

A GUERRA FISCAL NO ÂMBITO DOS MUNICÍPIOS: O FRATRICÍDIO EM TORNO DO ISSQN

*Carlos André Maciel Pinheiro Pereira*⁷

*Luana Lira da Câmara*⁸

Recebido em: 11/06/2020

Aprovado em: 25/11/2020

RESUMO

O presente artigo tem como finalidade discutir o comportamento dos fiscos municipais enquanto entes competentes para a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e seu contexto da guerra fiscal, resultado da busca incessante pelos investimentos da iniciativa privada. Emprega o método dedutivo para desenvolver pesquisa qualitativa, onde se fará análise da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, estudo da doutrina, jurisprudência e legislação específica, ultrapassando a seara tributária e inevitavelmente adentrando nas questões constitucionais capazes de minimizar o conflito abordado. Entende que há verdadeiro fratricídio entre os entes que deveriam ser cooperados, expondo, ainda, os aspectos e consequências do fenômeno, especialmente no que diz respeito aos impactos no desenvolvimento social e econômico regional. Analisa soluções possíveis a partir do ordenamento jurídico brasileiro. Por fim, conclui-se que a guerra fiscal é um problema econômico e social que pode ser sanado através da do ordenamento jurídico atual, da uniformização das obrigações tributárias, da modernização dos sistemas de informação municipais e da obediência aos princípios da cooperação, federalismo fiscal e da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Guerra Fiscal. ISSQN. Normas Gerais.

1 INTRODUÇÃO

⁷ Doutorando em Filosofia do Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor DNS I da Universidade Potiguar (UnP). Advogado. E-mail: candremaciel@hotmail.com

⁸ Graduanda em Direito pela Universidade Potiguar (UnP). E-mail: luanalirac@hotmail.com

A Constituição Federal de 1988 trouxe em seu texto o modelo federativo de organização do Estado, propiciando a cada ente federado (União, Estados membros e Municípios) a autonomia política e financeira, descentralizando o poder estatal entre eles. O modelo federalista teve reflexos também na seara fiscal, já que os entes federativos encontraram na constituição uma autorização para criar impostos a partir das materialidades nela elencadas. Entre estes tributos, está o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) que é de competência dos entes municipais, ora, considerando que grande parte da renda dos municípios advém deste tributo, e sendo está uma relação ambivalente, tendo em vista que, além de custearem parte de suas atividades quanto ente político, há também o cálculo que as empresas fazem para se instalar numa determinada área que leva em consideração o ônus tributário.

Esta circunstância faz com que os municípios digladiem entre si, de um lado para buscar em qual deles o serviço será tributado e, de outro, oferecendo isenções para que as empresas lá se instalem, gerando a chamada guerra fiscal municipal.

Neste cenário, o presente estudo será desenvolvido para melhor compreender o comportamento predatório e fraticida praticado pelos entes, buscando soluções a partir do ordenamento jurídico brasileiro e sugestões de aperfeiçoamento de mecanismos indispensáveis a fiscalização.

Para isso, o presente trabalho se utilizará do método dedutivo para desenvolver pesquisa qualitativa exploratória e explicativa, com referências advindas da análise bibliográfica de obras de direito tributário, direito financeiro e análise documental da legislação e doutrina que versa sobre a temática escolhida.

O segundo tópico versará sobre a tão importante Regra Matriz de Incidência Tributária do ISSQN, onde, primeiramente, analisar-se-á a função dos tributos como garantidores dos direitos fundamentais elencados na Constituição Federal de 1988 e de todo funcionamento da máquina pública em prol da sociedade como um todo.

Versará ainda sobre a incidência do ISSQN e o que diz a legislação específica sobre o seu recolhimento, analisando os aspectos fundamentais para a aplicação da norma tributária (espacial, material e temporal) e as questões acerca de sua interpretação por parte do fisco e dos contribuintes.

Em seguida, no terceiro tópico, tratará sobre a guerra fiscal que contaminou os municípios em busca dos investimentos da iniciativa privada, maculando não somente a cooperação que deveria existir, como também os cofres públicos e o desenvolvimento regional.

O fenômeno ocorre tanto quando os prestadores de serviços criam sedes fictas para recolher impostos com alíquotas menores, como quando os próprios municípios são incentivadores dessa prática, oferecendo alíquotas que violam o mínimo de 2% estipulado pela Lei Complementar 116/03.

O quarto tópico tem por objetivo analisar as possibilidades já existentes no ordenamento jurídico atual capazes de diminuir o conflito existente, sugerindo a aplicação de normas gerais e específicas, como também o aperfeiçoamento dos sistemas de informação que tanto colaboram para a atuação da fiscalização das administrações públicas, afim de possibilitar a concretização dos princípios do federalismo fiscal, cooperação e capacidade contributiva, viabilizando mais justiça social, desenvolvimento regional e o máximo de autonomia financeira municipal.

2 REGRA MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Para desenvolver a presente pesquisa, faz-se necessário dissertar brevemente acerca da trajetória dos impostos ao longo da história, suas características e fundamentos para então tratar da regra matriz.

Toda norma jurídica é advinda das relações humanas e estão num imperecível desenvolvimento para acompanhá-las. Uma das mais primitivas fontes do direito são os costumes. Com os impostos não poderia ser diferente, e, no decorrer da história da humanidade e em quase todas as civilizações, há relatos de impostos surgiram desde logo, passando a onerar as mais diversas relações.

Para Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 21), é importante que haja uma simples distinção entre o que vem a ser norma jurídica e a sua diferença do texto positivo. De acordo com a associação perfeita reproduzida em sua obra, “podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação”.

Partindo desse raciocínio, o texto positivo é um meio de comunicação entre o legislador e o povo, capaz de disciplinar as condutas do homem em sociedade, tornando-as proibidas, permitidas ou obrigatórias. Assim, Fabiana Del Padre Tomé (2011, p. 81) afirma:

A concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões s3gnificas: suporte f3sico, significado e significac3o.

A elaborac3o das normas jur3dicas se d3 atrav3s do exame de reiterados eventos, gerando assim o que foi chamado por Emile Durkheim de fato social. Em seguida, manifesta-se a figura do Estado, dispondo do Direito como agente moderador, positivando sua norma jur3dica para gerenciar condutas individuais e sociais, afirmando seus valores.

As normas jur3dicas que norteiam as contribuic3es fiscais percorreram um longo caminho para chegar ao que mais se assemelha ao modelo atual, passando pela arbitrariedade desonrosa dos Reis para impostos compuls3rios fundados nos costumes, at3 finalmente chegar ao nascimento das leis.

O dever fundamental de pagar impostos surgiu como mecanismo garantidor do funcionamento de uma sociedade organizada, assegurando o custeio da m3quina p3blica, das instituic3es que nos garantem direitos constitucionais e respeitando o Estado Democr3tico de Direito.

Segundo Jos3 Casalta Nabais (2002), “devemos encarar os impostos como principal suporte financeiro do Estado, custeando tamb3m todo aporte dado a garantia da dignidade da pessoa humana”, deste modo, teoricamente, o Estado dever3 retribuir a sociedade que suporta os tributos com servic3os p3blicos. Complementa o autor:

Os impostos s3o o preo: o preo que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em Estado (moderno), pagamos por ter a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente da liberdade, de um lado, e num m3nimo de solidariedade do outro. (NABAIS, 2002)

No Brasil rec3m emancipado, no esteio de sua primeira Constitui3o em 1824, surgiram alguns dos princ3pios gerais de direito tribut3rio em uso at3 os dias atuais, tais como a legalidade, isonomia, irretroatividade e capacidade contributiva. O Imposto sobre servic3o de qualquer natureza - ISSQN foi primordialmente instituído com a promulgac3o da extinta Constitui3o de 1967, quando o texto constitucional inovador passou a listar servic3os sob os quais incidiriam o aludido imposto.

Art. 24 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.

A Constituição Federal de 1988 instituiu com seu texto que a partir daquele momento o federalismo fiscal seria adotado. A estrutura viabilizou a descentralização de recursos, aumentando a participação de Municípios e Estados na receita total do Brasil. O texto constitucional vigente delineou de forma muito clara qual seria a competência tributária de cada ente federativo, proporcionando a cada um deles o máximo de autonomia possível para usar as verbas oriundas de arrecadação no desenvolvimento regional, conforme depreende-se do art. 145:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A definição do que vem a ser tributo foi dada pelo Art. 3º do Código Tributário Nacional, a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 diz:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

O ISSQN e os demais tributos que integram o ordenamento jurídico atual tiveram origem com a Constituição Federal de 1988 e, segundo ela, são definidos por Lei Complementar específica:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Para elucidar a regra matriz de que tratará este tópico, faz-se necessária a breve ilustração sobre o que de fato é o Imposto Sobre Serviços e sua incidência. O mesmo texto constitucional que define o ser o ISS um tributo de competência Municipal e do Distrito Federal, também o limita quando diz que somente os “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar” (artigo 155, inciso III, da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1 da Emenda Constitucional n. 03/93” estarão incluídos neste tipo, excluindo as operações abarcadas pelo ICMS.

Assim, a Lei Complementar nº116 de 31 de julho de 2003 veio dispor sobre a incidência e competência para o recolhimento de ISSQN. O artigo primeiro do referido dispositivo legal traz em seu texto um importante aspecto que merece muita atenção: o fato gerador e a taxatividade dos serviços abarcados pela lei:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Segundo Regina Helena Costa (2014, p. 146) não é suficiente dizer que Fato Gerador pode ser uma ação humana ou um efeito jurídico, mas “distingue o Código os fatos geradores que são situações de fato, oriundas de fatos jurídicos de natureza civil ou comercial, daqueles que correspondem diretamente a situações jurídicas”.

Partindo deste princípio, pode-se dizer que o “fato gerador” pode ser uma conduta ou uma condição. No que tange o ISSQN, o fato gerador é obrigatoriamente precedido do verbo “prestar”. A situação ou fato jurídico vinculado a obrigação tributária é a prestação de serviços de qualquer natureza, com a devida ressalva já feita pelo art. 155 da CF/88. Leandro Paulsen (2019, p. 263 - 264) destaca outros aspectos da norma impositiva tributária que merecem atenção, sendo eles divididos em dois gêneros indissociáveis e suas respectivas espécies.

Pertencendo ao gênero chamado por ele de antecedente, a espécie do critério material diz respeito ao fato gerador puro e simples, já o aspecto espacial corresponde ao território onde o fato gerador efetivamente ocorreu e, por fim, o critério temporal é relacionado ao momento do fato. A observância destas espécies é de sumárisima importância para evitar autuações do fisco (PAULSEN, 2019, p. 263).

O segundo gênero corresponde aos efeitos jurídicos do tópico anterior que também é dividido em duas espécies. A primeira diz respeito aos sujeitos da relação estabelecida com a obrigação tributária, sendo o sujeito passivo o contribuinte, aquele que está obrigado ao pagamento e o sujeito ativo o favorecido. A segunda espécie do gênero dos efeitos jurídicos é talvez uma das mais relevantes: o aspecto quantitativo, já que as informações sobre o montante recebido, valor da coisa ou serviço serão sempre primordiais para o cálculo dos tributos (PAULSEN, 2019, p. 263).

Desta forma, observando os dispositivos legais que norteiam o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, tem-se que a Lei Complementar nº116/03 condensa em seu art. 3º as informações mais importantes sobre os aspectos citados: “Art. 3º-O serviço *considera-se prestado*,

e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local”.

O critério espacial, expresso no art. 3º da LC nº116/03 é alvo de controvérsias em decorrência das duas correntes existentes que divergem sobre o local onde o tributo é realmente devido: uma defende que o ISS é devido no local do estabelecimento ou domicílio do prestador; e a outra defende que o imposto deve ser recolhido no local onde foi prestado o serviço.

Há de se colocar em evidência que o critério quantitativo, formado pela base de cálculo e pela alíquota, nos leva obrigatoriamente a discussão acerca das alíquotas adotadas pelos entes municipais. A Lei Complementar nº116/03 disciplinou em seu art. 8º e 8º-A sobre os limites das alíquotas de ISS:

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (VETADO); II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

A redação original não trazia a figura da alíquota mínima, o que gerava uma competitividade desleal entre os entes na busca incessante de atrair empresas. Antes da inclusão do Art. 8º-A, a alíquota era delineada pela Emenda Constitucional nº 57 de 12 de junho de 2002:

Art. 88 Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I

O fato é que nem todos os entes municipais são capazes de suportar a alíquota mínima, já que a arrecadação de ISS representa parte considerável da receita própria e de acordo com dados disponibilizados pela Receita Federal, em 26% dos 5.570 municípios com população superior a 50 mil habitantes a arrecadação de IPTU e ISS (somadas) é superior à transferência recebida do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).⁹

⁹ Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

Desta forma, pode ser mais vantajoso que o prestador de serviços tenha domicílio ou esteja sediado em outra municipalidade que pratique porcentagens mais baixas.

Nesta senda, conclui-se que a regra matriz de incidência do ISSQN e os critérios a serem observados para o recolhimento do tributo são instrumentos capazes de apaziguar a competitividade rasteira entre os entes municipais. Cumprida a introdução da regra matriz introduzindo-a a problemática da guerra fiscal, faz-se necessário discutir quais os outros aspectos que ocasionam o conflito, objeto da próxima seção.

3 A GUERRA FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Antes de dar início a discussão acerca do fenômeno da guerra fiscal, é de relevante importância esclarecer do que se trata o Princípio Federativo, previsto no art. 1º da Constituição de 1988, que traduz a forma que está organizado o Estado Brasileiro. A Federação delimita competências dos entes federados, dando a eles autonomia para o direito interno e descentralizando o poder político. Desta forma, a União, os Estados membros e os Municípios são, em tese, igualmente autônomos, cooperados e harmônicos em nome do bom funcionamento na máquina pública.

Decorrente da aplicação deste princípio, o Federalismo Fiscal diz respeito a repartição das competências tributárias, delegando entre os entes, com muita especificidade através do texto constitucional quais impostos ou searas de atividades passíveis de tributação lhe cabem e prevendo a criação de legislação infraconstitucional, que, segundo Paulo Barros de Carvalho (2015. p 799), cumprem o dever de esclarecer os pormenores dos tributos, devendo estar sempre em sintonia com as prescrições constitucionais.

Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. [...]

No tocante aos Municípios, sua autonomia está assegurada em vários títulos da Constituição Federal. Em que pese afirmar que são autônomos, Paulo Barros de Carvalho (2016, p 306 - 307) observa que há um “flagrante inferioridade” dos Municípios em relação a União e os Estados em termos de arrecadação, fazendo uma clara menção de que os mais importantes impostos do país são recolhidos e repartidos de forma a ferir o princípio da Isonomia.

Segundo Regina Helena Costa (2013. p 20) a função dos impostos é, sobretudo, um fundamental instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º, I a IV da Constituição Federal:

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

Kiyoshi Harada (2016. p 60) assevera que, em primeiro lugar, a divisão de competências possibilita que os Estados membros e os municípios tenham recursos financeiros adequados e suficientes para exercer suas atribuições constitucionais. embora o a forma federativa do Estado não possa ser suprimida ou relativizada (art. 60, § 4º, I, da CF/88), é notório o “gigantismo do poder central”, tendo em vista que a União concentra a arrecadação dos maiores impostos.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Observando a disparidade nítida entre os entes, e, em que pese o legislador brasileiro tenha se preocupado em estabelecer princípios e normas gerais que minimizem a competitividade, surgiu um fenômeno denominado de Guerra Fiscal, que é uma espécie de competição de caráter predatório entre os entes em busca dos investimentos da iniciativa privada.

A Guerra Fiscal também contaminou os municípios, graças a Lei Complementar nº 116 de 2003 que não foi capaz de resolver todas as questões desta alçada, já que seu texto não estabelece todas as diretrizes esperadas para a cobrança do imposto, assim como foi omissa em relação a alíquota mínima e as hipóteses de concessão de incentivos.

Hodiernamente, o método utilizado pelos Fiscos Municipais para arrecadar a maior parte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos casos de operações intermunicipais tem sido a criação de instrumentos normativos que regimentem a tributação do referido imposto, relativizando a norma trazida pela LC 116/03 com uma infinidade de portarias, decretos e afins, dificultando a uniformização para o recolhimento, que, por natureza já seria difícil, tendo em vista que o Brasil tem mais de 5.500 municípios, plurais e diversos, da cultura a população.

Desta forma, a guerra fiscal tem íntima ligação com o aspecto espacial, especificado por Kiyoshi Harada (2016, p. 384 e 385) como “lugar da concretização do fato qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária”, no caso do ISSQN, a LC 116/03 elenca diversos serviços em que o imposto será devido no local de estabelecimento ou domicílio do prestador.

Entretanto, a Lei Complementar nº 116/2003 também estabeleceu as diretrizes dos incentivos fiscais que poderão ser concedidos pelos entes municipais, a fim de minimizar a concorrência voraz e desleal que ocorria antes de tal disciplina:

§ 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.

Considerando o aspecto espacial como fundamental para o devido recolhimento do imposto, surgiu uma espécie de estratégia usada pelos Municípios para atrair investimentos da iniciativa privada, que consiste basicamente na criação de incentivos fiscais. Para Paulo Caliendo (2019, p. 812): “considera-se como incentivo fiscal toda e qualquer forma de vantagem fiscal a determinado contribuinte, independentemente de sua denominação”, tais como, alíquotas menores, isenção, suspensão ou redução de impostos e taxas.

Na tentativa de minimizar os efeitos da Guerra Fiscal, surgiu o Art. 88 da ADCT (Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), que estabeleceu que a alíquota mínima do ISSQN será de 2%, e nenhum benefício, incentivo ou isenção poderá diminuí-la. E, somente em 2016, a Lei Complementar nº 157 foi criada para regulamentar o Art. 88 da ADCT, que estabelecia que até a Lei Complementar ser editada, o ISSQN não poderia ser objeto de concessão de benefícios fiscais. Entretanto, a Lei Complementar trouxe mais do mesmo, mantendo as concessões somente para as

hipóteses que já existiam (execução de obras e transporte intermunicipal), serviços que não tem o condão de estimular a guerra fiscal, por não alimentar a competitividade entre os municípios.

A respeito da prática, Paulsen (2019, p. 24) afirma que por mais que a atração de novos investimentos para o seu território seja plausível, uma vez que a instalação de empresas gera mais empregos, circulação de renda e desenvolvimento local, a simples migração das unidades produtivas de município “é prejudicial e tem caráter fratricida”. A expressão usada pelo autor diz muito sobre as consequências da guerra fiscal, já que fratricida é aquele que é responsável pela morte de indivíduo, ou indivíduos, com o qual tem relação fraterna, referindo-se à cooperação que deveria existir entre os municípios.

A guerra fiscal é resposta clara da pouca cooperação no federalismo brasileiro, resultado da falta de uma política de desenvolvimento nacional eficiente, assevera Paulsen (2019, p. 24) que “se a tributação é inafastável, que se dê de modo equilibrado, observando limites, princípios e critérios que preservem a segurança e que promovam a justiça e a solidariedade”.

A regra geral dita pela Lei Complementar 116/03, em seu artigo 3º art. considera três possibilidades para o recolhimento do imposto: o local de estabelecimento do prestador, seu domicílio e as exceções onde o imposto será recolhido no local da prestação. A redação dada pelo artigo, especificamente na última hipótese, colaborou com o surgimento dos municípios corsários, esses que absorvem a contrapartida da produção e do consumo, sem contribuir para tanto.

As duas primeiras possibilidades guardam a maior causa da guerra fiscal no âmbito do recolhimento de ISS. Os empresários têm liberdade para planejar, escolher e negociar onde estabelecerão seus negócios, e, agindo em total conformidade com a lei, estudam onde será mais viável mantê-lo de acordo com a área explorada.

A ilegalidade que fere diretamente os cofres públicos têm início também quando empresas se valem da vaga redação da lei para criar verdadeiros paraísos fiscais, fraudando sedes e domicílios para usufruir de uma alíquota de um imposto que não deveria ser recolhido ali. Nesse sentido, Kiyoshi Harada (2016, p 347) diz que a manutenção de sedes fictícias fere frontalmente o princípio da legalidade tributária, uma vez que a fraude afasta o cumprimento da lei, que deve ser segura e exata, cabendo ao poder público a obrigação de fiscalizar e coibir a estratégia comumente adotada.

Há também outra situação que fomenta a Guerra Fiscal, àquela em que o prestador tem várias sedes reais em diversos estados, e, precisando prestar um serviço num determinado

município, une vários empregados de diferentes sedes para tal. Há um imenso conflito sobre o critério a ser adotado para o recolhimento do ISSQN nesses casos, já que o local do prestador é inconsistente e o empresário, na maioria das vezes, precisa eleger um município para recolhê-lo, assumindo o risco de ser autuado pelo “não cumprimento da obrigação” nos outros.

Ainda que o critério espacial não seja adotado da forma habitual, e para os casos onde não se aplicam as exceções dos itens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista taxativa de serviços elencada na Lei Complementar 116/03, é levada em consideração o local da celebração do contrato ou da tomada de decisão acerca da prestação.

A guerra fiscal entre os municípios tem tomado proporções cada vez mais agravantes, a ambição arrecadatória entre as pessoas jurídicas de direito público vem deturpando as cidades brasileiras, estas que tanto necessitam da arrecadação do ISSQN para financiar parcelas de suas atividades.

De acordo com o boletim divulgado anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional, em 2018 o ISS foi apontado como segunda maior fonte de arrecadação própria dos municípios brasileiros, superado apenas pelo IPTU, ambos maiores do que o FPM – Fundo de Participação Municipal. A tabela disponível no boletim esclarece:

Tabela 1 – Situação Fiscal dos Municípios

Discriminação	2017	2018	Varição Nominal 2017-2018	Varição 2017 - 2018 (%)
Receita Corrente	579.335	623.282	43.947	7,6%
Receitas de Arrecadação Própria	198.052	211.227	13.175	6,7%
ISS	54.164	61.528	7.365	13,6%
IPTU	34.276	43.788	9.512	27,8%
Outras	109.612	105.910	-3.702	-3,4%
Receitas de Transferências	381.283	412.055	30.772	8,1%
FPM	86.068	89.919	3.852	4,5%

Fonte: Siconfi/Tesouro Nacional

Da análise dos valores, é possível entender o que leva os municípios a busca incessante pelo recolhimento de ISS. O imposto representa uma porcentagem expressiva na receita própria municipal, que, na teoria, deveria ser revertida em benefícios para o desenvolvimento das cidades.

Os benefícios alcançariam apenas a população das cidades que conseguem conceder incentivos fiscais e, no máximo, municípios vizinhos. O problema ocasionado pela guerra fiscal vai para além das questões econômicas, tendo em vista que a competitividade desprivilegia as pequenas cidades que não tem alíquotas atraentes para o prestador, tornando-as cada vez mais dependentes dos repasses da União, aumentando, por consequência, os custos com políticas de assistencialismo, índices de subdesenvolvimento e a carga tributária suportada pelas classes mais baixas do país como um todo.

Neste sentido, a guerra fiscal entre os entes municipais pode ser tratada não somente como um fenômeno que compromete a arrecadação, autonomia, o princípio da cooperação e o desenvolvimento dos municípios, mas também como um produto do desequilíbrio fiscal em relação aos Estados e a União, atingindo toda a coletividade, não somente o fisco e o prestador, fazendo-se necessária a discussão acerca das possibilidades de resolução do conflito que já são aplicadas atualmente com base no ordenamento jurídico brasileiro, objeto do próximo tópico deste artigo.

4 AS SOLUÇÕES PARA A GUERRA FISCAL A PARTIR DO ORDENAMENTO JURÍDICO

Superadas as questões sobre a regra matriz de incidência tributária do ISSQN, seu contexto na guerra fiscal e as consequências deste fenômeno, é muito importante que as soluções a partir do ordenamento jurídico capazes de amenizar o problema sejam expostas, bem como trazer a este artigo sugestões e apontamentos que poderiam corroborar com a efetividade da fiscalização, melhorando, desta forma, a arrecadação dos fiscos municipais e o combate às fraudes fiscais.

Devido a sua baixa complexidade, o ISSQN é um imposto que não deveria causar tantas divergências, mas, como já dito anteriormente, a falta de unificação de alíquotas, normas rígidas, obrigações acessórias e do próprio processo administrativo tributário estimulam o comportamento predatório do fisco e dos contribuintes.

Para iniciar a primeira proposta de solução para o conflito em questão, faz-se necessária a breve diferenciação entre o que é dado e o que vem a ser informação. O dado não apresenta uma significação completa, além de não propiciar a compreensão concreta acerca do que se busca com ele. É basicamente o que o contribuinte declara ao fisco por meio de cadastro, ao passo que a

informação é o produto do processamento de dados, ou seja, os dados são examinados sob determinada ótica, extraídos e cruzados com outros sistemas, excedendo do que o contribuinte declara àquele ente, tornando possível a sua validação.

Dito isso, é de suma importância que os municípios estimulem que os prestadores mantenham seus cadastros atualizados para que os bancos de dados não se tornem obsoletos a ponto de comprometer o que deveria ser o insumo para a ação da inteligência fiscal, principalmente no que diz respeito ao combate as sedes fictas. Defende-se também que o combate a práticas ilegais como esta começa quando o prestador está preenchendo seu cadastro para abrir uma inscrição municipal antes de passar a emitir notas fiscais de seus serviços, como, por exemplo, a inserção de mais perguntas e obrigatoriedade de anexar documentos, tais como o endereço físico e eletrônico dos sócios, se houver, redes sociais do prestador, contas de energia elétrica, contratos de locação e dados do contador, já que uma prática muito comum para a criação de sedes fantasmas é o cadastramento em escritórios de contabilidade.

A integralização dos bancos de dados entre as administrações públicas, tornando-os sistemas de informação mais eficientes, tem fulcro no Art. 37, inc. XXII da Constituição Federal, respeitando a privacidade, o sigilo e os direitos fundamentais desta mesma carta também são vistos como saída eficiente e como materialização do princípio da cooperação:

Art. 37 A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...) XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

A legislação infraconstitucional também assevera que os dados devem ser integralizados de modo a cumprir com a cooperação tão desejada, horizontal e verticalmente, como diz o Código Tributário Nacional:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Os sistemas não serviriam apenas para que o a fiscalização pudesse combater as sedes fictas, mas, pensando para além da conduta do contribuinte, as prefeituras passariam a impor mais respeito ao critério espacial, crucial e determinante para o correto recolhimento do ISSQN devido.

A fiscalização efetiva ainda contribui para a concretização do princípio da capacidade contributiva, explícito também na Constituição Federal (§ 1º do art. 145), que, nas palavras de Eduardo Marcial (2019, p. 243) é conceituado como o “princípio assegurado do direito de propriedade, bem como naquele que proíbe a tributação confiscatória, ambos conjugados com os direitos sociais enumerados no art. 6º.”

Em que pese todas as sugestões e leis fossem estritamente cumpridas e os sistemas de informação fossem atualizados a cada instante como em uma espécie de utopia fiscal, todos os dados dos contribuintes armazenados somente serviriam como elementos indiciários, não excluindo por completo a necessidade da fiscalização *in loco* para aqueles que fugissem ao padrão, apresentassem endereço suspeito, já tiverem autuações progressas ou fossem denunciados.

Todavia, é importante ressaltar que a fiscalização *in loco* não serve apenas para que o fisco arrecade e se aperfeiçoe, uma vez que o pedido para tal pode ser feito pela própria pessoa jurídica que se sinta lesada em seu direito, solicitando providências por parte do fisco para reavê-lo por meio de processo administrativo.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2011, p. 344), o processo administrativo tributário em muito se assemelha com o processo judicial, uma vez que é assegurado ao contribuinte os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, otimizando a atuação do procedimento administrativo, tendo em vista todas as Administrações Tributárias possuem duas instâncias de julgamento, dessa forma, o contribuinte que quiser contestar seus impostos, pedindo revisão de cálculo ou de outra particularidade, poderá fazê-lo sem necessariamente acionar o poder judiciário de pronto.

A celeuma é que cada um dos mais de 5.500 municípios do país tem uma forma única de conduzir seus feitos, que vai desde a exigência de diferentes obrigações acessórias até a forma de condução dos processos administrativos tributários. Cada administração delibera de forma diferente, por exemplo, sobre os parâmetros que o auditor julgador de primeira instância tem que obedecer para oferecer recurso de ofício, como quando a sua decisão for contrária a fazenda municipal, excedendo o valor máximo por ela estipulado.

O maior problema da falta de uniformização desses casos é a pouca segurança jurídica e a falta de igualdade de condições a todos os contribuintes, diminuindo a utilidade de um processo que deveria ser tratado com muita atenção pela legislação, tendo em vista ser menos custoso aos cofres públicos do que o processo judicial.

Uma outra solução sugerida por parte da doutrina seria seguir a inclinação ao recolhimento do imposto no destino da prestação, modificando o critério espacial do Art. 3º da Lei 116/03, onde, em suma, passaria a ser considerado devido o imposto no local do estabelecimento do tomador do serviço. Desta forma, ainda que a sede do prestador, endereço ou formal ou domicílio esteja em outro município, o recolhimento do imposto seria feito no município onde ocorre o consumo, acabando com a finalidade das sedes fictas, e municípios corsários, promovendo uma maior justiça social.

Em que pese parecer simples e deveras efetivo, o acolhimento da proposta de um novo modelo de recolhimento apenas mudaria o foco do problema, tendo em vista que a justiça social promovida através dela não seria superior ao déficit provocado pela mudança do local de recolhimento, abalando principalmente os cofres dos menores municípios, que nem sempre tem um equilíbrio numérico entre quem presta e quem toma serviços dentro de seu território, abalando consideravelmente suas finanças, comprometendo sua função de garantir os serviços essenciais mais básicos, elencados no tópico três deste artigo.

Uma última solução possível está na edição de normas gerais em matéria tributária, com o fito de solucionar conflitos de competência. O endereçamento desta espécie normativa está para uma pluralidade de entes políticos e são compostas de enunciados prescritivos gerais, como afirma Frederico Araújo Seabra de Moura (2009, p. 178 – 179). Ora, são essas normas que advém do poder nacional que a União detém e estão materializadas na forma da lei complementar tributária.

Normas gerais de Direito Tributário, para Regina Helena Costa (2014, p. 32), são “regras atinentes a parâmetros constitucionalmente estabelecidos às competências tributárias”, visando delinear-las principalmente no que há de mais primordial como princípios, diretrizes e preceitos fundamentais.

No tocante as Leis Complementares em matéria de direito tributário segundo Paulo Barros de Carvalho (2019, p. 30) cumprem com o papel de esclarecer os pormenores e as particularidades de cada tributo, como a fixação de alíquotas e, no caso do ISSQN, a tão importante lista taxativa de serviços tributáveis.

Por intermédio das normas gerais veiculadas por lei complementar é possível sanar conflitos de competência, considerando que a Constituição Federal concedeu a cada ente federativo a possibilidade de criar os tributos, de acordo com sua própria agenda fiscal. Os conflitos de competência surgem quando os entes políticos tributantes ultrapassam o regramento constitucional, buscando tributar fatos jurídicos para além de sua alçada. (MOURA, 2009, p. 268 - 269).

Ao observar o comportamento dos entes municipais, tem-se em uma das facetas da Guerra Fiscal um verdadeiro conflito de competências, pois mais de uma municipalidade pretende tributar um mesmo fato. Não se enquadra aqui a já mencionada oferta de isenções para atrair investimentos econômicos e geração de renda naquela localidade.

Em tese, a LC nº 116/03 cumpriria a função de veicular normas gerais, evitando os conflitos entre os municípios (MOURA, 2009, p. 270), todavia, o aspecto estabilizador precisa ser reforçado, com disposição específica sobre o destino para além do que já está disposto no art. 3º. Como já dito, a norma geral também desempenha um importante papel padronizador, que pode gerar consequências benéficas como a diminuição dos conflitos de competência entre os entes federados (MOURA, 2009, p. 270).

Desta forma, o conflito vivido pelos municípios em relação a cobrança de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza pode encontrar seu fim no próprio ordenamento jurídico por meio do aperfeiçoamento do processo administrativo, futura uniformização das leis municipais e obrigações acessórias, respeitando a cooperação, a capacidade contributiva, o federalismo fiscal e o estrito cumprimento da lei por parte do sujeito passivo e ativo da obrigação tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta investigação objetivou discutir a guerra fiscal no âmbito municipal, observando o comportamento dos entes municipais em torno do ISSQN e o tratamento que pode ser conferido ao tema, considerando o sistema jurídico vigente. A partir dos argumentos, exposição dos fatos e análise do ordenamento jurídico atual, não restam dúvidas quanto a relevância da presente pesquisa, em face de sua atualidade e do impacto que a guerra fiscal traz não só aos cofres públicos como também a gestão das cidades brasileiras de uma forma geral.

Conforme estudado, a regra matriz de incidência tributária do ISSQN presente na Lei Complementar 116/03 estabelece as diretrizes e pormenores do tributo em questão, mas precisou de muitos anos e edições para aperfeiçoar seu alcance nas particularidades mais básicas, como limites de alíquotas e previsão de incentivos.

Não tardou para que os conflitos de competência e a concorrência desleal entre os municípios brasileiros começassem a erguer os pilares da guerra fiscal que ainda se perpetua e macula a economia dos entes. As lacunas deixadas pela lei facilitaram o surgimento de verdadeiros paraísos fiscais e táticas criadas por prestadores de serviços para burlar as maiores alíquotas com a criação de sedes fictas, quando na verdade as empresas se estabeleciam em uma outra municipalidade, deixando de cumprir com o critério espacial delineado pela lei complementar 116/03 em seu Art. 3º.

Além de ser um problema econômico, a guerra fiscal se tornou também um problema de ordem social, uma vez que os municípios precisam da renda advinda do recolhimento do referido imposto para conseguir cumprir com suas obrigações constitucionais, provendo o desenvolvimento regional dentro de seus limites territoriais.

É bem verdade que há uma razão para tantas disputas pelo recolhimento do imposto, já que, ante exposto, sua arrecadação só é superada pela do IPTU e no último boletim divulgado pela Secretaria da Fazenda Nacional, ultrapassa o FPM. Não obstante, a instalação de empresas prestadoras de serviços nos municípios também propicia outros benefícios, como a geração de novos empregos e circulação de renda local.

Este artigo mostrou em seu texto que existem diversas soluções para minimizar o conflito, e uma boa parcela destas está na fiscalização e na modernização dos cadastros de prestadores de serviços, otimizando informações e aperfeiçoando seu sistema de inteligência fiscal com fulcro no Art. 37 da Constituição Federal.

Outras soluções aqui demonstradas são extraídas do próprio ordenamento jurídico, que estabelece diretrizes gerais e específicas para o cumprimento das obrigações tributárias dos sujeitos ativos e passivos, que estão obrigados a obedecer também aos princípios do federalismo fiscal, da cooperação e da capacidade contributiva, em nome do modelo Federativo e da autonomia municipal, estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

O presente trabalho optou por buscar uma solução jurídica, e não política, consoante propostas de mudanças na sistemática constitucional tributária, tendo em vista a porvindoura e tão

estimada reforma tributária, que pretende, em seus moldes atuais, unificar impostos. A proposta desperta incertezas quanto a modificação ou não do princípio do federalismo fiscal e a necessidade de autonomia dos entes municipais, solução esta que, por si só, comportaria uma nova pesquisa.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 01 maio 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 37**, de 12 de junho de 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm. Acesso em: 01 maio 2020.

BRASIL. **Constituições brasileiras: 1824**. Brasília: Senado Federal e Ministério da Ciência e Tecnologia, Centro de Estudos Estratégicos, 1999

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 01 maio 2020

BRASIL. **Secretaria do Tesouro Nacional – Boletim 2018** Disponível em:

<http://sisweb.tesouro.gov.br/apex/cosis/thot/transparencia/arquivo/30407:981194:inline:9731352684720>. Acesso em: 14 maio 2020

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e código tributário nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin: 2009.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 9-30, 22 maio 2015. Disponível

em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246>. Acesso em: 01 maio 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

THE FISCAL WAR WITHIN THE MUNICIPALITIES: THE FRATRICIDE AROUND THE ISSQN

ABSTRACT

The purpose of this article is to discuss the behavior of municipal tax authorities as competent entities for the collection of the Tax on Services of Any Nature and its context of the fiscal war, the result of the relentless search for investments by the private sector. It employs the deductive method to develop qualitative research, where the Federal Constitution, the National Tax Code, the study of doctrine, jurisprudence and specific legislation will be analyzed, surpassing the tax area and inevitably entering into constitutional issues capable of minimizing the conflict addressed. He understands that there is a real fratricide among the entities that should be cooperated, also exposing the aspects and consequences of the phenomenon, especially with regard to the impacts on regional social and economic development. It analyzes possible solutions based on the Brazilian legal system. Finally, it is concluded that the fiscal war is an economic and social problem that can be solved through the current legal system, the standardization of tax obligations, the modernization of municipal information systems and obedience to the principles of cooperation, fiscal federalism and contributory capacity.

Keywords: Fiscal War. ISSQN. General Guidelines.