador do serviço o local onde o contribuinte desenvolveu a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configurou unidade econômica ou profissional.

Em vista disso tornam-se irrelevantes as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, conforme previsto no artigo 4º da Lei Complementar 116/2003. Já com referência ao tomador do serviço seria aquele que opera o equipamento eletrônico, o qual processa as vendas dos bens materiais ou imateriais por intermédio de cartões de crédito e débito, ou seja, pode-se definir como tomador o local onde se utiliza o cartão.

Por conseguinte, as mudanças na Lei Complementar tendem a acarretar um aumento de receita própria¹⁰ para os municípios brasileiros, significando menor dependência das transferências intergovernamentais, bem como uma maior concretização das competências locais. Assim, para que os municípios possam exigir o ISS sobre o exercício dessas alterações,

¹⁰ Quando se faz referência a receita própria tem-se presente a arrecadação pelo próprio município, isso porque as transferências constitucionais, em que pese não ingressar diretamente por meio do município, é receita de propriedade municipal por disposição da carta magna.



deve ser modificada a legislação municipal que trate da cobrança do imposto. Nesse sentido, torna-se necessária essa alteração em razão de que a Lei Complementar definiu somente as novas atividades, não instituindo a cobrança delas. Conseqüentemente, a nova inclusão caracteriza a criação de um novo tributo, devendo ser respeitado o princípio da anterioridade, o qual possui previsão no artigo 150¹¹, III, “b” da Constituição, onde somente poderá ser aplicada a nova lei a partir do exercício financeiro seguinte aquele em que foi aprovada.

No final de 2016, o Governo Federal promulgou a Lei Complementar nº 157/2016, a qual entrou em vigor no início de 2018, com alguns trechos vetados pelo Presidente, pois tal norma promoveu alterações significativas em diversos diplomas, dentre eles, a Lei Complementar nº 116/2003, dispondo de modo geral a respeito do ISS, estabelecendo alíquotas mínimas, os serviços sobre os quais o imposto municipal incide - com uma lista anexa -, bem como o local onde será devido, sendo que esse último foi o objeto do veto nº 52/2016. Porém, no dia 30 de maio de 2017, em sessão conjunta do Congresso Nacional, os parlamentares derrubaram os trechos da lei da reforma do ISS (LC nº 157/2016) que haviam sido vetados, estabelecendo uma nova (re)distribuição do valor arrecadado como tributo entre os entes locais, os quais detém competência sobre o imposto.

Portanto, com a derrubada do veto ora mencionado, o recolhimento do ISS passou a ser realizado no município do domicílio dos clientes de cartões de crédito e débito, leasing e de planos de saúde, ou seja, não mais no município do estabelecimento que prestava os serviços, cabendo registrar que tal previsão já constava no texto aprovado anteriormente pelo Congresso Nacional. A CNM – Confederação Nacional de Municípios - divulgou nota afirmando que a decisão seria positiva, pois, segundo ela, cessariam os “desvios” e os

¹¹Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...] (BRASIL, 1988).



"subterfúgios" que são utilizados por alguns municípios na tentativa de atrair empresas destes setores, o que acarreta uma concentração que viola a ideia de federalismo cooperativo. (BRASIL, 2017b).

Na situação anterior, verificava-se uma redução artificial das alíquotas por meio de descontos na base de cálculo do tributo, cuja lei prevê que a cobrança do ISS deve ser de no mínimo 2% e no máximo 5%. Todavia, alguns municípios recolhiam, na prática, menos de 0,5%, uma vez que descontavam da base de cálculo alguns pagamentos de outros tributos, como PIS/Cofins, numa manobra de artificialismo tributário. O ex-presidente da CNM, Paulo Ziulkoski, registrou que aqueles gestores locais que fossem cobrar menos, estariam sujeitos a improbidade, o que seguramente aumentaria a arrecadação, estimando-a em R\$ 2,87 bilhões anuais com o ISS sobre os cartões de crédito e débito (BRASIL, 2017b).

Fundamental mencionar que a LC n° 157 de 2016 alterou significativamente o método de arrecadação e recolhimento do tributo, dentre outras, nas operações realizadas através de cartão de crédito e débito, o que ocasionou no questionamento acerca da constitucionalidade da referida norma. Em decorrência, foi ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 5835, interposta no dia 27 de novembro de 2017 pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF) e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSEG). Ainda como *Amicus Curiae* admitiu-se na ação o município da Estância Hidromineral de Poá¹², a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), a Frente Nacional dos Prefeitos (FNP), a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF), a Associação Mato-Grossense dos Municípios (AMM), a Associação Brasileira de Planos de Saúde (ABRAMGE) e o Município de São Bernardo do Campo. Salienta-se que a referida ação foi distribuída por dependência à ADPF n° 499 (BRASIL, 2017).

¹² Município mais conhecido como Poá, localizado no Estado de São Paulo.



A ADI nº 5835, com pedido de medida cautelar para a suspensão da LC nº 157, questiona a legitimidade da instituição do domicílio tomador como competente para a cobrança e arrecadação do ISS, relacionada a alguns serviços, tais como o de administração de cartão de crédito e/ou débito e congêneres. Foi alegado pelas requerentes que, em face do artigo 1º da LC 157/2016, na parte em que modificou o artigo 3º, XXIII, XXIV e XXV e os parágrafos 3º e 4º do artigo 6º da LC 116/2003 para determinar que o ISS seria devido no município do tomador geraria uma indeterminação dos conceitos de tomador de serviços e de seu domicílio, proporcionando a ocorrência de conflitos de competência tributária, bem como violaria o princípio da segurança jurídica e os artigos 146, inciso I; e 150, inciso I, ambos da Constituição (BRASIL, 2017).

Além disso, os dispositivos violariam, segundo os autores da ação direta, o princípio da proporcionalidade e os artigos 5º, caput e incisos XXXII e LIV; 146-A; 156, inciso III; e 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, ambos da Constituição de 1988 com a possibilidade de gerar alguns conflitos de competência. Ademais, os requerentes aduziram que a sistemática tributária inaugurada pelos dispositivos citados majoraria desproporcionalmente os custos operacionais dos prestadores de serviços, sem contrapartida de eficiência e aumento da arrecadação, assim como haveria o risco de que os prestadores de serviços deixassem de atender clientes de municípios pequenos, para evitar custos operacionais e de eventual contencioso. Ainda, foi formulado um pedido cautelar para suspensão da eficácia dos dispositivos questionados (BRASIL, 2017).

Desse modo, o ponto principal da referida ação é que a previsão de cobrança do imposto no local em que estiver o tomador do serviço resultaria em uma presunção absoluta, que poderia ser capaz de alterar o fato gerador previsto na legislação tributária, pois seria competente para a cobrança do tributo o município onde se localize o tomador do serviço. Conseqüentemente, a definição do domicílio do tomador como local da prestação dos serviços representaria uma dissonância com a realidade, burlando à repartição



constitucional de competências tributárias e afrontaria à estrutura federativa. Assim, as normas seriam incompatíveis com os artigos 146, inciso III, alínea “a”; e 156, inciso III, ambos da Constituição.

Por fim, foi requerida na ADI nº 5835 a concessão de medida cautelar para que fosse suspenso o artigo 1º da LC 157/16 na parte que alteraria os artigos 3º, incisos XXIII, XXIV, XXV; e 6º, parágrafos 3º e 4º da LC 116/03 até que fosse julgada definitivamente a ação. Alternativamente, requereram a concessão de medida cautelar para suspender a aplicação do art. 1º da LC 157/2016 até que o Congresso Nacional editasse as normas necessárias que complementassem os dispositivos impugnados. E no mérito, pleitearam a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos.

No dia 18 de dezembro de 2017, o Ministro Relator, Alexandre de Moraes, em decisão monocrática, adotou o rito abreviado, previsto no artigo 12 da lei nº 9.868 de 1999. E quanto a medida cautelar suscitada na presente ação, em decisão monocrática de 23 de março de 2018, o relator deferiu o pedido. Assim, a decisão suspendeu os dispositivos da Lei Complementar no que tange ao local de incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), visto que no entendimento do Ministro estariam presentes os requisitos para a concessão da medida cautelar em razão da dificuldade na aplicação da nova legislação, ampliação dos conflitos de competência entre municípios e afronta ao princípio constitucional da segurança jurídica. A decisão também suspendeu a eficácia de todas as legislações locais que tenham sido editadas para complementar a lei nacional¹³.

¹³[...] A análise dos requisitos do *fumus boni iuris e periculum in mora* para sua concessão admite maior discricionariedade por parte do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, com a realização de verdadeiro juízo de conveniência política da suspensão da eficácia (ADI 3.401 MC, Rel. Min. GILMAR MENDES, Pleno, decisão: 3/2/2005), pelo qual deverá ser analisada a conveniência da suspensão cautelar da lei impugnada (ADI425 MC, Rel. Min. PAULO BROSSARD, Pleno, decisão: 4/4/1991; ADI 467MC, Rel. Min. OCTÁVIO GALLOTTI, Pleno, decisão: 3/4/1991), permitindo, dessa forma, uma maior subjetividade na análise da relevância do tema, bem assim em juízo de conveniência, ditado pela gravidade que envolve a discussão (ADI 490 MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno, decisão: 6/12/1990; ADI 508 MC, Rel. Min. OCTÁVIO GALLOTTI, Pleno, decisão: 16/4/1991), bem como da plausibilidade inequívoca e dos evidentes riscos sociais ou individuais, de várias



O relator também destacou na decisão que a legislação anterior estipulava a incidência do ISS no local do estabelecimento prestador do serviço, porém a nova legislação alterou a incidência do tributo para o domicílio do tomador de serviços¹⁴. Com isso, essa alteração exigiria que a nova legislação estabelecesse com clareza o conceito de “tomador de serviços”, pois a ausência dessa definição, somada à edição de diversas leis municipais antagônicas sobre o tema prestes a entrar em vigor, acabaria gerando dificuldades na aplicação da lei complementar federal. Desse modo, poderia ampliar os conflitos de competência entre os entes federados e comprometer a regularidade da atividade econômica dos setores atingidos.

Diante de tal decisão de concessão de medida cautelar, em sede de julgamento monocrático que suspendeu as mudanças legais no local de incidência do ISS, a CNM, que atua como *amicus curiae* na referida ação, interpôs embargos de declaração, no dia 26 de março

ordens, que a execução provisória da lei questionada gera imediatamente (ADI474 MC, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Pleno, decisão: 4/4/1991), ou, ainda, das prováveis repercussões pela manutenção da eficácia do ato impugnado (ADI 718 MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno, decisão:3/8/1992), da relevância da questão constitucional (ADI 804 MC, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Pleno, decisão: 27/11/1992) e da relevância da fundamentação da arguição de inconstitucionalidade, além da ocorrência de periculum in mora, tais os entraves à atividade econômica (ADI 173 MC Rel. Min. MOREIRA ALVES, Pleno, decisão: 9/3/1990) ou social. É o que ocorre na presente hipótese, onde os panoramas fático e jurídico resultantes da edição da referida Lei Complementar demonstram a presença dos requisitos necessários para a concessão da medida liminar. Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. [...].

¹⁴[...] Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de “tomador de serviços”, sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo incoerência de correta incidência tributária.

A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrarem vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com consequente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal. [...]

Diante de todo o exposto:

a) com fundamento no art. 10, § 3º, da Lei 9.868/1999 e no art. 21, V, do RISTF, CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR pleiteada, *ad referendum* do Plenário desta SUPREMA CORTE, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003; bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação. [...].



de 2018. A entidade municipalista, em tal documento, assinalou as contradições que prejudicariam o bom andamento do processo, assim como apontou os problemas que a decisão de cancelamento dos efeitos do artigo 1º da LC nº 157/2016, que trata do local de incidência do ISS, poderiam causar. Os embargos também evidenciaram as controvérsias jurídicas apresentadas na ação, como por exemplo, o argumento de dificuldade, a possível erupção de conflitos de competência e a insegurança que poderia ser gerada com a nova competência tributária instituída pelo diploma legal (BRASIL, 2018b).

Ainda, a CNM trouxe a lume, nos embargos, o fato das mudanças promovidas na legislação do imposto modificarem a distribuição das receitas dos tributos entre os municípios. Por fim, o *amicus curiae* apontou que existem falhas na argumentação de impossibilidade de aplicação da nova legislação no âmbito prático pelos bancos, eis que mesmo com as alegações as entidades bancárias criaram um novo sistema.

A confederação destacou que a matéria debatida repercute diretamente nas finanças dos 5.570 municípios brasileiros, não havendo inconstitucionalidade na lei aprovada pelo Congresso Nacional, pois não existem ofensas aos princípios da Constituição Federal. Para a CNM, a decisão do Ministro deve ser reconsiderada para que prevaleça na íntegra o texto aprovado no Congresso Nacional. Evidencia-se que a entidade também trabalha para aprovar um novo texto no Congresso Nacional, para que seja definido com clareza um conceito de tomador de serviços resolvendo por completo qualquer apontamento de insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação (BRASIL, 2018b).

Todavia, o relator do processo em decisão monocrática, em 15 de fevereiro de 2019, rejeitou os embargos de declaração, assinalando que a decisão proferida em medida cautelar não apresenta omissões e contradições, assim como evidencia que o recurso, em seu entendimento, traz ponderações lançadas por inconformismo com a decisão e que visa rediscutir o que havia sido decidido, além disso frisa que tal objetivo é alheio as hipóteses de cabimento dos embargos de declaração (BRASIL, 2019).



Outra decisão nos autos da ação de controle abstrato, publicada em 20 de fevereiro de 2019, admitiu o ingresso como *amicus curiae* as seguintes instituições: Unimed-Rio Cooperativa de Trabalho Médico Ltda; os municípios de Otacílio Costa, Campo Bom, Osasco, São Paulo e Niterói; a Assistência Médica Planejada Ltda (AMEPLAN); a Associação Nacional dos Prefeitos e Vice-prefeitos da República Federativa do Brasil (ANPV); e o Sindicato Nacional das Empresas de Odontologia de Grupo (SINOG). Além disso, salienta-se que até o momento o processo foi incluso no calendário de julgamento, tendo como data de julgamento no plenário virtual o dia 19 de junho de 2020, mas apesar de serem realizadas as sustentações orais o processo foi retirado da pauta no dia 15 de junho de 2020 (BRASIL, 2019b).

Oportuno mencionar que, no dia 02 de dezembro de 2019, foi aprovado na Câmara do Deputados¹⁵, por 312 votos a 1, uma subemenda substitutiva ao Projeto de Lei Complementar (PLP) 461/2017, definindo quem são os tomadores de serviços, além de possibilitar o recolhimento do imposto de forma simples para os contribuintes e passível de fiscalização para os entes locais. Com isso, a redação do referido projeto visa normatizar e fornecer aos municípios - via Comitê Gestor - o acesso às informações cadastrais dos contribuintes, de obrigações acessórias e de pagamento em formato eletrônico, sendo o contribuinte contemplado com obrigações acessórias padronizadas e data única para o pagamento (BRASIL, 2019c).

Ressalta-se, ainda, que o substitutivo resolve, definitivamente, o problema apresentado no Supremo Tribunal Federal, e que foi determinante para a suspensão dos efeitos da Lei Complementar 157/2016. A CNM destaca que com a previsão de obrigações acessórias e a conceituação clara de tomadores de serviço evitará a possibilidade de dupla tributação ou a incidência incorreta do imposto, assim como distribuirá de forma pulverizada o imposto entre os municípios (BRASIL, 2019c).

¹⁵ Após a referida aprovação na Câmara do Deputados o PLP retorna para o Senado Federal.



Necessário registrar que atualmente, ainda sob a égide da Lei Complementar 116/2013, cerca de 65% da receita do ISS fica em pouco menos de 30 municípios. Nesse sentido, o estabelecimento de obrigações padronizadas em todo território nacional tende a reduzir os conflitos de competências. Além disso o PLP faz previsão de um período de transição referente a partilha entre o município do domicílio da sede do prestador do serviço e do domicílio do tomador do serviço, sendo uma alternativa para evitar uma perda brusca na arrecadação dos municípios atingidos pelas mudanças no modelo de arrecadação, bem como evitando impactos nas suas políticas públicas (BRASIL, 2019c).

Ademais, destaca-se que no dia 30 de dezembro de 2019 a Confederação Nacional dos Municípios (CNM) que atua como *amicus curiae* juntou um parecer de análise econômico-tributária, fiscal e federativa das mudanças introduzidas pela LC nº 157/2016¹⁶. No referido parecer são juntadas diversas tabelas, sendo que uma delas demonstra o significativo crescimento das receitas de ISS desde 2003, após se instituída a LC 116. Assim, é demonstrado que a receita de ISS nos municípios cresceu 189% acima da inflação, entre os anos de 2003 e 2004, passando de 0,6% para 0,9% do PIB. No entanto houve uma queda de 14%, em termos reais, nos últimos três anos (BRASIL, 2019d).

Contudo, apesar da queda o ISS representa em torno de 40% da arrecadação tributária dos municípios, sendo importante a análise da sua distribuição entre os 5.570 municípios, tal análise foi realizada com informações econômicas e orçamentárias entre 2003 e 2015. No parecer, salienta-se que apenas 60 municípios¹⁷ acumulam cerca de 41% de toda a arrecadação do ISS, concentrando apenas 11% da população brasileira. Já as menores receitas per capita, tem-se 2.785 municípios – sendo 50% do total e 24% da população brasileira – com apenas 3% da arrecadação (BRASIL, 2019c).

¹⁶ Elaborado por Fernando Gaiger Silveira (Doutor em Economia, pesquisador sênior do IPEA e professor visitante da UFF) e Frederico Nascimento Dutra (Economista, mestrando pela UFSC).

¹⁷ Aqueles com as maiores receitas *per capita* e representativos de 1% do total dos municípios brasileiros.



Desse modo, no referido parecer juntado aos autos da ADI nº 5835, ressalta-se que as modificações produzidas pela LC nº 157/2016 trazem impactos para as finanças públicas dos municípios de dois modos: 1) ao alterar a distribuição de recursos entre os entes locais, ao ser feita a transferência do imposto sobre alguns serviços do local do estabelecimento prestador para o local do tomador; e 2) com o aumento da arrecadação do imposto, através da vedação explícita à redução de base de cálculo ou pelas alíquotas mais elevadas que tendem a predominar nos municípios do tomador de serviço (BRASIL, 2019c).

Nesse sentido, a mudança na lei do ISS não objetiva transferir renda dos maiores para os menores municípios, mas tentar adequar de forma progressiva o imposto municipal ao princípio do destino, buscando reduzir as diferenças e equilibrar a federação e equalizar a capacidade dos entes locais executarem os serviços públicos para os cidadãos.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, verifica-se no estudo que a Administração Pública e os Poderes do Estado devem preservar os princípios constitucionais, assim como a classe política tem o dever de assumir os compromissos que visem resgatar a essência do pacto federativo adotado pela Constituição de 1988, além disso é necessária que ocorra uma reforma tributária, na qual passe a ser destinados recursos que sejam proporcionais as atribuições e demandas dos entes menores.

Ressalta-se que os municípios só conseguirão exercer suas autonomias como entes federados, se a autonomia financeira for concretizada, tendo em vista as mudanças ocorridas no pacto federativo com o advento da Constituição de 1988, em que houve um aumento das competências. Assim, tais premissas objetivavam um equilíbrio na distribuição das receitas entre os entes, contudo tais objetivos não foram atingidos, visto que conforme indicadores do ano de 2011, do total de arrecadações, 54,64% dos recursos ficaram concentrados na



União; já 27,49% foram repassados aos estados-membros; e 17,87% foram repassados aos municípios.

Ademais, evidenciou-se que o princípio da subsidiariedade apresenta duas vertentes uma positiva e outra negativa. Sendo que na positiva é expressado o dever de os entes maiores intervirem para suprir as deficiências dos entes menores, quando se tornarem insuficientes, cooperando também como um orientador de competências. Já na negativa o referido princípio estaria relacionado a imposição de limites na atuação do Poder Público, impedindo que aquilo que tenha como ser realizado em âmbito local, seja realizado pelos entes menores.

Dessa maneira, o poder central deve atuar para que ocorra o reestabelecimento da capacidade, sendo a intervenção legitimada pela subsidiariedade, limitando a interferência e concedendo maior autonomia aos entes locais. Todavia, para que os entes locais exerçam as suas autonomias, estes devem dispor de recursos necessários, visto que a autonomia financeira, conforme já evidenciado, deve ser concretizado. No entanto, salienta-se que a hipossuficiência dos municípios é decorrente das escolhas do federalismo fiscal, o qual gerou o acúmulo de competências tributárias com à União, onde após realizada a arrecadação deve repartir os resultados com os entes subnacionais, visando a equidade entre eles, conforme prevê o federalismo cooperativo.

Tendo em vista a instabilidade financeira decorrente da disparidade entre as receitas municipais próprias e as suas atribuições, as quais poderiam ser amenizadas pelas alterações na Lei Complementar nº 116 de 2003, que dispõe sobre o ISS, ainda persiste o fenômeno da descentralização de encargos públicos para os municípios e a centralização na distribuição das competências tributárias.

Consequentemente gerando uma perda de arrecadação tributária e a concentração de receitas em um reduzido número de municípios, resultando em uma guerra fiscal entre os entes, sendo que tal situação fiscal desequilibrada impede que a maioria dos entes locais



cumpram com suas competências constitucionais devidamente na prestação de serviços públicos. Além disso, tais consequências são antagônicas aos princípios da ordem constitucional em vigor.

A decisão da medida cautelar, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5835, que decidiu pela suspensão de trechos da LC nº157/2016 que modificavam o local do recolhimento do imposto para o domicílio do tomador de serviços, vem na contramão do que se almeja a partir das inovações propostas pela LC nº 157/2016, pois acaba concentrando receitas, novamente, nas mãos de poucos municípios, os quais têm sede as empresas que recebiam a totalidade do ISS, notadamente as de planos de saúde, leasing e administradoras de cartão de crédito e débito.

Assim, visando responder o problema da pesquisa que se evidenciou com a seguinte indagação: “como as alterações, da Lei Complementar nº 116 de 2003, que preveem a (re) distribuição do ISS nas operações de cartões de crédito e débito podem auxiliar na estratégia para o federalismo cooperativo e para a autonomia municipal?”, conclui-se que a alteração na Lei Complementar nº 116/2003 pode representar um grande avanço para os governos locais. Isso porque significa um aumento nas receitas próprias, diminuindo a dependência financeira, com isso fortalecendo a autonomia financeira dos entes locais e impulsionando as estratégias para que seja possível aplicar de forma correta o federalismo cooperativo com o auxílio do princípio da subsidiariedade, visto que esse expressa o dever de os entes maiores intervirem com o intuito de suprir as deficiências dos entes menores, ou seja, os entes maiores tem o dever de intervir quando os entes menores se tornarem insuficientes.

Contudo, para que isso seja possível, é necessário que o julgamento da ADI declare como constitucional os dispositivos da LC nº 157/2016, ou seja, com o julgamento nesse sentido podem ocorrer mudanças que tendem a promover uma justiça tributária entre os entes da federação, pois isso é apenas uma das conquistas jurídicas que corroboram para tornar o pacto federativo mais igualitário. Assim como a aprovação da subemenda



substitutiva ao Projeto de Lei Complementar (PLP) 461/2017, que busca definir quem são os tomadores de serviços, além de possibilitar o recolhimento do imposto de forma simples para os contribuintes e fiscalizável para os entes locais, resolve, definitivamente, o problema apresentado no Supremo Tribunal Federal, o qual suspendeu os efeitos da Lei Complementar 157/2016.

Desse modo, verifica-se que o projeto substitutivo que prevê obrigações acessórias e a conceituação clara de tomadores de serviço evitará a possibilidade de dupla tributação ou a incidência incorreta do imposto, bem como distribuirá de forma pulverizada o imposto entre os municípios, fazendo com que os recursos cheguem efetivamente aos municípios a que pertencem, fortalecendo a autonomia municipal e concretizando de melhor forma o federalismo cooperativo. Assim, reduzindo os conflitos de competências, além de que amenizará a perda considerável na arrecadação dos municípios atingidos pelas mudanças, em razão da previsão de um período de transição referente a partilha entre o município do domicílio da sede do prestador do serviço e do domicílio do tomador do serviço.

REFERÊNCIAS

ARRETCHE, Martha; RODDEN, Jonathan. Política distributiva na federação: estratégias eleitorais, barganhas legislativas e coalizões de governo. *Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 47, n.3, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

BANFI, Felice Benedito. *Imposto sobre serviços de qualquer natureza: um estudo para definir a competência de sua instituição*. Monografia de Especialista na Pós-graduação em Gestão



Pública, Modalidade de Ensino a Distância - Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – Campus Pato Branco, 2012.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires. ISS na Constituição. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação: o colapso financeiro dos estados e municípios. In: BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. Simulação de Estabelecimento, Fraude e Responsabilidade de Administradores. In: *Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais*. v.2. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.

BONAVIDES, Paulo. *A Constituição Aberta: temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no Federalismo das Regiões*. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL. Associação Comercial e Industrial de Poá – ACIP. *A cidade de Poá*. 2018. Disponível em: <<http://acip.com.br/portal/a-cidade-de-poa/>>. Acesso em: 03 maio 2020.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1966.



BRASIL. Confederação Nacional de Municípios – CNM. *ISS 2017*. 2017b. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/index.php/institucional/iss_2017>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Confederação Nacional de Municípios – CNM. *Matéria do Valor mostra impacto da decisão do STF que suspende os efeitos da lei do ISS*, 09 abr. 2018c. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/materia-do-valor-mostra-impacto-da-decisao-do-stf-que-suspende-os-efeitos-da-lei-do-iss>>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Confederação Nacional de Municípios – CNM. *Conquista: Câmara aprova texto base da redistribuição do ISS*, 03 dez. 2019c. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/conquista-camara-aprova-texto-base-da-redistribuicao-do-iss>>. Acesso em: 05 maio 2020.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. *Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 13 maio 2020.

BRASIL. *Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016*. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de



crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm>. Acesso em: 13 maio 2020.

BRASIL. Supremo Federal de Justiça. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5835*. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Supremo Federal de Justiça. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5835. Decisão monocrática*. Relator Alexandre de Moraes. Julgado em 18 dez. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14244216&prcID=5319735&ad=s#>>. Acesso em: 21 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Federal de Justiça. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5835. Decisão monocrática*. Relator Alexandre de Moraes. Julgado em 23 mar. 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14564146&prcID=5319735&ad=s#>>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Supremo Federal de Justiça. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5835. Decisão monocrática*. Relator Alexandre de Moraes. Julgado em 15 fev. 2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339551417&ext=.pdf>>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Supremo Federal de Justiça. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5835. Decisão monocrática*. Relator Alexandre de Moraes. Julgado em 15 fev. 2019b. Disponível em:



<<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=153395514> 16&ext=.pdf>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Supremo Federal de Justiça. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5835. *Embargos de declaração. Amicus curiae* Confederação Nacional dos Municípios – CNM. Interposto em 26 de mar. 2018b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=728578782&prcID=5319735#>>. Acesso em: 21 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Federal de Justiça. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5835. *Petição Amicus curiae* Confederação Nacional dos Municípios – CNM. Interposto em 31 dez. 2019d. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>. Acesso em: 13 maio 2020.

BREMAEKER, François E. J. de. *Despesas municipais com serviços, ações e programas de competência dos Estados e da União em 2011*. Salvador: Associação Transparência Municipal (ATM – TEC), 2013. Disponível em: <http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/446A7226-C440-B772-20CE41C4 CE67803A18022013091838.pdf&i=2302>. Acesso em: 15 maio 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Áurea Regina Evangelista Soares Franco. *Determinantes das transferências voluntárias da União aos Estados brasileiros: uma análise quantitativa dos convênios*



celebrados entre os anos de 2003 a 2008. 2009. Monografia (Conclusão de Curso Superior de Administração Pública) - Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho da Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado federal*. Rio de Janeiro: Ática, 1968.

FERREIRA, Gustavo Sampaio Telles. *Federalismo constitucional e reforma federativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012.

FIGUEIREDO, Carlos Mauricio; NOBREGA, Marcos. Responsabilidade Fiscal: Aspectos Polêmicos. In: *Federalismo Seletivo e Equalização Fiscal: O Novo modelo de Gestão Fiscal e o Impacto nos Entes Subnacionais*. Belo Horizonte, Editora Fórum, p. 173-199, 2006.

GIANNASI, Celso. O ISS (imposto sobre serviços) como foco da guerra fiscal dos municípios. In: MACEDO, Alberto; DÁCOMO, Natália De Nardi. (Coord.). *ISS pelos Conselheiros Julgadores*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

GIROLDO, Camila Nayara; BOSSOLI, Marlene Lempfer. Autonomia municipal e federalismo fiscal brasileiro. *Revista de Direito Público*, Londrina, v. 7, n. 3, p. 3-20, set./dez. 2012.

MARTINS, Margarida Slema D' Oliveira. *O princípio da subsidiariedade em perspectiva jurídico-política*. Coimbra: Coimbra, 2003.

MARTINS, Sebastião Carlos. *ISS: Cartões de Crédito e Débito*. Minas Gerais: SCM - Sistema de Consultoria e Métodos Ltda, 2017. Disponível em: <<http://www.consultoriaiss.com/wp->



content/uploads/application/gerais/ISS-Cart%C3%B5es-de-Cr%C3%A9dito-e-D%C3%A9bito.pdf>. Acesso em: 11 maio 2020.

MCLURE JR, Charles. *O Problema da Atribuição de Impostos: considerações conceituais e de caráter administrativo para se alcançar a autonomia fiscal das unidades subnacionais*. Califórnia: Instituição Hoover, Universidade de Stanford. Disponível em: <<http://federativo.bndes.gov.br/>>. Acesso em: 15 maio 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2004.

MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. *Um Novo Pacto Federativo para o Brasil*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

REDENSCHI, Ronaldo. ISS-questões controversas submetidas à análise do Supremo Tribunal Federal. In: GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários - estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

REZENDE, Fernando. O Financiamento das Políticas Públicas: Problemas Atuais. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luís de Barros (orgs.). *A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995.



ROCHA, Joaquim Freitas da. *Direito Financeiro Local: finanças locais*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

SANTOS, Marcus Rogério Oliveira. *Análise do cadastro de prestadores de outros municípios (CPOM) de São Paulo na prevenção e no combate à simulação de estabelecimento prestador de serviço*. Monografia – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2016.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 31. ed., rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.