

# A Guerra Fiscal Municipal e as Deduções da Base de Cálculo do ISS: Uma Análise à Luz das ADPFs n. 189 e n. 190

## *The Municipal Tax Competition and the Legal Deductions on Service Tax Base: an Analyses by the Light of ADPFs 189 and 190*

Arthur Leite da Cruz Pitman

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FDUSP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e MBA em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – Fipecafi. Advogado em São Paulo.

*E-mail:* arthurlcpitman@gmail.com.

Recebido em: 7-6-2022 – Aprovado em: 5-8-2022

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.52.1.2022.1263>

### *Resumo*

No presente artigo, pretende-se analisar a abrangência de aplicação das medidas de combate à “guerra fiscal” municipal veiculadas nos arts. 88 do ADCT e 8º-A da Lei Complementar n. 116/2003, com as alterações da Lei Complementar n. 157/2016, especialmente no que se refere à possibilidade de lei ordinária municipal prever hipóteses de dedução de valores da base de cálculo do ISS. A análise será feita à luz dos acórdãos publicados no julgamento das ADPFs 189 e 190, nos quais o Supremo Tribunal Federal decidiu que as leis dos Municípios de Barueri e Poá, que previam a exclusão de determinados valores do preço de serviços tributado pelo imposto, seriam inconstitucionais por tratar de matéria de competência de lei complementar e promover “guerra fiscal” municipal.

*Palavras-chave:* guerra fiscal, preço do serviço, deduções.

### *Abstract*

In this article, it will be analyzed the scope of application of the measures to combat municipal tax competition addressed in articles 88 of the ADCT and 8th-A of Complementary Law no. 116/2003, with amendments introduced by Complementary Law no. 157/2016, especially regarding the possibility of an ordinary municipal law providing the possibility of deducting amounts from the ISS tax base. The analysis will be made in the light of the decision published in the judgment of ADPFs 189 and 190, in which the Supreme Federal Court ruled that laws of the Municipalities of Barueri and Poá, which foresaw the exclusion of values of the price of services taxed, were unconstitutional for

dealing with the competence of the complementary law and to promote the municipal tax competition.

*Keywords:* tax competition, price of services, deductions.

## Introdução

A prática generalizada de atração de investimentos privados, mediante a concessão de incentivos fiscais de ISS de forma anticoncorrencial, resultou em uma série de efeitos nefastos que corroem não só o pacto federativo, mas também as finanças públicas, a livre concorrência e, por conseguinte, o tratamento isonômico entre contribuintes. Eis o contexto em que é travada a “guerra fiscal” entre os municípios brasileiros.

Em combate aos efeitos lesivos da “guerra fiscal” municipal, o legislador tributário instituiu uma série de mecanismos que limitaram o exercício da autonomia municipal, como as previsões do art. 88 do ADCT, introduzidas pela EC n. 37/2002 e a LC n. 157/2016, que introduziu o art. 8º-A na LC n. 116/2003. Tais dispositivos, além de proibirem a concessão de benefícios fiscais do ISS que reduzissem, direta ou indiretamente, a alíquota efetiva do imposto para patamar inferior a 2% (dois por cento), criaram sanções pelo seu descumprimento, como o direito do contribuinte de restituir o valor do imposto pago com base em lei concessiva de benefício fiscal ilegal, a configuração de ato de improbidade administrativa, e ainda, um prazo legal de revogação das leis municipais incompatíveis com a previsão legal, sob pena de nulidade.

Ocorre, no entanto, que a jurisprudência dos tribunais superiores nem sempre repreendeu medidas que efetivamente fomentam a “guerra fiscal” municipal. A má compreensão do alcance dos dispositivos tem limitado indevidamente a autonomia municipal e o exercício de sua competência tributária e, ainda, a jurisprudência tem incluído de forma equivocada hipóteses autorizadas por leis municipais ordinárias de deduções de valores da base de cálculo do ISS no escopo de aplicação da norma, que não representam incentivos fiscais decorrentes da competição fiscal realizada entre entes municipais.

Assim, no presente artigo, pretende-se delimitar o escopo de aplicação dos dispositivos mencionados e avaliar a validade do argumento de combate à “guerra fiscal municipal”, especialmente à luz dos resultados alcançados nos julgamentos das ADPFs n. 189 e n. 190 pelo STF. Com isso, esta pesquisa abordará as seguintes questões: (i) a evolução legislativa e jurisprudencial das medidas de combate à “guerra fiscal” municipal; (ii) considerações sobre os valores que compõem o “preço do serviço” enquanto base de cálculo do ISS, prevista no art. 7º da LC n. 116/2003; (iii) a função da lei complementar e da lei ordinária na conformação de hipóteses de dedução da base de cálculo do ISS; (iv) a distinção entre isenções técnicas e isenções propriamente ditas como parâmetro para definição do alcance das medidas de combate à “guerra fiscal” municipal; (v) a jurisprudência dos

tribunais superiores e dos tribunais estaduais sobre a validade da criação de hipóteses de dedução de valores da base de cálculo do ISS.

### **1. A evolução normativa e jurisprudencial das medidas de combate à “guerra fiscal” municipal no ISS**

A “guerra fiscal” promovida entre os municípios brasileiros dista de ser fenômeno recente no sistema jurídico-tributário nacional e tem apresentado diferentes perspectivas. Tal fenômeno está fortemente associado ao exercício abusivo, por parte de alguns entes políticos, da competência tributária que lhes foi outorgada pelo art. 156, III, da Constituição, que, a pretexto de atrair investimentos e de estimular a geração de empregos em seus territórios, faz com que os Municípios ofereçam aos potenciais interessados, que se disponham a instalar-se em seus territórios, estímulos fiscais, não raro por meio de adesões puramente formais, via estabelecimentos “de fachada”<sup>1</sup>.

O atual estado das “guerras fiscais” municipais só pode ser compreendido a partir da própria gênese da competência tributária dos municípios, que, a despeito de nunca terem participado efetivamente da Federação brasileira (conformada pelos Estados, pelo Distrito Federal e pela União), possuem a mesma dignidade constitucional dos demais entes federativos<sup>2</sup>, uma vez que adquiriram, historicamente, a resguarda de autonomia municipal – em suas diversas vertentes, como a autonomia política, financeira e administrativa<sup>3</sup> –, da garantia de indissolubilidade da República, e, sobretudo, da garantia de meios arrecadatórios próprios que assegurassem a realização das atividades que lhes foram atribuídas<sup>4</sup>.

Especialmente no que se refere ao “imposto sobre serviços de qualquer natureza”, vale notar que este surge com o advento da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que atribuiu aos Municípios a competência para tributar “serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados” (art. 15<sup>5</sup>). Com o advento da EC n. 18/1965, foram extintas as competências tributárias dos Municípios para instituir impostos sobre indústrias e profissões, sobre diversões públicas, sobre licenças e sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (art. 29 da Constituição de 1946), criando o novo imposto sobre serviços de qualquer natureza, cuja materialidade não se confundia com os impostos anteriores. Da mesma forma, a Constituição de 1967 manteve

<sup>1</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre a “guerra fiscal” do ISS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 55.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 170.

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 210-212.

<sup>4</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Malheiros 2003, p. 40.

<sup>5</sup> “Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.”

idêntica redação na atribuição de competência municipal para instituir imposto sobre serviços<sup>6</sup>, o que foi posteriormente acolhido pela Constituição de 1988, no atual art. 156, inciso III<sup>7</sup>.

Embora justificada e compreendida a garantia de autonomia municipal e a atribuição de competência tributária própria, é fato que diversas circunstâncias práticas e normativas – como a limitação do exercício da autonomia municipal em virtude da taxatividade da lei complementar, insegurança jurídica na determinação do município competente para cobrar o imposto em operações intermunicipais; concessão de benefícios fiscais de forma desleal; impossibilidade de manutenção de arrecadação própria e alto grau de dependência de repasses interfederativos<sup>8</sup> – geraram uma série de problemas no desenvolvimento da vocação que o ISS poderia ter no exercício da competência tributária municipal.

Diante desse cenário desfavorável aos municípios, Ives Gandra da Silva Martins e Marcos Cintra<sup>9</sup> destacam que “a ‘guerra fiscal’ contaminou os municípios brasileiros”, pois esses “passaram a oferecer aos potenciais investidores incentivos fiscais, financeiros e de infraestrutura na tentativa de alterar artificialmente os parâmetros de mercado e influenciar a decisão de investimento das empresas”. Assim, como consequência natural da “guerra fiscal”, seus efeitos negativos tendem a se generalizar, de forma que as empresas concorrentes, em busca da redução dos custos tributários, passam a exigir dos governos locais a concessão de incentivos fiscais semelhante a de outros municípios, sob a pena de mudarem suas sedes e estabelecimentos prestadores para municípios incentivados<sup>10</sup>.

Ocorre que, com diversos municípios envolvendo-se na “guerra fiscal”, aumentam os incentivos para igualar por baixo o nível de tributação, em uma “corrida ao fundo do poço” (*race to the bottom*)<sup>11</sup>, de modo que o potencial de indução

<sup>6</sup> “Art. 25 – Compete aos Municípios decretar impostos sobre: [...]”

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.”

<sup>7</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]”

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

<sup>8</sup> CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. *Revista Direito Tributário Atual* v. 24. São Paulo: Dialética e IBDT, 2010, p. 578-581.

<sup>9</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. ISS: campo de batalha da guerra fiscal. *Revista Conjuntura Econômica* v. 60, n. 3. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, março de 2006, p. 12.

<sup>10</sup> Em sentido semelhante, no entanto, se referindo à “guerra fiscal” no âmbito do ICMS: REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A Federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas. 2002, p. 46-47. Disponível em: <https://joserobertoafonso.com.br/attachment/5464>. Acesso em: 28 nov. 2020.

<sup>11</sup> ARRETCHE, Marta. *Democracia, federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2012, p. 178-179.

de deslocamento de investimentos e de produção é perdido<sup>12</sup> e as decisões dos investidores “voltam-se ao básico: boa infraestrutura e boas condições sociais”<sup>13</sup>. Assim, conforme os incentivos fiscais se avolumam e perdem a capacidade de estimular o investimento, tornam-se meras renúncias de arrecadação, deteriorando a capacidade dos municípios mais pobres de investir na própria infraestrutura e serviços públicos<sup>14</sup>.

Atento aos efeitos deletérios da “guerra fiscal” municipal, o legislador tributário, ao longo do desenvolvimento legislativo das normas relativas ao ISS, estipulou limitações ao exercício da competência tributária municipal e a instituição de benefícios fiscais em patamares que estimulassem condutas anticoncorrenciais e prejudiciais à federação brasileira.

Dentre essas limitações, cumpre destacar a introdução de *alíquotas mínimas* para a instituição e cobrança do ISS pelas leis ordinárias municipais: por mais que a limitação de *alíquotas máximas* fosse prática já consolidada, desde sua origem pela edição do Ato Complementar n. 34, de 1967, visando “estancar abusos dos legisladores municipais, bem como evitar grande disparidade entre alíquotas tributárias do ISS em todo o Brasil”<sup>15</sup>, a prática de imposição de limites de *alíquotas mínimas* somente se impôs a partir da Emenda Constitucional n. 37, de 2002, que atribuiu nova redação ao inciso I do § 3º do art. 156 da Constituição de 1988<sup>16</sup>, atribuindo à lei complementar – ao lado da previsão expressa, na redação originária do dispositivo, para estipular as alíquotas máximas – a competência para fixar as alíquotas mínimas do ISS. Acresceu, ainda, à competência da lei complementar, a de regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (inciso III do § 3º do art. 156<sup>17</sup>).

<sup>12</sup> MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. Fiscal decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties. Brasília: Ipea, 2011, p. 05. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4397](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4397). Acesso em: 28 fev. 2021.

<sup>13</sup> REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. A Federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas. 2002, p. 47. Disponível em: <https://joserobertoafonso.com.br/attachment/5464>. Acesso em: 28 nov. 2020.

<sup>14</sup> BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 186-187.

<sup>15</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 554-555.

<sup>16</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 37, de 2002)

[...]”

<sup>17</sup> “[...]”

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

[...]”

Na mesma oportunidade, a EC n. 37/2002 acresceu ao Ato de Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, o art. 88, dispondo que (i) enquanto a lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III, § 3º, do art. 156 da Constituição, o ISS terá alíquota mínima de 2% (dois por cento), exceto em relação aos serviços expressamente enumerados; e (ii) a proibição de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultem, *direta ou indiretamente*, na redução da alíquota mínima acima indicada.

Antes do advento da alteração constitucional, a concessão de benefícios fiscais com alíquotas *nominais* próximas de 0% (zero por cento) era prática relativamente comum entre os municípios mais pobres, cuja infraestrutura e condições socioeconômicas não geravam atratividade suficiente ao capital produtivo. Por mais que houvesse autores que defendessem a inconstitucionalidade do art. 88 do ADCT, por violar a autonomia municipal e impor restrição ao exercício da competência tributária municipal não previsto pelo constituinte originário<sup>18</sup>, ou mesmo sustentasse a superação das limitações impostas diante da omissão do legislador complementar em tratar do tema na Lei Complementar n. 116/2003, ambas as teses restaram superadas<sup>19</sup>.

Para além dos benefícios fiscais de ISS que reduziam *nominalmente* as alíquotas do ISS, os municípios também concedem uma série de incentivos tributários *indiretos* (reduções de base de cálculo, incentivos financeiros, subvenções etc.) que reduzem a alíquota *efetiva* do imposto. Ocorre que, conforme já destacado, o art. 88, inciso II, do ADCT, submete à alíquota mínima de 2% (dois por cento) de ISS todas as isenções, benefícios e incentivos fiscais que resultem, *direta ou indiretamente*, na sua redução. Isto é, por mais que os incentivos tributários não impliquem redução *direta* da alíquota *nominal*, mas ainda assim reduzissem a carga tributária alterando outro critério da regra-matriz de incidência tributária, mutilando-o parcialmente<sup>20</sup>, de igual modo estariam abarcados.

Nesta senda, o Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão da aplicação do art. 88 do ADCT no julgamento das Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPFs n. 189 e n. 190, que abordaram, em suma, os limites normativos para a previsão em lei ordinária municipal, de dedutibilidades de valores da base de cálculo do ISS.

A ADPF n. 190 foi ajuizada pelo Governo do Distrito Federal, em 8 de setembro de 2009, para questionar a constitucionalidade dos arts. 190, § 2º, e 191, §§ 6º e 7º, da Lei n. 2.614/1997 do Município de Estância Hidro Mineral de Poá, con-

<sup>18</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018, p. 263.

<sup>19</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre a “guerra fiscal” do ISS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 57-60.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo Noeses, 2009, p. 617.

forme a redação dada pelas Leis n. 3.269/2007 e n. 3.276/2007<sup>21</sup>. Em linhas gerais, os dispositivos impugnados previam a possibilidade de dedução de valores relativos a tributos federais pagos e o valor de bens arrendados no bojo de contratos de *leasing* da base de cálculo do ISS cobrado pelo município.

Na petição inicial da ADPF n. 190, o Governo do Distrito Federal afirma que “o município de Poá estabelece abatimentos na base de cálculo do ISS que representam na verdade uma redução no valor mínimo do imposto devido”, e, com isso, “a intenção clara da norma impugnada foi burlar a determinação constitucional e manter a atratividade para prestadores de serviços, violando claramente o princípio federativo. A alíquota do ISS – antes fixada entre 0,25% e 1% – será de 2%. Como o aumento poderia espantar empresas instaladas em Poá, o prefeito criou nova forma de se calcular o imposto, excluindo da base de cálculo toda a despesa decorrente com outros impostos.”<sup>22</sup>

No julgamento da medida cautelar, o Ministro Relator Edson Fachin determinou a suspensão da eficácia das normas impugnadas, pois já em sede de cognição sumária identificou a invasão de competência do Município de Poá em matéria reservada à lei complementar, por força do art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, e ainda, por violação ao art. 88, inciso I, do ADCT, diante da redução, ainda que indireta, do imposto em patamar inferior à alíquota mínima de 2% (dois por cento)<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> “Art. 190. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta.

[...]

§ 2º Não serão incluídos no preço do serviço:

[...]

II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência:

- a) Imposto de Renda de Pessoa Jurídica;
- b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- c) PIS/Pasep;
- d) Cofins.

Art. 191 A base de cálculo do Imposto sobre Serviços é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, a qual se aplica mensalmente a alíquota constante na Tabela XVI do artigo 184.

[...]

§ 6º Não serão incluídos no preço do serviço:

[...]

II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência:

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica;
- b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- c) PIS/Pasep;
- d) Cofins.

§ 7º Na prestação de serviço a que se refere o subitem 15.09 da Lista de Serviços não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado.”

<sup>22</sup> STF, ADPF n. 190, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, publicado em 27.04.2017, p. 6-7.

<sup>23</sup> STF, MC ADPF n. 190, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 15.12.2015, publicado em 01.02.2016, p. 5-7.

Passo seguinte, no julgamento de mérito, o Ministro Fachin manteve seu posicionamento e propôs a fixação da seguinte tese jurídica: “é inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional”. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante”<sup>24</sup>. O voto do relator foi acompanhado pela maioria do colegiado, tendo apenas o Ministro Marco Aurélio restado vencido em seu voto divergente – cujo teor merece ser ressaltado –, no qual entendeu que o caso tratava de “uma lei municipal que [...] apenas explicitou a base de incidência do Imposto Sobre Serviços. Ao explicitar essa base de incidência, assentou, não buscando favorecer os contribuintes, que não se poderia considerar tributos federais relativos à prestação de serviços tributáveis ocorridos no mesmo mês de competência [...]”<sup>25</sup>.

Já na ADPF n. 189, também ajuizada pelo Governo do Distrito Federal em 8 de setembro de 2009, questionava-se a constitucionalidade – art. 41, §§ 1º ao 9º, da Lei Complementar n. 118 do Município de Barueri, na redação dada pela Lei Complementar n. 185/2007<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> STF, ADPF n. 190, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, publicado 27.04.2017, p. 12-21.

<sup>25</sup> STF, ADPF n. 190, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, publicado em 27.04.2017, p. 57.

<sup>26</sup> “Artigo 41. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, a qual se aplicam as alíquotas constantes do Anexo I desta lei.

§ 1º Não serão incluídos no preço do serviço os seguintes tributos, efetivamente pagos, relativos à prestação de serviços tributáveis:

I – Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

II – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

III – PIS/Pasep;

IV – Cofins.

§ 2º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 1.05, da Lista de Serviços, não será incluído no preço do serviço o valor efetivamente pago a título de direitos autorais ao autor do software, referente ao licenciamento ou cessão de uso.

§ 3º Na prestação do serviço a que se referem os subitens 4.22 e 4.23, da Lista de Serviços, não serão incluídos no preço do serviço os valores pagos aos prestadores de serviços dos subitens 4.01, 4.02, 4.03, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.15 e 4.21.

§ 4º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 7.02, da Lista de Serviços, não será incluído no preço do serviço o valor dos materiais fornecidos pelo prestador e o valor das subempreitadas vinculadas à prestação do serviço.

§ 5º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 9.02, da Lista de Serviços, não será incluído no preço do serviço, quando cobrados pela agência de turismo, os serviços de hospedagem, despesas com passagens e traslados.

§ 6º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 15.09, da Lista de Serviços, não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado.

§ 7º Na prestação do serviço a que se referem os subitens 17.04 e 17.05, da Lista de Serviços, não serão incluídos no preço do serviço o valor dos salários e encargos decorrentes da mão de obra fornecida.



A rigor, os dispositivos tratavam de hipóteses de dedução de valores da base de cálculo do ISS, como valores dos tributos federais pagos (§ 1º); valores pagos a título de direitos autorais ao autor do software, referente ao licenciamento ou cessão de uso (§ 2º); valores repassados como a remuneração de serviços de medicina, análise clínico-laboratoriais, serviços hospitalares, terapia ocupacional, fisioterapia, fonoaudiologia, obstetrícia, odontologia, ortóptica, psicanálise e psicologia por administradores de planos de saúde (§ 3º); valores dos materiais fornecidos pelo prestador e o valor das subempreitadas vinculados a obras de construção civil (§ 4º); os valores cobrados como preço do serviço, quando cobrados pela agência de turismo, os serviços de hospedagem, despesas com passagens e traslados (§ 5º); o valor do bem arrendado no preço do contrato de arrendamento (§ 6º); o valor dos salários e encargos decorrentes da mão de obra fornecida em contato de fornecimento da mesma (§ 7º), além da regulamentação da forma de cálculo do imposto nos serviços de administração de rodovias ou estradas em regime de concessão ou autorização pública mediante a cobrança de preços ou pedágios (§§ 8º e 9º).

No julgamento da ADPF, o relator da ação, o Ministro Marco Aurélio, entendeu que esta deveria ser inadmitida, diante da inadequação da via eleita pelo Distrito Federal para questionar lei municipal relativa à base de cálculo do imposto, não vislumbrando a ocorrência do alegado conflito federativo, previsto no art. 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição. No entanto, em voto divergente, o Ministro Edson Fachin superou a questão preliminar de conhecimento da ação, e, na análise do mérito, entendeu que “a lei complementar, quando o quis, fez expressa exclusão de valores da base de cálculo do ISS”, e ainda, que “os tributos federais que oneram a prestação do serviço são, independentemente do destinatário ou da qualificação contábil que se lhes dê, embutidos no preço do serviço e, por conseguinte, compõem a base de cálculo do tributo, por falta de previsão em contrário da lei complementar nacional”.

Com esse fundamento, o voto do Ministro Fachin reiterou o entendimento de que a lei municipal disciplinadora de hipóteses de exclusão da base de cálculo do ISS é inconstitucional por violar matéria reservada à lei complementar e por

---

§ 8º Na prestação do serviço a que se refere o subitem 22.01, da Lista de Serviços, o imposto será calculado sobre a base de cálculo, entendida esta como a parcela do preço correspondente à proporção direta da parcela da extensão das estradas e rodovias exploradas no território do Município, ou da metade da extensão de ponte que a uma a outro município.

§ 9º A base de cálculo apurada nos termos do parágrafo anterior:

I – será reduzida, não havendo posto de cobrança no território do Município, para sessenta por cento do seu valor;

II – será acrescida, havendo posto de cobrança no território do Município, do complemento necessário à sua integralidade em relação às rodovias exploradas, observado o disposto no parágrafo seguinte.”

implicar manobra legislativa que contornaria o art. 88 do ADCT, visando o cometimento de práticas indesejadas da “guerra fiscal” municipal. O ministro foi acompanhado pela maioria do colegiado e com isso, a ação foi julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do dispositivo impugnado.

Posteriormente, no exercício da prerrogativa prevista nos incisos I e III, § 3º, do art. 156 da Constituição, adicionado pela EC n. 37/2002, a Lei Complementar n. 157/2016 inseriu o art. 8º-A<sup>27</sup> na redação da Lei Complementar n. 116/2003, prevendo que (i) o ISS terá alíquota mínima de 2% (dois por cento); (ii) será vedada a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultem, *direta ou indiretamente*, na redução da alíquota mínima acima indicada, ressalvadas as exceções expressamente previstas; (iii) será nula a lei ou ato municipal que desrespeitar as disposições relativas à vedação de imposição da alíquota mínima do imposto nos casos em que o serviço tributável for prestado a tomador ou intermediário localizado em município distinto daquele onde está localizado o prestador do serviço; e, por fim, (iv) na hipótese da nulidade descrita, o prestador do serviço tributável terá o direito de restituição do valor efetivamente pago de ISS ao município que tenha desrespeitado o limite imposto.

O art. 6º da LC n. 157/2016<sup>28</sup> previu que os municípios teriam um prazo de um ano, contados desde 30 de dezembro de 2016, para revogar a legislação municipal contrária ao novo art. 8º-A da LC n. 116/2003. Após esse prazo, será considerada nula a lei municipal que violar o limite de alíquota mínima estabelecido no dispositivo. A imposição do prazo supramencionado, somado ao fato de que a hipótese de nulidade se aplica tão somente aos casos de prestação de serviços tributados em que o tomador ou intermediário estão localizados em município diverso do prestador dos serviços, tiveram como propósito coibir a chamada

<sup>27</sup> “Art. 8º-A A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016)

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

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

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)”

<sup>28</sup> “Art. 6º Os entes federados deverão, no prazo de 1 (um) ano contado da publicação desta Lei Complementar, revogar os dispositivos que contrariem o disposto no *caput* e no § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.”

“guerra fiscal” do ISS, facilitada nos cenários de serviços que não precisam ser realizados onde localizado o tomador<sup>29</sup>.

Diante de tais cenários, diversos municípios revogaram as leis municipais ordinárias que previam hipóteses de dedução de valores da base de cálculo do ISS, seja por terem sofrido derrotas perante o STF, que reconheceu a inconstitucionalidade da medida – como é o caso dos Municípios de Barueri e de Poá, cujas legislações municipais foram objetos das ADPFs n. 189 e n. 190, respectivamente –, seja em razão do justificado receio de sofrer as sanções introduzidas pela LC n. 157/2016, que prevê desde o direito de restituição do contribuinte que se beneficiou de incentivos fiscais ilegais até a configuração de ato de improbidade administrativa das autoridades públicas responsáveis (art. 4º da LC n. 157/2016<sup>30</sup>).

## 2. Base de cálculo do ISS, “preço do serviço” e receita bruta

O histórico de combate ao fenômeno da “guerra fiscal municipal”, a criação de leis ordinárias municipais autorizando hipóteses de dedutibilidade da base de cálculo do imposto e a imposição de alíquotas mínimas trazem à tona questões relevantes sobre como estruturar a regra-matriz de incidência tributária do ISS, sobretudo no que concerne ao critério quantitativo da norma tributária, de forma a não incorrer nas violações trazidas pelo art. 88 do ADCT e pela LC n. 157/2016. Para tanto, serão feitas considerações sobre o critério quantitativo do ISS, notadamente sobre sua base de cálculo, determinando quais valores devem compor o signo presuntivo de riqueza eleito como materialidade tributável.

Incumbe lembrar que o critério quantitativo do consequente da norma tributária decorre de um conjunto de informações que o intérprete obtém a partir da leitura dos enunciados normativos, e que lhe faz possível precisar com segurança a exata quantia devida a título de tributo e que há de vir sempre da conjugação dos dois elementos: alíquota e base de cálculo<sup>31</sup>.

Quanto à alíquota, tem-se que esta é “o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo”<sup>32</sup>, sem o qual não seria possível, tomando isoladamente a base

<sup>29</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Nota de atualização – as alíquotas mínimas do ISS e o art. 8º-A da Lei Complementar 116/2003, inserido pela Lei Complementar 157/2016. In: BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018, p. 266.

<sup>30</sup> “Art. 4º A Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Seção II-A

Dos Atos de Improbidade Administrativa Decorrentes de Concessão ou Aplicação Indevida de Benefício Financeiro ou Tributário

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o *caput* e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.’”

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 322.

<sup>32</sup> BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 58.

imponível, obter o numerário do débito cobrado<sup>33</sup>. No contexto de combate à “guerra fiscal municipal”, a fixação da alíquota de ISS foi objeto de constante preocupação do legislador tributário que, tanto na EC n. 37/2002 quanto na LC n. 157/2016, estabeleceu que a alíquota *mínima* do imposto seria de 2% (dois por cento). Ocorre que, conforme destacado, o montante a ser pago a título de tributo é obtido a partir da congregação de alíquota e de *base de cálculo*, razão pela qual o legislador tributário também se preocupou com a concessão de isenções, benefícios ou incentivos fiscais que resultassem, direta ou *indiretamente* (isto é, por meio da mutilação parcial de critério da regra-matriz de incidência tributária<sup>34</sup>, que não a alíquota), na redução da alíquota *efetiva* em patamar menor que o limite mínimo.

Assim, considerando que o art. 88, inciso II, do ADCT, e o art. 8º-A, § 1º, da Lei n. 116/2003 abrangem tão somente *isenções, benefícios ou incentivos fiscais*, que resultem, direta ou *indiretamente*, na redução da alíquota *efetiva* em patamar inferior ao limite mínimo, é imprescindível determinar qual o alcance da lei ordinária municipal para conceder tais isenções, benefícios ou incentivos fiscais.

Neste tocante, incumbe lembrar que a dinâmica da norma isentiva – ou concessiva de benefícios e incentivos fiscais – opera como redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo<sup>35</sup> e, portanto, opera dentro do âmbito de competência tributária. Enquanto a competência é matéria constitucional, sendo limitada à atuação do legislador, a isenção é assunto que se compreende dentro da competência do legislador ordinário. Logo, se quem pode tributar também pode isentar, também é verdade que quem pode isentar é aquele que, antes, possui a competência para tributar<sup>36</sup>. Dessa forma, para determinar o escopo de aplicação das normas do art. 88, inciso II, do ADCT, e do art. 8º-A, § 1º, da Lei n. 116/2003, é necessário determinar quais valores compõem a base de cálculo do ISS.

Para operacionalizar o exercício da competência tributária dos municípios para instituir o ISS, cumpre ao legislador complementar estabelecer as normas gerais em matéria tributária, inclusive no que se refere à base de cálculo dos tributos discriminados na Constituição, conforme prevê o seu art. 146, inciso III, alínea “a”. É claro, a eleição de critérios gerais para determinação de base de cálculo não pode ser arbitrária ou discricionária e mesmo o legislador complementar está vinculado aos limites constitucionais ao poder de tributar e aos princípios jurídicos que conformam o exercício da tributação.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 620.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 617.

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 197.

<sup>36</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 245.

Em uma primeira aproximação, diante da dicção do art. 145, § 1º, da Constituição, tanto a hipótese de incidência quanto a base de cálculo, em sua íntima relação, devem estabelecer uma relação na qual a segunda mensura a intensidade da conduta praticada pelo contribuinte em termos econômicos<sup>37</sup>. Daí Geraldo Ataliba<sup>38</sup> sempre se referir à base impositiva como uma “perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica com a finalidade de fiar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”.

Segundo Alcides Jorge Costa<sup>39</sup>, “o fato gerador de cada imposto deve guardar conexão com a capacidade tributária”. Assim, a norma da capacidade contributiva, sobre ser verdadeira limitação à escolha do legislador, “impedindo-o de erigir em fato gerador de tributo comportamentos sociais que não constituem manifestação de riqueza”<sup>40</sup> – circunscrevendo um dever definitivo e imediato (dimensão de regra) –, representa também uma imposição ao legislador para “a eleição de critério de mensuração” (base de cálculo) *ad valorem*<sup>41</sup>, traduzindo-se em pretensão de justificação e dever mediato (dimensão de princípio)<sup>42</sup>.

Isto é, em uma perspectiva, o princípio da capacidade contributiva obriga o legislador tributário a estabelecer base de cálculo que represente os “atributos dimensíveis do aspecto material da hipótese de incidência”<sup>43</sup>. Na mesma linha, Luís Eduardo Schoueri fala em “relação de inerência” entre os tributos e uma ou mais bases de cálculo, sendo “inerente a todo tributo qualquer base que meça a materialidade de sua hipótese de incidência”<sup>44</sup>.

Impreterivelmente, a base de cálculo do tributo deverá ser um valor<sup>45</sup>. Daí se vê que “dentro da imensa gama de qualificação de valor, [...] o legislador erigirá

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 618.

<sup>38</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 109.

<sup>39</sup> COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: RT, 1991, p. 302.

<sup>40</sup> COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: RT, 1991, p. 302.

<sup>41</sup> BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 135.

<sup>42</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 52.

<sup>43</sup> BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 50.

<sup>44</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 160.

<sup>45</sup> Segundo De Plácido e Silva o valor “em sentido econômico exprime o grau de utilidade das coisas, ou bens, ou a importância que lhe concedemos para a satisfação de nossas necessidades”. Cf. SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1967. v. IV, p. 1.625.

a opção ou opções que melhor se coadunem com a natureza do tributo<sup>46</sup>. Não há, portanto, uma única base de cálculo possível para cada um dos tributos discriminados de forma rígida pela Constituição de 1988, mas o legislador tem diversas opções para escolher a base de cálculo. Embora esse rol não seja ilimitado, as competências tributárias permitem um (estrito) rol de possibilidades<sup>47</sup>.

Oportunamente, ressalta-se que, apesar de o legislador ordinário possuir o dever de escolher a base de cálculo inerente à materialidade do tributo, não se chega ao ponto de desqualificar a escolha legiferante e permitir que o Fisco se imiscua na decisão, sob a justificativa de que esta não representa a forma mais intensa, a melhor ou mais segura representação do signo presuntivo de riqueza. A análise da relação entre materialidade e base de cálculo deve ser feita em vista da promoção do fim que determinado tributo pretende promover, isto é, que represente em alguma medida, a grandeza econômica sobre qual incide a tributação<sup>48</sup>.

Em matéria de ISS, o legislador complementar fez sua escolha quando positivou o “preço do serviço” como base de cálculo do imposto, conforme dispõe o art. 7º da LC n. 116/2003<sup>49</sup>. Por “preço do serviço”, entende-se a expressão monetária do valor do respectivo serviço, imediata ou diferida, pela remuneração ou retribuição da prestação, estabelecida em relação de causa e efeito, tendo em vista contrato bilateral e oneroso, sob regime de reciprocidade e equivalência<sup>50</sup>, ou ainda, a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador, uma vez que o preço do serviço é o valor a que o prestador faz jus pelo serviço que presta<sup>51</sup>.

Em um sentido prático e econômico – mas, ainda assim, de grande relevância jurídica –, o “preço do serviço” vem a ser a *receita bruta dele proveniente* ou que *lhe corresponda, sem quaisquer deduções*<sup>52</sup>. Com isso, quer-se dizer que o “preço do serviço” inclui *custos* (preço de produção ou valor monetário para aquisição de bens)<sup>53</sup>, *despesas* (gastos gerais de manutenção e desenvolvimento da atividade

---

<sup>46</sup> BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 66.

<sup>47</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 55-56.

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 210.

<sup>49</sup> “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

<sup>50</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 518.

<sup>51</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018, p. 603.

<sup>52</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018, p. 603; MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 519.

<sup>53</sup> Não se ignora que, em sentido contábil e econômico, rigorosamente, a prestação de serviços não implica o reconhecimento de *custos*, uma vez que não enseja o reconhecimento de ativos de “esto-

econômica) e *margem de lucro*, e tais valores *não podem sofrer qualquer dedução da base de cálculo do ISS*.

Ainda assim, o signo “receita” é uma *disposição ambígua*, isto é, consiste em um termo que pode ser interpretado de diferentes maneiras, de modo que cada interpretação corresponde a um significado diferente e, portanto, uma norma diferente<sup>54</sup>. Deste modo, compreender o “preço do serviço” enquanto a *receita bruta* dele decorrente exige a prévia compreensão do sentido jurídico de “receita”.

Em face das diferentes funcionalidades que o termo possui no sistema constitucional tributário, José Antônio Minatel<sup>55</sup> identifica diversas significações do conceito de “receita”, para fins de IRPJ e CSLL e quando utilizado no contexto de incidências tributárias que o consideram de forma isolada. Para o autor, quando o termo “receita” é utilizado no contexto da legislação societária, das Ciências Contábeis, da Economia e da legislação tributária referente ao IRPJ e à CSLL, deverá sempre ser interpretado em contraposição aos demais conceitos econômicos de “despesa” e de “custo”, na conformação de “resultado”. Deste modo, enquanto meio de apuração de resultados e lucros empresariais, deve ser reconhecido que a receita seja contabilizada conforme o regime de competência, independentemente de efetivo recebimento de caixa, desde que já realizada, acompanhada do reconhecimento dos custos e das despesas incorridas, mesmo que ainda não pagas. Por outro lado, quando o termo “receita” é trazido de forma isolada, a Constituição de 1988 faz referência à efetiva disponibilidade de recursos (arts. 34; 157; 165, IV; 167, § 4º; 195, III; 212 e 56 do ADCT).

Por sua vez, em acurado estudo sobre o tema, Paulo Ayres Barreto<sup>56</sup> destaca que nos impostos incidentes sobre o consumo, especialmente no ISS, a locução “receita” cumpre a função de definir os valores que compõem a base de cálculo do imposto, considerando-a de maneira isolada, como um ingresso definitivo e efetivo, decorrente da atividade de prestação de serviço. Dessa forma, podemos afirmar que as bases de cálculo do ISS, enquanto “preço do serviço” entendido como a receita bruta decorrente da prestação do serviço tributável, somente podem ser compostas por valores que: (a) representem efetivo ingresso, a título de-

---

que” – em regra –, no entanto, em sentido jurídico, a distinção das parcelas que compõem o “preço do serviço” pode ser esclarecedora. Nesse sentido, conferir: GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 82.

<sup>54</sup> GUASTINI, Ricardo. *Interpretar e argumentar*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019, p. 66.

<sup>55</sup> MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 63-86.

<sup>56</sup> BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionais. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (org.). *Direito e finanças públicas nos 30 anos de Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018, p. 402.

finitivo, no patrimônio do contribuinte; e (b) decorram da efetiva prestação de serviço – afinal, a base de cálculo do ISS somente pode ser a perspectiva dimensível dessas atividades<sup>57</sup>.

Por esse motivo, é preciso destacar que a proibição de deduções do “preço do serviço” está umbilicalmente ligada à ideia de que somente compõe a base de cálculo do ISS a *receita bruta decorrente da prestação do serviço tributável*<sup>58</sup>. Com isso, embora o preço do serviço seja a receita bruta decorrente da prestação do serviço sem qualquer dedução, não se chega ao ponto de afirmar que não seja necessária a dedução de entradas financeiras que não estão contidas no “preço do serviço”. Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>59</sup>, “o que deve ser bruto não é qualquer preço, mas o preço do serviço” e, por tal motivo, atividades inorgânicas ou secundárias não são tributadas pelo imposto e não são incluídas na sua base de cálculo<sup>60</sup>.

Daí a necessidade de distinguir as *receitas* decorrentes da prestação de serviço tributável dos *meros ingressos*: enquanto as primeiras representam entradas que modificam o patrimônio do contribuinte, incrementando-o como elemento novo e positivo; os segundos representam valores que, rigorosamente, transitam pelo patrimônio do contribuinte, sem acrescê-lo, e, portanto, não são receitas<sup>61</sup>. Por óbvio, apenas os primeiros podem compor a base de cálculo do ISS, afinal, apenas receitas, representativas de ingressos positivos e definitivos no patrimônio do contribuinte, exteriorizam capacidade contributiva suficiente para suportar a tributação.

As considerações traçadas até aqui trazem algumas aproximações sobre os valores que devem compor a base de cálculo do ISS, enquanto “preço do serviço” (art. 7º da LC n. 116/2003). Não obstante, é preciso ainda determinar qual a função das leis ordinárias e da lei complementar na definição da base de cálculo do ISS e, com isso, aferir a possibilidade de previsão de hipóteses de dedutibilidade em lei ordinária municipal.

---

<sup>57</sup> BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionais. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (org.). *Direito e finanças públicas nos 30 anos de Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018, p. 402.

<sup>58</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018, p. 604.

<sup>59</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 521.

<sup>60</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975, p. 519-520.

<sup>61</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018, p. 605-606.



### 3. Dedutibilidade de valores do “preço do serviço” tributado: função da lei complementar e da lei ordinária municipal

Por força do art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição<sup>62</sup>, cabe à lei complementar estabelecer *normas gerais* em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Assim, avaliar a validade de autorizações expressas para dedução de valores da base de cálculo do ISS, previstas em leis ordinárias municipais, passa pela determinação se tais dedutibilidades são matérias reservadas, de forma exclusiva, à lei complementar.

É preciso reforçar que determinar se a previsão de dedução de valores da base de cálculo do ISS é matéria de competência de lei complementar, enquanto *norma geral*, dista de ser tarefa irrelevante, pois, conforme já destacado, a própria jurisprudência do STF, ao julgar as ADPFs n. 189 e n. 190, entendeu que o tema seria de competência exclusiva da lei complementar. Esse entendimento foi sedimentado na tese fixada e nas razões de decidir dos votos vencedores, proferidos pelo Ministro Edson Fachin, ao consignar que “de um mero cotejo entre a lei atacada, o Decreto-lei 406/1968 e a Lei Complementar 116/2003, percebe-se a invasão de competência por parte do Município em relação às competências da União, o que caracteriza vício formal de inconstitucionalidade”<sup>63</sup>.

No ordenamento jurídico brasileiro, a lei complementar vincula igualmente União, Estados-membros e Municípios, independentemente de qualquer consideração formal das normas, pois, na perspectiva material, são normas de caráter *nacional* e não apenas federal<sup>64</sup>. Em matéria tributária, o advento da Constituição de 1988, com a previsão dos temas que competem à lei complementar no art. 146, representou a superação da antiga corrente dicotômica (que entendia que qualquer norma geral em matéria tributária se reduziria a tratar de regulação aos limites do poder de tributar ou dispor sobre conflitos de competência tributária entre os entes federativos), e a confirmação de que os temas de “normas gerais” superam a mera regulamentação dos limites constitucionais ao poder de tributar e a prevenção aos conflitos de competência (corrente tricotômica), estabelecendo, inclusive, rol exemplificativo e não exaustivo (“especialmente sobre...”) dos temas relativos às normas gerais<sup>65</sup>.

<sup>62</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

<sup>63</sup> STF, ADPF n. 190, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, publicado em 27.04.2017, p. 16.

<sup>64</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 63; 97.

<sup>65</sup> BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, 2013, p. 48-65.

Foi José Souto Maior Borges<sup>66</sup>, valendo-se das lições de Hans Kelsen e de Geraldo Ataliba, quem distinguiu as três ordens jurídicas distintas da federação brasileira: (i) a global – ordem nacional do Estado Federal; (ii) a parcial central – simplesmente federal da União; (iii) as parciais periféricas – estaduais e municipais. Nestes termos, a lei federal materialmente considerada, não subordina os Estados e Municípios ao seu conteúdo, uma vez que é mera ordem jurídica parcial central. Diversamente, em se tratando de lei nacional, enquanto expressão material da ordem jurídica global do Estado Federal, subordina todas as ordens jurídicas parciais, seja ela central ou periférica.

Dessa forma, a lei complementar em matéria tributária vincula, *materialmente*, todos os demais entes federativos. Portanto, para além de discussões sobre os temas abordados pela lei complementar, cumpre salientar que no “sistema do direito positivo brasileiro, normas gerais de direito tributário são o que a CF diz que elas são”<sup>67</sup>, sendo um conceito jurídico-positivo<sup>68</sup>. Reconhecer, portanto, que a lei complementar vincula todos os entes federativos, nos temas que lhe compete tratar por força do art. 146 da Constituição, é dizer que esta possui “relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição da República”<sup>69</sup>.

Em relação à possibilidade de dedução de valores da base de cálculo do ISS, que não constituam “preço do serviço” ou receita bruta decorrente da prestação de serviço tributável, entendemos que este *pode* ser tema tratado pela lei complementar, enquanto “norma geral” em matéria tributária. Este parece ser, inclusive, o caso do item 7.02 da Lista Anexa à LC n. 116/2003, ao dispor ser serviço tributável pelo ISS a “execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos, *exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS*”.

Nesse caso, considerando que o preço relativo ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviço fora do local de prestação dos serviços não é materialidade passível de incidência do ISS, porquanto já incluída no âmbito de incidência do ICMS, a LC n. 116/2003 teve por função apenas explicitar

<sup>66</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 66.

<sup>67</sup> BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, 2013, p. 49.

<sup>68</sup> ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 270.

<sup>69</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 384.

conteúdo já decorrente da própria discriminação de competências tributárias feita pela Constituição, cujo teor é pertinente a todos os entes federativos, inclusive para fins de prevenção de conflito (art. 146, inciso I, da CF).

Em que pese autores de grande estima defenderem que a LC n. 157/2016 teria sido expressa e taxativa em excepcionar os serviços tributados pelo ISS que podem receber isenções, incentivos ou benefícios fiscais sem incorrer nas medidas de combate à “guerra fiscal” municipal<sup>70</sup>, entendemos que a LC n. 157/2016 – assim como qualquer lei complementar – não foi exaustiva, tampouco precisaria ser, ao estipular hipóteses de exclusão de valores do preço do serviço tributado.

Isso porque a *definição* da base de cálculo do imposto feita por lei complementar não inova totalmente no conteúdo que já decorre do texto constitucional, mas o explicita e o torna mais preciso – afinal, a lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringindo ou dilatando o campo por ela delimitado<sup>71</sup> –, e, ainda que o legislador complementar tenha alguma margem para escolher a base de cálculo do ISS, não pode ignorar os limites constitucionais.

Caso o legislador complementar não exercite a sua função de estabelecer “normas gerais” em matéria de base de cálculo de ISS, e não alcance as minúcias de quais valores devem ser deduzidos do valor do serviço tributável prestado – como, em regra, parece ser o caso, uma vez que o art. 7º da LC n. 116/2003 se limitou a determinar que a base de cálculo do ISS seria o “preço do serviço” –, provoca-se o questionamento sobre a possibilidade de os legisladores ordinários municipais atuarem em situações em que não haja lei complementar regulando a matéria.

Ao se deparar com a controvérsia, o STF entendeu que o constituinte originário estabeleceu que a competência para legislar “normas gerais” em matéria tributária se enquadraria no âmbito da legislação *concorrente*<sup>72</sup>, nos termos do art.

---

<sup>70</sup> BEVILACQUA, Lucas. Limitações à concessão de incentivos fiscais no Imposto sobre Serviços (ISS). In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZAVAL, Rafael; PINTO, Sérgio; ARAÚJO, Wilson (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. v. 6, p. 423.

<sup>71</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 106.

<sup>72</sup> Nesse sentido, o STF declarou constitucional legislação estadual (no caso, a Constituição do Estado do Ceará) que disciplinou matéria relativa à competência de lei complementar (isto é, o adequado tratamento tributário do ato cooperativo), ante a inexistência de legislação nacional aplicável ao tema ou, pelo menos, não exaustiva, cabendo suplementação pela legislação estadual (cf. SRF, ADI n. 429-CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 20.08.2014, publicado em 29.10.2014). Ainda, vale destacar que o STF entendeu ser constitucional a cobrança de IPVA por Estados que instituíram o imposto, sem que a lei complementar tenha, previamente, definido seu fato gerador (cf. RE n. 236.931/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 10.08.1999, publicado em 29.10.1999).

24 da Constituição<sup>73</sup>, com o que concorda Misabel Derzi<sup>74</sup>. De acordo com o dispositivo, (i) caberia à União dispor sobre as “normas gerais” em matéria tributária por meio da lei complementar – o que não exclui o exercício da competência privativa federal para instituir seus próprios tributos, também submetidos às normas gerais editadas; (ii) a competência legislativa concorrente em matéria tributária ostenta o caráter não cumulativo, isto é, se admite que quando a União editar normas gerais em matéria tributária – ou optar por não editá-las –, os Municípios podem legislar plenamente, nos espaços lacunosos, nos quais a União não houver legislado, desde que no âmbito de competência tributária que lhes foi outorgado pela Constituição; (iii) na edição superveniente de lei complementar que trate de normas gerais em matéria tributária, serão suspensas as normas municipais ou estaduais que tratem do tema em sentido contrário<sup>75</sup>.

É bem verdade que a jurisprudência do STF excepcionou a competência suplementar plena dos entes federativos subnacionais, nos casos em que a ausência de lei complementar que previsse norma geral em matéria tributária gerasse risco evidente de conflito de competência, pelo que o Município somente poderia vir a exercer sua competência após a regulamentação das balizas gerais aplicáveis ao tema em lei complementar<sup>76-77</sup>.

Não nos parece que a possibilidade de criação de hipóteses de dedução de valores da base de cálculo do ISS em lei ordinária municipal, quando tais gastos não representarem o “preço do serviço” ou a receita bruta decorrente da prestação de serviço tributável, seja matéria que deva constar, exclusivamente, em lei complementar. Por mais que o legislador complementar *pudesse* prever casos de valores que devam ser deduzidos do “preço do serviço” tributado pelo imposto, nos casos em que tais gastos sequer representem o critério mensurável da matéria-

<sup>73</sup> “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”

<sup>74</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 76-77.

<sup>75</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 84-85.

<sup>76</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 85.

<sup>77</sup> Neste sentido, o STF declarou inconstitucional as leis estaduais que instituíram adicional de imposto de renda, cuja competência havia sido outorgada aos Estados na redação originária da Constituição de 1988, até que sobreviessem normas gerais regulamentadas por lei complementar (cf. STF, RE n. 136.215/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgado em 18.02.1993, publicado em 16.04.1993).

lidade prescrita pela Constituição como grandeza econômica tributável pelos municípios (“serviços de qualquer natureza”), fato é que, na omissão do legislador complementar, a lei ordinária municipal também poderá fazê-lo, no exercício de sua competência concorrente e suplementar para legislar em matéria tributária, desde que dentro dos limites de sua competência tributária.

Daí ser bastante criticável a posição do Ministro Edson Fachin no julgamento das ADPFs n. 189 e n. 190, cujos votos se sagraram vencedores, ao entender que a previsão das hipóteses de dedução da base de cálculo do ISS, analisadas no caso concreto, padeceriam de inconstitucionalidade formal e material, por violar matéria de competência exclusiva de lei complementar, por força do art. 146 da Constituição. Como já demonstrou, o fato de não haver previsão expressa autorizando tais deduções em lei complementar, não impede, *a priori*, a sua previsão em lei ordinária municipal.

Diferente seria o caso em que a dedução da base de cálculo do imposto permitisse expurgar do “preço do serviço” valores que, a despeito de representar a receita bruta decorrente da prestação de serviço tributável, tem sua exclusão permitida por força de outra diretriz constitucional – que não a capacidade contributiva –, possuindo a natureza de *incentivo fiscal* e de *isenção* e, portanto, operam mesmo no campo da lei ordinária, como redutor de algum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, dentro do âmbito de competência tributária dos municípios.

É a partir da distinção dessas figuras que será delimitado o escopo de aplicação dos arts. 88 do ADCT e art. 8º-A da LC n. 116/2003 e avaliar se o argumento de combate à “guerra fiscal” é válido, de forma irrestrita, para todas as hipóteses de previsão, em lei ordinária municipal, de exclusão de valores da base de cálculo do ISS.

#### **4. A “guerra fiscal” municipal a ser combatida: distinções entre isenções técnicas e isenções propriamente ditas**

Conforme já explicado, os arts. 88 do ADCT e art. 8º-A da LC n. 116/2003 foram criados como instrumentos de combate à “guerra fiscal municipal” e da prática predatória de alguns municípios em instituir isenções, benefícios e incentivos fiscais, que resultavam, direta ou indiretamente, na redução da alíquota efetiva do ISS em patamares inferiores a 2% (dois por cento). Essa justificativa foi destacada, inclusive, na Exposição de Motivos<sup>78</sup> e do Parecer da Comissão de As-

<sup>78</sup> “[...] cumpre registrar que a ampliação do rol dos serviços em que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS é devido no local da prestação, conforme incisos e parágrafos do art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, bem como a fixação da alíquota mínima de 2%, por determinação da Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, apontavam resolver, ou ao menos mitigar, a guerra fiscal entre os entes federados.” (Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168340&ts=1594012467077&disposition=inline>)

suntos Econômicos – CAE do Senado Federal<sup>79</sup> do PLS n. 386/2012, que culminou na edição da LC n. 157/2016.

Tendo diferenciado, portanto, os casos em que previsões em lei ordinária municipal veiculam hipóteses de dedução da base de cálculo do ISS, uma vez que estas não se referem ao “preço do serviço” ou a receita bruta que decorra da prestação de serviço tributável (não incidência), de outras situações, em que, tendo o legislador municipal a possibilidade de exercer sua competência tributária sobre situação compreendida no âmbito de incidência no imposto, opta por não fazê-lo, mutilando um (ou mais) critérios da regra-matriz de incidência tributária (isenção).

Não obstante, para determinar quais situações se enquadram no escopo dos arts. 88 do ADCT e art. 8º-A da LC n. 116/2003 e, portanto, devem ser combatidas como práticas anticoncorrenciais decorrentes da “guerra fiscal” perpetrada entre os municípios, mais útil que distinguir as figuras de isenção e não incidência *stricto sensu*, baseada no momento em que uma e outra operam (isenção como “dispensa legal de pagamento”<sup>80</sup> ou “mutilação da regra-matriz de incidência tributária”<sup>81</sup>) ou seus efeitos normativos (aplicação do princípio da anterioridade e legalidade), é buscar diferenciar as situações em que o legislador criou incentivo fiscal inconstitucional, a fim de promover a atração de investimentos no contexto da “guerra fiscal”, de outras, em que foram criadas hipóteses legais de “depuração” da base de cálculo do ISS.

Neste tema, considerando que o legislador é, em geral, orientado pelo princípio da capacidade contributiva, enquanto “medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos”<sup>82</sup>, este poderá atuar no sentido de utilizar a tributação a fim de igualar (tornar comparáveis) as situações de capacidade contributiva ou, ao contrário, dar-lhes tratamento diferenciado. Daí se falar, da distinção feita por Luís Eduardo Schoueri<sup>83</sup> entre *isenções técnicas (ou impróprias)* e *próprias (ou subvenções)*.

Nas isenções técnicas, o legislador apenas atua no sentido de tornar comparáveis as situações a partir do critério da capacidade contributiva, havendo o emprego da isenção em sentido meramente técnico, pelo que não há excepcionalidade. É por isso que as isenções técnicas apenas confirmam a hipótese de incidência tributária, seja por uma descrição minuciosa ou por uma descrição geral seguida

<sup>79</sup> “As alterações à Lei do ISS visam três objetivos: (i) prevenir e reprimir a ‘guerra fiscal’; (ii) atualizar e ampliar a Lista de Serviços tributáveis; e (iii) uniformizar a base de cálculo. [...]”. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168447&ts=1594012467574&disposition=inline>.

<sup>80</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1960, p. 76.

<sup>81</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 617.

<sup>82</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 165.

<sup>83</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 250.

de exemplificações, que estreita o alcance da própria hipótese<sup>84</sup>. Se a lei ordinária municipal permite a dedução de valor que, na verdade, não pertence ao âmbito de competência tributária municipal, uma vez que sequer é “preço do serviço” ou receita bruta decorrente da prestação de serviço tributável, não se pode afirmar que se trata de isenção propriamente dita, mas de mera hipótese de não incidência legalmente qualificada. São, portanto, preceitos meramente didáticos de valores que são ineficazes para compor a base mensurável do tributo<sup>85</sup>.

Por sua vez, nas isenções propriamente ditas, o legislador se distancia do primeiro critério de igualdade eleito como discrimen de diferenciação (a capacidade contributiva, no caso dos impostos) e se aproxima de outros desígnios constitucionais<sup>86</sup>, a partir de finalidades extrafiscais, porquanto instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais<sup>87</sup>.

Diante de figuras tão distintas, fica claro que os arts. 88 do ADCT e 8º-A da LC n. 116/2003 somente se aplicam às leis ordinárias municipais que preveem hipóteses de dedução da base de cálculo do ISS que possam ser enquadradas como *isenções próprias* ou *subvenções*. A “guerra fiscal municipal” que deve ser combatida é aquela permeada por benefícios ou incentivos fiscais, que, por meio de normas tributárias indutoras, exercem o papel de privilegiar comportamentos desejados ou discriminar os indesejados, direcionando o ambiente econômico e social<sup>88</sup>, notadamente quando aplicadas para fins anticoncorrenciais de atração de investimentos privados.

Com isso, vê-se que o argumento de combate à “guerra fiscal municipal” não é irrestrito e amplo, mas comporta situações que merecem cautela e distinções. Somente devem ser combatidas e interpretadas como sendo benefícios ou incentivos fiscais violadores das normas supramencionadas àqueles que se enquadram no exercício da competência tributária dos municípios e são criados para estimular a instalação de estabelecimentos prestadores de serviço em seus territórios, incrementando a geração de emprego, renda e arrecadação própria do ente municipal.

Tal situação não é comparável com as previsões legais expressas que autorizam os prestadores de serviços a excluir da base de cálculo do imposto valores que não circunscrevem o “preço do serviço” (art. 7º da LC n. 116/2003) e a receita bruta decorrente da prestação de serviços tributáveis, afinal, se tal valor não tem sequer o condão de compor a perspectiva mensurável do preço tributável, é por-

<sup>84</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 250.

<sup>85</sup> MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 173.

<sup>86</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 250.

<sup>87</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 166.

<sup>88</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 204.

que se trata de situação de não incidência, ainda que legalmente prevista em lei ordinária municipal, sendo, portanto, *isenção meramente técnica*.

Dentre as parcelas que não compõem a receita bruta decorrente da prestação de serviço tributável e não configuram o “preço do serviço”, poderíamos citar, com o escólio na lição de Aires Barreto<sup>89</sup>, os valores que compõem outros negócios jurídicos, que não os serviços tributáveis pelo ISS, valores referentes a tributos exigidos por outros entes federativos, meros reembolsos de despesas, encargos financeiros, como juros, multas contratuais e acréscimos monetários, decorrentes de condições de pagamento diferenciadas, descontos concedidos, entre outros.

Em todas as hipóteses mencionadas, caso o legislador ordinário municipal preveja autorização expressa para que o prestador de serviço exclua o referido valor da base de cálculo do ISS, ainda que não haja previsão em lei complementar, não estará fazendo mais do que confirmar a própria hipótese de incidência do ISS e depurando a sua base de cálculo, enquanto “preço do serviço”, em conformidade com o art. 7º da LC n. 116/2003. Por esse motivo, não se pode afirmar que tais leis ordinárias municipais configurem benefícios ou incentivos fiscais que atraiam as sanções decorrentes do combate à “guerra fiscal municipal”, pelo descumprimento das disposições do art. 88 do ADCT e do art. 8º-A da LC n. 116/2003.

## **5. A dedução da base de cálculo do ISS na jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais estaduais**

Neste cenário, pode-se afirmar que os fundamentos dos votos vencedores do Ministro Edson Fachin no julgamento das ADPFs n. 189 e n. 190, ao entender que a previsão legal de dedução de valores (valor de tributos federais pagos; valor dos bens arrendados em contratos de *leasing*; valores pagos a título de direitos autorais ao autor do software, no licenciamento ou cessão de uso do mesmo; valores repassados a colaboradores no bojo dos contratos de administração de planos de saúde; valores de materiais ou subempreitadas vinculadas à obras de construção civil; valores gastos com passagens, traslados e serviços de hospedagem, por agências de turismo; valores de salários e encargos de empregados em contratos de fornecimento de mão de obra) da base de cálculo do ISS cobrado pelos municípios de Poá e de Barueri seria inconstitucional, por violação ao art. 88 do ADCT, considerando-o benefício ou incentivo fiscal decorrente da “guerra fiscal municipal” são, no mínimo, duvidosos – senão equivocados, especialmente diante de precedentes judiciais dos tribunais superiores e tribunais estaduais.

O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já enfrentou o julgamento de Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADIs, propostas pelo Município de São Paulo, impugnando as leis ordinárias dos Municípios de

---

<sup>89</sup> BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018, p. 621-629.



Poá e Barueri que previam a possibilidade de dedução de uma série de valores da base de cálculo do ISS cobrado (como o valor pago a título de tributos federais, repasses de operadoras de planos de saúde, valor do bem arrendado em contratos de arrendamento mercantil, repasses feitos por agências de turismo para custear fretes, passagens e estadia de clientes etc.) e o tribunal estadual alcançou resultado diametralmente oposto ao STF.

Em relação à ADI ajuizada contra o Município de Barueri<sup>90</sup>, o Desembargador Relator entendeu que, como a lei municipal previa a alíquota mínima de 2% (dois por cento) de ISS sobre os serviços prestados pelos contribuintes em seu território, não haveria que se falar em violação aos dispositivos indicados como infringidos. Ademais, o Relator concordou com os argumentos do Município de Barueri, no sentido de que “o conceito de prestação de serviço não se confunde, nem pode compreender, todo o conjunto de entradas de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos de origem, cada qual sujeita a apreciação própria”. Concluiu, portanto, que como a ADI não indicava pormenorizadamente as violações que as deduções da base de cálculo do ISS representavam diante dos arts. 146, inciso III, alínea “a”, e art. 156, inciso III, da Constituição, a ação não poderia ser acolhida. Assim, a ADI foi julgada improcedente.

Já em relação à ADI ajuizada contra o Município de Poá<sup>91</sup>, vale ressaltar que a ação foi julgada, inicialmente, procedente, sob o fundamento de que “leis municipais que concedem benefícios fiscais diretos e indiretos relativos ao ISSQN, gerando ‘guerra fiscal’, são inconstitucionais”, por violação ao art. 88 do ADCT. No entanto, o entendimento foi posteriormente revertido, em julgamento de embargos de declaração<sup>92</sup>, julgado procedente com efeitos infringentes, no qual se afirmou que “a base de cálculo do ISS não pode albergar todas as entradas, de dinheiro nos cofres da empresa, mas apenas parcela, correspondentes ao preço do serviço prestado propriamente dito” e, ainda, que “as importâncias financeiras que, embora transitam pela contabilidade da empresa e não se incorporam ao patrimônio, devem ser excluídas da base de cálculo do aludido imposto municipal”.

Vale notar que a declaração de inconstitucionalidade de diversas hipóteses de dedução de valores da base de cálculo do ISS veiculadas pelas leis impugnadas nas ADPFs n. 189 e n. 190 é incoerente com a jurisprudência atual dos próprios tribunais superiores, notadamente do STJ e do STF, conforme pode ser exaustivamente demonstrado.

<sup>90</sup> TJSP, ADI n. 0268691-68.2012.8.26.0000, Des. Rel. Samuel Júnior, Órgão Especial, julgado em 23.10.2013, publicado em 30.10.2013.

<sup>91</sup> TJSP, ADI n. 0268693-38.2012.8.26.0000, Des. Rel. Xavier de Aquino, Órgão Especial, julgado em 24.07.2013, publicado em 30.07.2013.

<sup>92</sup> TJSP, Embargos de Declaração Cível n. 0268693-38.2012.8.26.0000, Des. Rel. Xavier de Aquino, Órgão Especial, julgado em 23.10.2013, publicado em 29.11.2013.

Isso porque, em que pese o entendimento da Suprema Corte, é imprescindível notar que, em 2017, o STF decidiu, em sede de repercussão geral, que os valores de ICMS não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e a Cofins, por meio do julgamento do RE n. 574.706/PR<sup>93</sup>, acolhendo a tese de que valores de tributos pagos a outros entes federativos não integram a receita bruta.

Além de ter sido definitivamente julgado com a definição, em sede de embargos de declaração, de que o valor a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o ICMS *destacado em documentação fiscal*<sup>94</sup>, fato é que as repercussões jurídicas e consequências práticas do julgado ainda geram incertezas, fazendo com que os tribunais superiores afetassem, em sistemática de julgamento com efeitos *erga omnes*, uma série de teses decorrentes do resultado RE n. 574.706/PR – as chamadas “teses filhotes”, como a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins<sup>95</sup>; a exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB<sup>96-97</sup>, e assim por diante.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 651.703<sup>98</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, foi firmada a tese jurídica, em sede de repercussão geral, de que o preço na prestação de serviços de administração de planos de saúde é tão somente a comissão auferida, deduzindo-se os valores repassados a terceiros. Em seu voto, o Ministro Fux afirmou ser “ilegítima a cobrança do ISSQN sobre o total das mensalidades pagas pelo titular do plano de saúde à empresa gestora, pois, em relação aos serviços prestados pelos credenciados, há a incidência do tributo de modo que a nova incidência sobre o valor destinado a remunerar tais

<sup>93</sup> STF, RE n. 574.706, Min. Rel. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017, publicado em 02.10.2017.

<sup>94</sup> STF, RE n. 574.706 ED, Min. Rel. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 13.05.2021, publicado em 12.08.2021.

<sup>95</sup> Apesar de afetado em sede de repercussão geral desde 2008 (Tema 118), o caso da exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins somente teve seu julgamento iniciado em 2020, com voto favorável à tese proferido pelo relator, Ministro Celso de Mello, mas ainda pendente de julgamento definitivo. Cf. STF, RE n. 592.616/RG, Rel. Min. Menezes Direito, Tribunal Pleno, julgado em 23.10.2008, publicado em 24.10.2008.

<sup>96</sup> O STJ fixou o entendimento, em julgamento na sistemática dos recursos repetitivos, que os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB (Tema 994). Cf. STJ, REsp n. 1.638.772/SC, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 10.04.2019, publicado em 26.04.2019; STJ, REsp n. 1.624.297/RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 10.04.2019, publicado em 26.04.2019; STJ, REsp n. 1.629.001/SC, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 10.04.2019, publicado em 26.04.2019.

<sup>97</sup> O STF afetou a mesma tese em repercussão geral mas, ao contrário do STJ, entendeu que o valor do ICMS não poderia ser excluído da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, não tendo sido publicada a íntegra do acórdão. Cf. STF, RE n. 1.187.264, Min. Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 16.05.2013, publicado em 04.09.2019.

<sup>98</sup> STF, RE n. 651.703, Min. Rel. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29.09.2016, publicado em 26.04.2017.

serviços caracteriza-se como dupla incidência de um mesmo tributo sobre uma mesma base de cálculo”. O STJ acompanha o mesmo entendimento<sup>99</sup>.

No julgamento do Recurso Especial n. 1.138.205/PR<sup>100</sup>, julgado na sistemática de recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento de que o ISS devido na prestação dos serviços de recrutamento, agenciamento, seleção, colocação e fornecimento de mão de obra, somente pode incidir sobre o valor das comissões, excluídas as importâncias voltadas ao pagamento de salários e dos encargos dos trabalhadores. No caso, o relator do voto vencedor diferenciou claramente os casos em que o prestador de serviços atua como mero intermediário na contratação de mão de obra, a qual é contratada pelo tomador dos serviços, que deverá arcar com os encargos trabalhistas e sociais dos trabalhadores agenciados, de outras situações, em que a contratação é realizada pela própria empresa prestadora do trabalho temporário que assume o ônus. Enquanto no primeiro caso a base de cálculo do ISS seria a taxa de intermediação – que é o preço do serviço prestado –, na segunda hipótese o imposto recairia sobre o total de receitas percebidas pela empresa, incluídos os valores voltados ao pagamento de encargos sociais e trabalhistas.

No julgamento da ADI n. 3.142<sup>101</sup>, o STF julgou a constitucionalidade da incidência de ISS sobre os serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Na ocasião, o relator do caso, o Ministro Dias Toffoli, consignou que os serviços de exploração de rodovias e estradas mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários são rateados proporcionalmente entre os Municípios atendidos pela rodovia ou estrada, aplicando-se a regra do art. 3º, § 2º, da LC n. 116/2003<sup>102</sup>. Deste modo, cada Município somente estaria autorizado a cobrar o ISS na parcela proporcional dos serviços de exploração de rodovia, limitando-se a extensão abrangida pelo seu respectivo território.

Quanto aos serviços de construção civil, vale notar que em decisões monocráticas proferidas no julgamento do RE n. 603.497<sup>103</sup> e do RE n. 599.582<sup>104</sup> de-

<sup>99</sup> STJ, REsp n. 1.722.550/PE, Min. Rel. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06.03.2018, publicado em 22.11.2018.

<sup>100</sup> STJ, REsp n. 1.138.205/PR, Min. Rel. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09.12.2010, publicado em 01.02.2010.

<sup>101</sup> STF, ADI n. 3.142, Min. Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 05.08.2020, publicado em 06.10.2020.

<sup>102</sup> “Art. 3º [...] § 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.”

<sup>103</sup> STF; RE n. 603.497/MG, Min. Rel. Ellen Gracie, Decisão Monocrática, julgado em 18.08.2010, publicado em 16.09.2010.

<sup>104</sup> STF, RE n. 599.582, Min. Rel. Carlos Britto, Decisão Monocrática, julgado em 20.08.2009, publicado em 10.09.2009.

terminaram que os valores de materiais empregados em obra de construção civil e de subempreitadas subcontratadas, respectivamente, devem ser deduzidos da base de cálculo do ISS e que a sua previsão expressa prevista no art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968<sup>105</sup> apenas calibrava a base de cálculo do imposto, não possuindo a natureza jurídica de isenção heterônoma.

Ademais, no julgamento do segundo Agravo Regimental no RE n. 603.497<sup>106</sup>, o voto vencedor deixa claro que o direito de dedução dos valores dos materiais aplicados não se encerra com o advento do art. 7º, § 2º, inciso I, da LC n. 116/2003<sup>107</sup>, que veiculou dispositivos semelhantes ao regime anterior. Mesmo em relação à dedução de valores de subempreitadas contratadas, que teve a norma equivalente à previsão do art. 9º, § 2º, alínea “b”, do DL n. 406/1968 *vetada pelo Poder Executivo* na edição da LC n. 116/2003, não impossibilitaria o direito de dedução da base de cálculo do ISS, pois a razão do veto presidencial decorria da insatisfação com a nova regra que permitia a dedução dos valores de subempreitadas *sujeitas* ao imposto, ainda que não efetivamente pago, enquanto o regime anterior permitia a exclusão dos valores apenas no caso de subempreitadas *já tributadas*<sup>108</sup>.

Em relação ao ISS incidente sobre serviços prestados por agências de turismo e a determinação dos valores que compõem a base de cálculo do imposto, é bem verdade que os tribunais superiores não apreciaram tal questão jurídica diretamente. O STJ, nas ocasiões em que teve a oportunidade de apreciar a matéria, sequer conheceu dos recursos interpostos pelas partes<sup>109</sup>. Em que pese o silên-

<sup>105</sup> “§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

- a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.”

<sup>106</sup> STF, RE n. 603.497 AgR-segundo, Min. Rel. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29.06.2020, publicado em 13.08.2020.

<sup>107</sup> “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

[...]

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;”

<sup>108</sup> “Razões do veto

‘A norma contida no inciso II do § 2º do art. 7º do projeto de lei complementar ampliou a possibilidade de dedução das despesas com subempreitada da base de cálculo do tributo. Na legislação anterior, tal dedução somente era permitida para as subempreitadas de obras civis. Dessa forma, a sanção do dispositivo implicaria perda significativa de base tributável. Agregue-se a isso o fato de a redação dada ao dispositivo ser imperfeita. Na vigência do § 2º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, somente se permitia a dedução de subempreitadas já tributadas pelo imposto. A redação do Projeto de Lei Complementar permitiria a dedução de subempreitadas sujeitas ao imposto. A nova regra não exige que haja pagamento efetivo do ISS por parte da subempreiteira, bastando para tanto que o referido serviço esteja sujeito ao imposto. Assim, por contrariedade ao interesse público, propõe-se o veto ao dispositivo.’”

<sup>109</sup> Sobre o tema, conferir: STJ, AREsp n. 855.992/BA, Min. Rel. Benedito Gonçalves, Decisão Mo-

cio do STJ e do STF quanto à dedução dos valores, alguns tribunais de justiça estaduais têm confirmado o direito de excluir valores de passagens aéreas<sup>110</sup> e de contratação de hospedagem<sup>111</sup>, especialmente sob o fundamento de que o art. 27, § 2º, da Lei Geral de Turismo (Lei n. 11.771/2008)<sup>112</sup> dispõe que o preço do serviço de intermediação realizado por agências de turismo é a comissão recebida dos fornecedores, isto é, o preço *líquido* dos valores repassados para terceiros. É, inclusive, por esse motivo que tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado – PLS n. 388/2011<sup>113</sup>, que visa adicionar o § 4º ao art. 7º da LC n. 116/2003, esclarecendo que o ISS incidente sobre serviços prestados por agências de turismo remuneradas por comissão terá como base de cálculo o valor bruto da comissão recebida e o valor agregado pela agência aos custos do conteúdo fornecido.

Em relação ao ISS incidente sobre operações de arrendamento mercantil (*leasing*), ao confirmar que tais atividades seriam tributadas pelo imposto municipal no julgamento do RE n. 592.905/SC<sup>114</sup>, o STF criou o grande desafio de determinar a base de cálculo a ser aplicada, dado que “atribuiu-se a qualidade de serviço a uma operação de crédito, com nuances de locação de coisa ou [...] uma locação de coisa com resquícios de uma operação de crédito”<sup>115</sup>. Ao enfrentar tal questão, o STJ, no julgamento do REsp n. 1.787.570/PR<sup>116</sup>, reformou decisões proferidas por instâncias inferiores, que afirmavam que a base de cálculo do imposto “corresponderia ao valor dos *spreads* decorrentes dos contratos de *leasing*, ou seja, o valor obtido pela diferença entre o capital despendido para aquisição do bem arrendado pela instituição financeira e a contraprestação paga pelo arrendatário, excluído o VRG (Valor Residual Garantido)”, para determinar que o imposto deve incidir sobre o valor integral da operação contratada, que corresponde ao preço cobrado pelo serviço.

Essa decisão é incoerente com o resultado alcançado na 2ª Seção do STJ, no julgamento do REsp n. 1.099.212/RJ<sup>117</sup>, que foi decidido sob a sistemática de jul-

---

nocrática, julgado em 03.03.2016, publicado em 07.03.2016; STJ, Ag n. 770.260/SP, Min. Rel. Teori Albino Zavascki, julgado em 01.02.2007, publicado em 08.02.2007.

<sup>110</sup> TJRS, Apelação e Reexame Necessário n. 70029536836, Vigésima Primeira Câmara Cível, Des. Rel. Francisco José Moesch, julgado em 14.09.2011.

<sup>111</sup> TJPR, Apelação Cível n. 1419033-7, Segunda Câmara Cível, Des. Rel. Stewart Camargo Filho, julgado em 16.02.2016.

<sup>112</sup> “§ 2º O preço do serviço de intermediação é a comissão recebida dos fornecedores ou o valor que agregar ao preço de custo desses fornecedores, facultando-se à agência de turismo cobrar taxa de serviço do consumidor pelos serviços prestados.”

<sup>113</sup> Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4090022&ts=1594023233626&disposition=inline>.

<sup>114</sup> STF, RE n. 592.905/SC, Rel. Min. Eros Grau, Plenário, julgado em 02.12.2009, publicado em 05.03.2010.

<sup>115</sup> BARRETO, Aires F. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 147.

<sup>116</sup> STJ, REsp n. 1.787.570/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 02.04.2019, publicado em 05.04.2019.

<sup>117</sup> STJ, REsp n. 1.099.212/RJ, Rel. Min. Massami Uyeda, Rel. p/ Acórdão Min. Ricardo Villas Bôas

gamento de recursos repetitivos, no qual o tribunal entendeu que é dever da arrendadora restituir ao arrendatário a diferença do valor arrecadado com a venda do bem que, somado ao VRG pago antecipadamente, supere o valor residual mínimo previsto no contrato. Como o VRG é o valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido da arrendadora na venda a terceiros do bem arrendado, nos casos em que o arrendatário não optar pelo exercício do direito de compra<sup>118</sup>, o entendimento do tribunal demonstra que o VRG tem natureza jurídica de *garantia*, e, portanto, não deveria ser incluído na base de cálculo do ISS.

Em relação à base de cálculo do ISS incidente no licenciamento ou cessão de direito de uso de software, apenas recentemente o STF confirmou a incidência do imposto municipal sobre tais operações, em detrimento do âmbito de incidência do ICMS, no julgamento das ADIs n. 5.659 e n. 1.945, cujos acórdãos ainda não foram publicados, e ainda, cuja extensão da tese vencedora já gera muita incerteza jurídica, pois (i) não foi determinado se os resultados das ADIs supramencionadas superam a tese firmada no julgamento do RE n. 176.626/SP<sup>119</sup>, que distinguia o tratamento tributário do software customizado (sob o qual incidiria o ISS) e do software “de prateleira” (sob o qual incidiria o ICMS), ainda na época em que os programas de computador eram comercializados por meio de suporte físico (*corpus mechanicum*); e (ii) não foi discutida qual a abrangência da base de cálculo do ISS nas transações com software, notadamente se os valores pagos a títulos de royalties devem ser excluído do preço do serviço tributado, sendo questão não apreciada pelo tribunal.

Os precedentes supramencionados deveriam, necessariamente, ter sido enfrentados pelo STF no julgamento das ADPFs n. 189 e n. 190, pois seus fundamentos afetam, em maior ou menor grau, a amplitude de hipóteses que a lei ordinária municipal poderia prever expressamente como exclusões da base de cálculo do ISS, sem incorrer em práticas combatidas no contexto da “guerra fiscal” municipal, mas tão somente calibrando quais valores compõem o preço do serviço tributado. Por esse motivo, o município de Barueri interpôs embargos de declaração contra o acórdão publicado na ADPF n. 189, no qual se aponta a contradição da solução alcançada pelo tribunal em confronto com vários dos precedentes aqui apontados.

Assim, é forçoso concluir que o argumento de combate à “guerra fiscal” municipal é restrito aos casos em que as deduções de valores da base de cálculo do ISS previstas em lei ordinária municipal são caracterizadas como *isenções próprias*.

---

Cueva, Segunda Seção, julgado em 27.02.2013, publicado em 04.04.2013.

<sup>118</sup> CARDOSO, Jorge G. Aspectos controvertidos de arrendamento mercantil. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* n. 5, p. 73-74.

<sup>119</sup> STF, RE n. 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 10.11.1998, publicado em 11.12.1998.

*mente ditas* ou *subvenções*, razão pela qual as *isenções técnicas*, que têm o condão de delimitar os valores que compõem a base de cálculo do ISS, enquanto “preço do serviço”, não podem atrair as sanções decorrentes do descumprimento do art. 88 do ADCT e do art. 8º-A da LC n. 116/2003.

### Conclusão

No presente artigo, buscou-se investigar os limites normativos de dedutibilidade de valores da base de cálculo do ISS, quando previstos em lei ordinária municipal, determinando o âmbito de aplicação dos arts. 88 do ADCT e do art. 8º-A da LC n. 116/2003 e da competência da lei complementar para disciplinar a base de cálculo do imposto, nos termos do art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição.

Historicamente, as medidas de combate à concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, no contexto de “guerra fiscal” municipal, estimularam o desenvolvimento normativo e jurisprudencial de instrumentos de combate a condutas anticoncorrenciais e lesivas à federação perpetrado pelos municípios, como o art. 88 do ADCT, por meio da EC n. 37/2002; e a LC n. 157/2016 introduziu o art. 8º-A na LC n. 116/2003 que, além de proibirem a concessão de benefícios fiscais do ISS que reduzissem, direta ou indiretamente, a alíquota efetiva do imposto para patamar inferior a 2% (dois por cento), criaram sanções pelo seu descumprimento, como o direito do contribuinte de restituir o valor do imposto pago com base em lei concessiva de benefício fiscal ilegal, a configuração de ato de improbidade administrativa e, ainda, um prazo legal de revogação das leis municipais incompatíveis com a previsão legal, sob pena de nulidade.

A fim de delimitar a base de cálculo do ISS, restou definido que o sentido do “preço do serviço”, previsto no art. 7º da LC n. 116/2003, deva ser entendido como a receita bruta decorrente da prestação de serviço tributável, que represente entrada definitiva e irreatável. Desta forma, valores que não decorram diretamente da prestação do serviço não devem ser incluídos na base de cálculo do ISS, por não representarem a perspectiva mensurável da hipótese tributária.

Em seguida, determinou-se que, de acordo com o art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, a lei complementar pode prever hipóteses de dedução de valores da base de cálculo do ISS, no exercício da sua competência para editar “normas gerais” em matéria tributária; no entanto, se não o fizer, não há impedimento para que o município exerça sua competência suplementar para legislar em matéria tributária (art. 24 da CF), desde que compatível com os limites da competência tributária municipal.

Por fim, concluímos que o art. 88 do ADCT e o art. 8º-A da LC n. 116/2003 se aplicam tão somente aos casos de *isenções propriamente ditas*, isto é, quando a dedutibilidade de valores da base de cálculo do ISS representa o não exercício da competência tributária, visando promover fins econômicos ou sociais, atraindo o

capital produtivo na dinâmica da “guerra fiscal” municipal. Portanto, os dispositivos não se aplicam aos casos de *isenções técnicas*, quando a autorização legal para dedução de valor do “preço do serviço” é apenas uma confirmação da perspectiva dimensível do serviço tributável.

### **Bibliografia**

- ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.
- ARRETCHE, Marta. *Democracia, federalismo e centralização no Brasil*. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARRETO, Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 4. ed. Atualizado por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018.
- BARRETO, Aires F. *ISS, IOF e instituições financeiras*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo do ISS e os descontos incondicionais. In: BUISSA, Leonardo; RIEMANN, Simon; MARTINS, Rafael Lara (org.). *Direito e finanças públicas nos 30 anos de Constituição: experiências e desafios nos campos do direito tributário e financeiro*. Florianópolis: Tirant Blanch, 2018.
- BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BEVILACQUA, Lucas. Limitações à concessão de incentivos fiscais no Imposto sobre Serviços (ISS). In: MACEDO, Alberto; AGUIRREZAVAL, Rafael; PINTO, Sérgio; ARAÚJO, Wilson (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. v. 6.
- BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 213. São Paulo: Dialética, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre a “guerra fiscal” do ISS. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.



- CANADO, Vanessa Rahal. Competência tributária dos municípios: da ausência de autonomia financeira à guerra fiscal horizontal e vertical. *Revista Direito Tributário Atual* v. 24. São Paulo: Dialética, 2010.
- CARDOSO, Jorge G. Aspectos controvertidos de arrendamento mercantil. *CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS* n. 5.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário* n. 55. São Paulo: RT, 1991.
- GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- GUASTINI, Ricardo. *Interpretar e argumentar*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; CINTRA, Marcos. ISS: campo de batalha da guerra fiscal. *Revista Conjuntura Econômica* v. 60, n. 3. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, março de 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Malheiros 2003.
- MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.
- MORA, Mônica; VARSANO, Ricardo. Fiscal decentralization and subnational fiscal autonomy in Brazil: some facts of the nineties. Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4397](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4397).
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: RT, 1975.
- REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. *A Federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas*. 2002. Disponível em: <https://joserobertoafonso.com.br/attachment/5464>.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1967. v. IV.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financieiras, 1960.