

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

**DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA TENDO EM VISTA A LOCALIZAÇÃO DOS  
TOMADORES DOS SERVIÇOS PARA FINS DE ISS**

DANIELLE ROSA DE OLIVEIRA

Rio de Janeiro

2021

DANIELLE ROSA DE OLIVEIRA

**DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA TENDO EM VISTA A LOCALIZAÇÃO DOS  
TOMADORES DOS SERVIÇOS PARA FINS DE ISS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Eduardo Maneira**.

**Rio de Janeiro**

**2021**

**DANIELLE ROSA DE OLIVEIRA**

## CIP - Catalogação na Publicação

Oo48d Oliveira, Danielle  
Definição de competência tendo em vista a  
localização dos tomadores de serviços para fins de  
ISS / Danielle Oliveira. -- Rio de Janeiro, 2021.  
64 f.

Orientador: Eduardo Moreira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. ISS. 2. Direito Tributário. I. Moreira,  
Eduardo, orient. II. Título.

DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA TENDO EM VISTA A LOCALIZAÇÃO DOS  
TOMADORES DOS SERVIÇOS PARA FINS DE ISS

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_  
Orientador

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

\_\_\_\_\_  
Membro da Banca

Rio de Janeiro

2021

## **RESUMO**

Este trabalho buscará analisar as controvérsias envolvendo a questão da definição de competência tendo em vista a localização dos tomadores de serviços para fins de ISS. Dessa forma, serão analisados os impactos para os contribuintes e para os próprios Municípios, tendo em vista que, no final de 2016, a Lei Complementar nº 157/16 introduziu alterações importantes na legislação do ISS no tocante à sujeição ativa do ISS. Além disso, serão analisados os impactos advindos com a Lei Complementar nº 175/2020 que buscou complementar o disposto na Lei Complementar nº 157/2016.

Palavras-Chave: Sujeição ativa; ISS; Lei Complementar nº 157/16; Lei Complementar nº 175/20.

## **ABSTRACT**

This work aims to analyze the controversies regarding the definition of jurisdiction in view of the location of the contracting party for ISS purposes. Thus, the impacts for the taxpayers and municipalities will be analyzed, considering that, at the end of 2016, Complementary Law No. 157/16 introduced important changes in the ISS legislation regarding the active subjection of this tax.

In addition, the impacts arising from Complementary Law No. 175/20, which sought to complement the provisions of Complementary Law No. 157/16, will be also analyzed by this work.

**Keywords:** Active subjection; ISS; Complementary Law No. 157/16; Complementary Law No. 175/20.

## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

§ - Parágrafo

Art. - Artigo

CF/88 – Constituição Federal de 1988

ISS – Imposto Sobre Serviços

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

LC – Lei Complementar

ADI – Ação de Direta de Inconstitucionalidade

ADPF - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

PHS - Partido Humanista da Solidariedade

CNSeg - Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização

CONSIF - Confederação Nacional do Sistema Financeiro

CNS - Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços

CGOA - Comitê Gestor de Obrigações Acessórias

CTN – Código Tributário Nacional

CNM - Confederação Nacional dos Municípios

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NO BRASIL.....</b>	<b>11</b>
2.1 Evolução histórica do ISS.....	11
2.2 O fato gerador do ISS.....	11
2.3 Os serviços tributáveis pelo ISS.....	13
2.4 A taxatividade da lista anexa à lei complementar nº 116/03.....	18
2.5 O aspecto espacial da incidência do ISS.....	20
<b>3. A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/16.....</b>	<b>23</b>
3.1. As alterações promovidas pela LC 157/16.....	24
3.2 A constitucionalidade da LC 157/16.....	25
3.2.1 Da violação aos artigos 146, inciso III, “a”, e 156, inciso III, da CF.....	26
3.2.2 Da violação ao 146, inciso I, da CF.....	33
3.2.3 Da violação ao princípio da proporcionalidade, proibição de excesso e razoabilidade.....	37
3.3 Breve panorama dos efeitos econômicos da LC 157/16.....	43
<b>4. A LEI COMPLEMENTAR Nº 175/20.....</b>	<b>46</b>
4.1. As alterações promovidas pela LC 175/20.....	46
4.2. A produção de efeitos da LC 175/20 e suas implicações na ADI nº 5.835..	49
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>57</b>
<b>6. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>62</b>



# 1. INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços (“ISS”) é um imposto de competência municipal previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”) que vai incidir sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, da CF/88, definidos na Lei Complementar nº 116/2003 (“LC 116/03”).

Como se vê, a LC 116/03 ficou responsável por trazer o rol de serviços e congêneres que devem ser tributados pelo ISS.<sup>1</sup> Além disso, a referida Lei Complementar ainda define o local onde é devido o ISS, nos seguintes termos:

“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:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.”

Dessa forma, a LC 116/03 define que o serviço será prestado e considerado devido no estabelecimento do prestador ou, na falta dele, no domicílio do prestador.

Ocorre que, com a edição da Lei Complementar nº 157, de 26.12.2016 (“LC 157/16”), foram introduzidas diversas alterações à LC 116/03. Dentre essas alterações, no que interessa ao presente trabalho, houve o deslocamento da competência de determinados serviços, quais sejam, (i) planos de medicina de grupo ou individual, (ii) administração de fundos quaisquer e

---

<sup>1</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant’anna. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Método, 2021. p.493

de carteiras de clientes, (iii) administração de consórcios, (iv) administração de cartão de crédito ou débito e congêneres e (v) arrendamento mercantil, para os Municípios onde o tomador do serviço estivesse localizado.

Cumpra observar que tal alteração foi inicialmente vetada pelo Presidente da República quando da sua promulgação em 29.12.2016. No entanto, o veto foi rejeitado pelo Congresso Nacional e tal alteração entrou em vigor no dia 1.6.2017, ficando sua aplicação sujeita somente à criação de legislação própria em cada Município.<sup>2</sup>

A esse respeito, diversas instituições ajuizaram Ações Diretas de Inconstitucionalidade ao Supremo Tribunal Federal por considerarem que a nova alteração introduzida pela LC 157/16 possui inúmeros vícios de inconstitucionalidade.

Sendo assim, há três ações que discutem a constitucionalidade das regras introduzidas pela LC 157/16 tramitando perante a Suprema Corte, sendo que estão todas sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes:

<b>Ações</b>	<b>Autor</b>	<b>Status</b>
ADI nº 5862	Partido Humanista da Solidariedade (PHS)	Aguarda-se julgamento em Plenário.
ADI nº 5835	Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (“CNSeg”) e Confederação Nacional do Sistema Financeiro (“CONSIF”).	Aguarda-se julgamento dos embargos de declaração.
ADPF nº 499	Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (“CNS”)	Aguarda-se julgamento em Plenário.

Em 23/03/2018, na ADI nº 5835, ajuizada pela Confederação Nacional de Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (“CNSeg”) e

---

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. **Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

Confederação Nacional do Sistema Financeiro (“CONSIF”), o Ministro Alexandre de Moraes concedeu medida liminar suspendendo a eficácia do artigo 1º da LC 157/16, na parte em que alterou o artigo 3º, incisos XXIII, XXIV, XXV e os parágrafos 3º e 4º do artigo 6º da LC nº 116/03, que modificou a regra de competência, bem como toda a legislação local que o complementou, nos seguintes termos:

"CONCEDO A MEDIDA CAUTELAR pleiteada, ad referendum do Plenário desta SUPREMA CORTE, para suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003; bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editadas para sua direta complementação. [...] Comunique-se o Congresso Nacional e o Presidente da República para ciência e cumprimento desta decisão. Nos termos do art. 21, X, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, peço dia para julgamento, pelo Plenário, do referendo da medida ora concedida. À Secretaria, para as anotações pertinentes. Publique-se. Intimem-se."

Embora já tenham passado mais de três anos desde a concessão da referida liminar, cumpre observar que ainda não tivemos decisão definitiva por parte da Suprema Corte nos autos da ADI nº 5.835.

Apesar de ainda não haver decisão definitiva a respeito da problemática em questão, foi publicada a Lei Complementar nº 175/2020 (“LC 175/20”) que criou regras no que tange ao recolhimento do ISS na forma estabelecida pela LC 157/16, bem como estabeleceu critérios no que se refere às obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelos contribuintes do ISS.

Com o objetivo de reestabelecer a eficácia da LC 157/16, a LC 175/20 buscou: (i) definir o conceito de tomador de serviços para cada um dos itens sujeitos ao deslocamento de competência para a cobrança do ISS; e (ii) impor que o recolhimento de ISS seja feito via sistema padronizado, conforme definido por um Comitê Gestor de Obrigações Acessórias (“CGOA”) que deverá ser criado.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> SZELBRACIKOWSI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-20/opiniao-cobranca-iss-municipio-incompetente>>. Acesso em: 08.09.2021.

Pela leitura das referidas alterações, não restam dúvidas de que a LC 175/20 partiu do pressuposto de que as modificações no recolhimento de ISS trazidas pela LC 157/16 seriam constitucionais e que o que faltaria seria apenas uma regulamentação.<sup>4</sup>

Diante dessas alterações legislativas, muitos contribuintes e doutrinadores se insurgiram contra essas modificações. Os doutrinadores por acreditarem ser necessária a discussão acerca da constitucionalidade de tais medidas. Já os contribuintes, por acreditarem que essas mudanças os obrigam a estar em conformidade com a legislação de uma enorme quantidade de Municípios, onerando-os de maneira desproporcional, excessiva e irrazoável.<sup>5</sup>

O presente trabalho de monografia, portanto, visa analisar os impactos tributários da edição da LC 157/16, complementada pela LC 175/20.

---

<sup>4</sup> SZELBRACIKOWSI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-20/opiniao-cobranca-iss-municipio-incompetente>>. Acesso em: 08.09.2021.

<sup>5</sup> FILHO, Francisco Sávio Fernandez Mileo. A lei complementar nº157/16 e o deslocamento do critério espacial do serviço de arrendamento mercantil à luz da constituição federal e do federalismo fiscal brasileiro. **Revista de Finanças Públicas**, 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39096>> Acesso em 15.09.2021

## **2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NO BRASIL**

### **2.1 A evolução histórica do ISS**

O ISS surgiu no Brasil com a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, em seu artigo 15, que estabeleceu que competiria aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados e da União, em conformidade com a Lei Complementar.

A Constituição de 1967 manteve o ISS na competência dos Municípios, em seu artigo 25, nos seguintes termos:

“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”

Como se vê, ainda havia a necessidade de uma Lei Complementar para definir quais serviços deveriam ser tributados pelo ISS.

Dessa forma, foi editado o Decreto-lei nº 406/1968, recepcionado materialmente como Lei Complementar, que estabeleceu normas gerais sobre o ISS e criou uma lista anexa com vinte e nove serviços que seriam tributados pelo ISS, que veio sendo ampliada ao longo dos anos até chegar a um total de cento e um serviços tributáveis pelo ISS. Atualmente, o ISS está disciplinado no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 e suas regras gerais estão dispostas na Lei Complementar nº 116/03, que lista mais de 200 serviços que estão submetidos à incidência do ISS.<sup>6</sup>

### **2.2. O fato gerador do ISS**

A princípio, o artigo 71 do CTN era o responsável por definir o fato gerador do ISS, complementando o disposto na Emenda Constitucional nº 18/65, nos seguintes termos:<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 372

<sup>7</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 104

“Art. 71 O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante na lista anexa.”

Na sequência, com o advento do Decreto-lei nº 406/1968, o artigo 71 do CTN foi revogado pelo artigo 13, tendo o seu artigo 8 definido o fato gerador do ISS, nos seguintes termos:<sup>8</sup>

“Art 8º O impôsto, de competência dos Municípios, sôbre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por emprêsa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao impôsto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao impôsto de circulação de mercadorias

§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao impôsto sôbre circulação de mercadorias.”

Atualmente, o fato gerador do ISS está disposto no artigo 1º da LC 116/03, nos seguintes termos:

“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.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e

---

<sup>8</sup> MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 104

de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.”

Como se nota, o fato gerador do ISS pode ser definido como a prestação de serviços de qualquer natureza, regulamentados pela LC 116/03 e não incluídos entre aqueles tributáveis pelo ICMS, disposto no artigo 155, inciso II, da CF/88, quais sejam os serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal.<sup>9</sup>

Ainda a esse respeito, merece destaque o ensinamento do professor Aires F. Barreto:<sup>10</sup>

**“O imposto (ISS) alcança todo e qualquer serviço, com exceção apenas dos destinados, na partilha constitucional, aos Estados.** O texto é incisivo: a atribuição é de serviços de “qualquer natureza”. Salvo os cometidos à competência dos Estados, todos os demais são tributáveis pelo Município. A competência é irrestrita e lata. Qualquer que seja sua natureza – observados os lindes constitucionais do conceito – todos os serviços podem ser tributados pelo Município.

Em face da outorga constitucional, os Municípios podem erigir como hipótese de incidência a prestação de todo e qualquer serviço. **No campo da incidência só não poderão incluir atividades que a) não configurem serviços; b) mesmo constituindo serviços, estejam compreendidas na competência dos Estados (que são as de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação)”** (grifos nossos)

Dessa forma, a LC 116/03 estabelece os serviços que devem gerar a incidência do ISS em sua lista anexa. Assim, conclui-se que os serviços tributáveis pelo ISS devem estar listados na referida Lei Complementar, não podendo os Municípios criar hipóteses não previstas em Lei Complementar.

---

<sup>9</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant’anna. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Método, 2021. p.493

<sup>10</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 493.

## 2.3 Os serviços tributáveis pelo ISS

Há uma longa discussão por parte da doutrina sobre o que seria considerado “serviço” para fins de incidência do ISS.<sup>11</sup>

Por um lado, parte da doutrina, como o professor Bernardo Ribeiro de Moraes, defendia que o conceito de serviço deveria ser firmado pela negativa, sendo visto o serviço como residual, abrangendo, dessa forma, tudo que não estivesse abarcado pelas obrigações mercantis.<sup>12</sup>

Por outro lado, autores como Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto defendem que o ISS deve incidir sobre obrigações de fazer.<sup>13</sup> E seria essa característica que justamente o diferenciaria do ICMS que pressupõe uma obrigação de dar com intuito de lucro.<sup>14</sup>

Foi justamente com base nesse posicionamento que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 31, que dispõe que o ISS não deve incidir sobre locação de bens móveis por não caracterizar obrigação de fazer, mas sim obrigação de dar, consolidando, mais uma vez, o entendimento de que o ISS deve incidir apenas nos casos de obrigação de fazer.<sup>15</sup>

No entanto, cumpre observar que desde o julgamento do RE nº 547.245/SC, o Supremo Tribunal Federal vem modificando o seu entendimento sobre a matéria ao admitir a incidência do ISS sobre os contratos de *leasing* financeiro, conforme se infere da ementa do referido precedente:<sup>16</sup>

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço

<sup>11</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 90.

<sup>12</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.90.

<sup>13</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p.90.

<sup>14</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant’anna. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Método, 2021. p.495

<sup>15</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant’anna. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Método, 2021. p.495

<sup>16</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 14. Salvador: Juspodivm, 2020. p.788



para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

Como se vê do referido precedente, a Suprema Corte tem entendido que sempre que houver uma obrigação de dar, associada a uma obrigação de fazer, será atraída a tributação pelo ISS.<sup>17</sup>

Ainda a esse respeito, o STF evoluiu ainda mais a jurisprudência sobre a matéria quando do julgamento do RE nº 651.703/PR, em sede de repercussão geral, que decidiu que incide ISS sobre o serviço de administração de planos privados de saúde.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA- ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela

---

<sup>17</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant'anna. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Método, 2021. p.496

possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.

(...)

15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121),

(...)

17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS. 18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo

adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003. 20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado. 21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador. 22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “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. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.” 23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades. 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes. 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”. 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO.

(STF – RE: 651703/PR – PARANÁ, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 29.9.2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe -086 26.4.2017)

Tal julgado cria uma concepção a respeito do conceito de serviço que não se limita mais a obrigação de fazer, não restando mais dúvidas de que, diante de um cenário envolvendo obrigação de fazer e obrigação de dar, previstas em lei complementar e não tributáveis por outros impostos, tal situação deve ser tributada pelo ISS.<sup>18</sup>

## 2.4 A taxatividade da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03

Ainda a respeito da LC 116/03, cumpre ressaltar que há muito tempo se discute a respeito da taxatividade do rol de serviços disposto em sua lista anexa.

O próprio STF já possui entendimento consolidado de que a lista anexa de serviços deve ser interpretada de maneira taxativa na vertical e de maneira exemplificativa na horizontal.<sup>19</sup>

Tal posicionamento significa que somente podem ser tributados os serviços dispostos na lista anexa, porém caso haja subserviços e congêneres que se assemelhem a serviço constante na lista anexa, esses serão tributados pelo ISS também.<sup>20</sup>

Nesse sentido, cumpre destacar o exposto pelo doutrinador Ricardo Lobo Torres:<sup>21</sup>

“[...] o ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissolavelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcelas de trabalho humano. Em outras palavras, incide sobre outros fatos geradores não incluídos na órbita dos outros impostos sobre produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF) e por essa extrema complexidade carece de enumeração taxativa na lei complementar”.<sup>22</sup>

---

<sup>18</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant’anna. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Método, 2021. p.497

<sup>19</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 373

<sup>20</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 373

<sup>21</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 373

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2013. p. 403 – 404. APUD ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 373

Assim, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do tema 296 da repercussão geral firmou o entendimento de que a taxatividade do rol de serviços constante da lista anexa à LC 116/03 deve ser considerada constitucional, nos seguintes termos:<sup>23</sup>

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Recursos extraordinários interpostos contra acórdãos do Tribunal de Justiça de Alagoas e do Superior Tribunal de Justiça relativos à exigência do ISS sobre determinadas atividades realizadas por instituição financeira. Processo selecionado, em caráter substitutivo, para dirimir a controvérsia constitucional definida no Tema 296 da repercussão geral. 2. O recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça é inadmissível, porquanto as alegadas violações da Constituição Federal não se referem ao decidido neste acórdão, mas sim no julgamento efetuado pelo Tribunal de Justiça de Alagoas. 3. O argumento de suposta afronta ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, ou seja, a pretensão de reconhecimento da violação dos direitos fundamentais processuais ao contraditório e à ampla defesa por não ter sido realizada prova pericial requerida não tem pertinência jurídica no caso. O acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Alagoas decidiu que os documentos juntados foram suficientes para a valoração adequado dos fatos arguidos, bastante, portanto, para a formação do convencimento judicial. Entendimento contrário ao certificado no acórdão do Tribunal de Justiça local demandaria reexame da prova dos autos. Aplicação da Súmula 279/STF que afirma o não cabimento de recurso extraordinário quando necessária nova valoração das provas. 4. O acórdão recorrido excluiu parte da autuação fiscal por dizer respeito à atividades já tributadas pelo IOF. Fê-lo com exame apenas de dispositivos do Decreto 6.306/2007, não tendo havido exame do tratamento constitucional deste imposto da União. Ausente o prequestionamento do art. 153, III, da Constituição Federal, o recurso não pode ser conhecido quanto ao ponto. 5. Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada

---

<sup>23</sup> QUINTANILHA, Gabriel Sant'anna. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Método, 2021. p.494

operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações. 6. Os precedentes judiciais formados por este Supremo Tribunal definiram interpretação jurídica no sentido do caráter taxativo das listas de serviços. Nesse sentido: RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007. 7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula “e congêneres”. Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário. 8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais. Precedentes nesse sentido julgados em regime de repercussão geral, a saber: RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, e RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, em que examinadas as incidências do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre aquelas das empresas de planos privados de assistência à saúde. 9. O enquadramento feito pelo Tribunal local de determinadas atividades em itens da lista anexa ao DL 406/1968 não pode ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal. Eventual violação da Constituição Federal apresenta-se como ofensa reflexa e a análise do recurso extraordinário demanda a reavaliação das provas produzidas no processo. 10. Recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça não conhecido. Recurso extraordinário contra o acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas parcialmente conhecido e, no mérito, não provido. 11. Tese de repercussão geral: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.” (STF – RE 784439 DF, Rel. Min. Rosa Weber, Data de Julgamento: 29.6.2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 15.9.2020)

## **2.5 O aspecto espacial para a incidência do ISS**

A esse respeito, cumpre ressaltar que o local onde deve incidir o ISS é um dos assuntos mais polêmicos no tocante a esse imposto<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. **ISSQN: estudos em comemoração aos 15 anos da LC 116/2003**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 17

A LC 116/03, objetivando solucionar conflitos de competência entre os Municípios, dispôs, em seu artigo 3º: <sup>25</sup>

“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:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;”

Buscando preencher uma lacuna normativa, a LC 116/03 traz ainda, em seu artigo 4º, o próprio conceito de “estabelecimento prestador”. Confira-se:

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Embora a LC 116/03 tenha tentado solucionar tal problemática ao definir um conceito para “estabelecimento prestador” como regra para a sujeição ativa do ISS, percebe-se que, na prática, houve uma intensificação dos conflitos de competência. <sup>26</sup>

Isso porque, mesmo que o artigo 4º busque definir o que seria “estabelecimento prestador”, inúmeros questionamentos subsistem, gerando conflito de competência entre os Municípios.

Como por exemplo, não se sabe com exatidão o que seria uma “unidade econômica”, assim como também não é possível definir os limites da autonomia de uma instituição e nem se

---

<sup>25</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 532.

<sup>26</sup> COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. **ISSQN: estudos em comemoração aos 15 anos da LC 116/2003**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 17/18

para ser considerado um estabelecimento prestador é necessário que o serviço seja prestado no mesmo lugar em que localizado o estabelecimento.<sup>27</sup>

Por conta dessas inexatidões da LC 116/03, os próprios Municípios decidiram editar leis, bem como se manifestar por meio de decisões administrativas e consultas justamente para orientar os contribuintes a respeito do que seria de fato o estabelecimento do prestador.<sup>28</sup>

Cumpre observar ainda que a LC 157/16, complementada pela LC 175/20, foi editada tendo como um de seus objetivos justamente resolver essa problemática envolvendo a sujeição ativa do ISS e os conflitos de competência.

---

<sup>27</sup> COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. **ISSQN: estudos em comemoração aos 15 anos da LC 116/2003**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 23

<sup>28</sup> COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. **ISSQN: estudos em comemoração aos 15 anos da LC 116/2003**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. P. 24



### 3. A LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016

#### 3.1 As alterações promovidas pela LC 157/16

Como mencionado anteriormente, com a edição da LC 157/16, surgiram inúmeras alterações no tocante à tributação pelo ISS.

No que interessa ao presente trabalho, houve o deslocamento da competência de determinados serviços, quais sejam, (i) planos de medicina de grupo ou individual, (ii) administração de fundos quaisquer e de carteiras de clientes, (iii) administração de consórcios, (iv) administração de cartão de crédito ou débito e congêneres e (v) arrendamento mercantil, para os Municípios onde o tomador do serviço estivesse localizado.

Cumprindo observar que, antes da referida Lei, o artigo 3º da Lei 116/03 dispunha que, em regra, o serviço é considerado prestado, assim como o ISS devido, no estabelecimento do prestador, e, na ausência desse, no próprio domicílio do prestador.

Ocorre que, devido a uma necessidade dos Municípios menores por mais receita, tendo em vista que geralmente não possuem muitas grandes empresas sediadas em seu território para recolherem ISS, foi criada uma iniciativa para que houvesse uma descentralização da receita do ISS, a fim de que esses Municípios menores fossem privilegiados e, com isso, melhorassem a sua arrecadação.<sup>29</sup>

Foi justamente com a edição da LC 157/16 que houve a materialidade dessa iniciativa. Isso porque, com o ISS sendo devido no estabelecimento do tomador do serviço, e não mais no estabelecimento do prestador, haveria uma maior descentralização de receita, uma vez que há tomadores de serviço em todo o território brasileiro, enquanto as sedes das empresas estão concentradas, em grande parte, em grandes centros urbanos.

---

<sup>29</sup> LEI sancionada muda regras de cobranças de ISS e beneficia pequenas cidades. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-set-24/lei-muda-regras-cobrancas-iss-sancionada> > Acesso em: 10.09.2021

Além disso, cumpre observar que a LC 157/16 busca também dirimir os conflitos de competência entre os Municípios causados pelo fato de a própria localização do estabelecimento do prestador de serviço não ser unânime na jurisprudência e na doutrina.<sup>30</sup>

Dessa forma, o ideal por trás da edição da LC 157/16 é extremamente nobre e busca uma repartição mais justa de receita, justamente tentando promover uma maior igualdade entre Municípios, bem como dirimir conflitos de competência entre esses.

No entanto, apesar do seu nobre intuito, com a edição da referida lei, surgiram inúmeros questionamentos a respeito tanto da sua constitucionalidade, quanto da sua aplicabilidade no mundo prático.

### **3.2. A constitucionalidade da LC 157/16**

Como surgiram inúmeros questionamentos a respeito da constitucionalidade da LC 157/16, diversas instituições ajuizaram ações constitucionais a fim de verificar se as mudanças trazidas com a edição da LC 157/16 estariam eivadas de vícios de inconstitucionalidade.<sup>31</sup>

Em síntese, tais Ações Diretas de Inconstitucionalidade argumentam quatro principais pontos:

- (i) Que haveria violação aos artigos 146, III, inciso “a” e 156, inciso III, da CF, uma vez que seria inconstitucional a cobrança de ISS por Município onde não há qualquer prestação de serviço, gerando uma presunção absoluta;

---

<sup>30</sup> COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. **ISSQN: estudos em comemoração aos 15 anos da LC 116/2003**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 76.

<sup>31</sup> ADI nº 5.835, ajuizada pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (“CNSeg”) e Confederação Nacional do Sistema Financeiro (“CONSIF”), ADI nº 5.862, ajuizada Partido Humanista da Solidariedade (PHS), ADI nº 5.844, ajuizada pela Confederação Nacional das Cooperativas Médicas (“Unimed do Brasil”) e Confederação Nacional das Cooperativas (“CNCOOP”) e ADPF nº 499, ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (“CNS”).

- (ii) Haveria uma violação aos artigos 146, inciso I e 150, inciso I da CF/88, uma vez que geraria potencialização dos conflitos de competência, tendo em vista a indeterminação do texto da LC 157/16;
- (iii) A LC 157/16 violaria o princípio da proporcionalidade, protegido pela CF/88; e
- (iv) Violaria o artigo 170 da CF/88, uma vez que a enorme quantidade de obrigações acessórias impostas pela LC 157/16 impossibilitaria que diversas empresas continuassem com as suas atividades.

Como já mencionado, no que tange à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.835, o Ministro Alexandre de Moraes concedeu medida liminar para suspender a eficácia do artigo 1º da LC 157/16, que ficou responsável por deslocar a competência do local do estabelecimento do prestador de serviço para o local onde está o tomador do serviço.

Como resposta à concessão da liminar, a Confederação Nacional dos Municípios (“CNM”) opôs embargos de declaração contra a referida decisão, argumentando grave prejuízo aos Municípios por conta da liminar concedida pela Suprema Corte.

Como ainda não houve decisão definitiva nos autos da ADI nº 5.835 por parte do Supremo Tribunal Federal, a eficácia da LC 157/16 segue suspensa, sem produzir efeitos práticos, o que faz com que a competência continue no local do estabelecimento do prestador de serviços.

### **3.2.1 Da violação aos artigos 146, inciso III, “a”, e 156, inciso III, da CF**

Uma das principais críticas direcionadas à LC 157/16, trazida tanto pelas referidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, quanto pelos próprios doutrinadores, diz respeito à uma possível violação ao artigo 156, inciso III, da CF/88.

Argumenta-se, em síntese, que a modificação trazida pelo artigo 1º da LC nº 157/16 viola a própria norma constitucional do ISS, qual seja, o artigo 156, inciso III, da CF/88, uma vez que transformaria o ISS em algo distinto do que foi estabelecido pela própria CF/88. Isso porque, em vez de ser um tributo incidente sobre a prestação de serviço devido ao Município

onde ocorreu a prestação, a LC 157/16 transforma o ISS em um tributo incidente sobre a tomada de serviço que será devido ao Município onde reside o tomador.<sup>32</sup>

Por outro lado, a CNM, assim como alguns Municípios, entende que não haveria qualquer violação ao artigo 146, inciso III, “a”, da CF/88 pela alteração trazida pela LC 157/16, uma vez que caberia à Lei Complementar justamente dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre fatos geradores, como fez a LC 157/16.

Dessa forma, segundo a CNM, a LC 157/16 não teria ultrapassado a competência tributária ao dispor sobre o fato gerador do ISS, razão pela qual a referida norma seria plenamente constitucional e teria cumprido com o seu papel de regulamentação.

A esse respeito, há muito tempo discute-se se os impostos de competência dos entes federativos, dispostos no bojo da Constituição Federal, possuem um arquétipo constitucional que vincularia regras-matrizes já pré-definidas ou se os entes teriam liberdade de atuação quando editassem suas leis próprias.<sup>33</sup>

No que se refere ao ISS, a discussão gira em torno de se a Constituição Federal teria definido, em seu artigo 156, inciso III, como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza ou se o constituinte teria outorgado à Lei Complementar e aos Municípios a possibilidade de determinar a incidência do ISS sobre a tomada de serviços.<sup>34</sup>

Cumpra observar que, anteriormente à edição da LC 157/16, a LC 116/03 dispunha, em seu artigo 3º, que o serviço se considera prestado, assim como o imposto devido, no local do estabelecimento do prestador, e, na ausência deste, no domicílio do prestador.

---

<sup>32</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>33</sup> FORCENETTE, Rodrigo. A suspensão de dispositivos que alteraram os critérios do local de pagamento do ISSQN. **Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-06/rodrigo-forcnette-questao-local-pagamento-issqn>> Acesso em: 15.09.2021

<sup>34</sup> FORCENETTE, Rodrigo. A suspensão de dispositivos que alteraram os critérios do local de pagamento do ISSQN. **Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-06/rodrigo-forcnette-questao-local-pagamento-issqn>> Acesso em: 15.09.2021

Na maioria dos casos, o ISS seria devido no Município onde está localizado o estabelecimento do prestador porque de fato é nesse local em que ocorre a efetiva prestação de serviço, fazendo todo sentido que ali seja devido o tributo.

A LC 116/03 até trazia exceções a essa disposição, estabelecendo que o ISS seria devido no local onde fosse prestado o serviço, mas não no estabelecimento do prestador, nos seguintes termos:

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:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

Como se vê do dispositivo acima, as exceções trazidas pela LC 116/03 se referem a casos em que não restam dúvidas de que o serviço é de fato prestado fora do estabelecimento do prestador, tal como no caso de edificações.<sup>35</sup>

Dessa forma, parte da doutrina vem defendendo que o tributo seria devido no local onde de fato ocorre a prestação de serviço, em consonância com a norma constitucional e que, com a alteração trazida pela da LC 157/16, em seu artigo 1º, essa lógica teria sido profundamente alterada.<sup>36</sup>

A esse respeito, cumpre ressaltar o posicionamento do professor Sergio Pinto Martins que se filia ao entendimento de que o fato gerador do ISS está diretamente relacionado a efetiva prestação de serviços. Confira-se:<sup>37</sup>

**“Assim, o fato gerador do imposto municipal é a prestação de serviços definidos em lei complementar e disciplinados na lei ordinária municipal ao criar o ISS, desde que por empresa ou profissional autônomo. A lei complementar não cria o tributo. Este vai ser criado pela lei ordinária municipal.**

**Há necessidade, portanto, da existência de efetiva prestação de serviços. Não importa apenas a possibilidade de o prestador prestá-los, como ocorre com o advogado ao abrir o seu escritório profissional de advocacia. É mister que a empresa ou profissional autônomo venha efetivamente a prestar serviços<sup>38</sup>, que haja realmente uma prestação de serviços, e não apenas a possibilidade da referida prestação”** (grifos nossos)

Cumpre observar que tal posicionamento foi confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça que, em sede de recursos repetitivos, reconheceu que o ISS incide no local onde ocorre

---

<sup>35</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>36</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>37</sup> MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 117

<sup>38</sup> TACivSP, 1º Gr.Ts., EInfrs 289.703/SP, Rel. Juiz Oliveira Lima, j. 16-12-1982, TACivSP-Lex 79/125.

a efetiva prestação do serviço ao definir a competência do Município onde se localiza o estabelecimento prestador para fins de cobrança do ISS nos casos de *leasing*. Confira-se:<sup>39</sup>

“Sendo o financiamento o cerne desse negócio jurídico, premissa fixada pelo egrégio STF, parece evidente que o estabelecimento prestador é o da instituição financeira onde se concentram essas atividades essenciais (aprovação do crédito, acompanhamento dos pagamentos, cobrança e, eventualmente, retomado do bem). **Eis, portanto, a interpretação inafastável: o ISS é devido no estabelecimento em que ocorre o financiamento, considerado como tal o local onde se concentram a análise do crédito, a autorização do financiamento e de aquisição do bem com subsequente disponibilização ao tomador, o acompanhamento dos pagamentos, a determinação de cobrança de parcelas inadimplidas e eventual retomada do veículo.**” (STJ, Voto do Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial nº 1060210/SC, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28.11.2021, p 69-70 do Acórdão – Grifos nossos)

Isso porque as exceções trazidas pela LC 157/16, em seu artigo 1º, dizem respeito à prestação de serviços que na verdade são atos de administração que necessariamente vão ocorrer no estabelecimento da instituição prestadora, não havendo qualquer motivo para que o ISS seja devido ao Município do tomador de serviço, como é o caso das exceções anteriormente trazidas pela LC 116/03.<sup>40</sup>

Tomemos como exemplo o caso das operadoras de planos de saúde. Ao pagar o serviço de um plano de saúde, o indivíduo está remunerando o serviço pelo qual a operadora vai gerenciar o plano para que o beneficiário tenha assistência à saúde, e não especificamente o serviço médico prestado ou qualquer outro serviço que intrínseco ao serviço de plano de saúde.

Dessa forma, não haveria qualquer motivo para que o ISS fosse devido ao Município do tomador de serviço, uma vez que é irrelevante o local onde o beneficiário utiliza os serviços médicos disponibilizados pela operadora, pois não se confunde com o serviço que está sendo de fato remunerado, que é a gestão do plano de saúde.

---

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

Portanto, com a edição da LC 15716, argumenta-se que teria havido uma completa interrupção da lógica até então existente de que o ISS deve ser devido no local onde ocorre a prestação do serviço, restando saber se tal alteração pode ser considerada constitucional.

Defendem os doutrinadores que atribuir a sujeição ativa ao Município do tomador do serviço em casos em que o serviço é prestado no estabelecimento da instituição importaria em uma violação ao artigo 156, inciso III, da CF/88, uma vez que haveria uma alteração do próprio critério material do ISS estabelecido na CF/88.<sup>41</sup>

Assim, o ISS que, anteriormente incidia sobre a prestação de serviços, conforme disposto no artigo 156, inciso III, da CF/88, passaria a incidir sobre a tomada de serviços, surgindo um tributo completamente diferente do disposto no referido artigo da CF/88.

Nesse sentido, destaca-se o ensinamento do Professor Roque Antônio Carrazza:<sup>42</sup>

"Na realidade, o ISS não alcança propriamente os serviços de qualquer natureza, mas a prestação (onerosa) destes serviços. Daí podemos avançar o raciocínio, frisando que o tributo em pauta só pode surgir da execução de uma obrigação de fazer, mais precisamente, do fato de alguém prestar serviços. (...) Embora a Constituição, em seu art. 156, III, faça expressa menção a serviços, ela, elípticamente, está aludindo a serviços prestados a terceiros, ou seja, a prestação de serviços. (...) **Ademais, como o ISS deve obedecer a uma série de princípios constitucionais, dentre os quais o da capacidade contributiva, é necessário agregar, à expressão serviços de qualquer natureza, o verbo 'prestar'. Qualquer outro verbo ('fruir', por exemplo) negaria os postulados constitucionais informadores da tributação por meio de ISS**" (Grifos nossos)

A esse respeito, se discute ainda se a Lei Complementar poderia modificar o critério material do tributo, o que tornaria a alteração trazida pelo artigo 1º da LC 157/17 constitucional e passível de ser colocada em prática.

---

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>42</sup> Reflexões sobre a obrigação tributária. *São Paulo: Noeses, 2010, p.105.* – APUD A suspensão de dispositivos que alteraram os critérios do local de pagamento do ISSQN – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-06/rodrigo-forcennette-questao-local-pagamento-issqn>



No tocante a este assunto, cumpre ressaltar o ensinamento do Professor Sergio Pinto Martins a respeito das funções da Lei Complementar no que tange ao ISS:<sup>43</sup>

“A lei complementar que tratará do ISS terá por funções:

- (a) Dispor sobre conflitos de competência que possam envolver a tributação sobre os serviços, como os que dizem respeito a ISS e ICMS, ISS e IPI etc. (art. 146, I, da Constituição);
- (b) Estabelecer normas gerais de direito tributário relativas a fato gerador, base de cálculo, contribuinte (art. 146, III, da Constituição)
- (c) Definir os serviços submetidos à tributação do ISS (art. 156, III, da Lei Maior).”

A esse respeito, é importante observar que, ainda que a Lei Complementar tenha certa margem de liberdade para legislar sobre os pontos dispostos acima, ainda assim ela deve estar dentro dos limites constitucionais e em consonância com as outras normas da Constituição Federal.

Nesse sentido, destaca-se o posicionamento do Professor Aires F. Barreto:<sup>44</sup>

**“Tal como a lei ordinária, a lei complementar só é válida se e quando, em forma e conteúdo, observa as exigências superiores do sistema. Não há nela, nenhuma qualidade ou virtude especial da qual pudesse retirar validade *per se*; isso seria aberrante num Estado constitucional como o brasileiro, no qual, por definição, nenhum ato executivo, judiciário ou legislativo – salvo o processo de emenda constitucional – possui força para alterar a Constituição. Mesmo quando o conteúdo de especial competência da lei complementar (por exemplo, a de dispor sobre conflitos de competência tributária, art. 146, I) consagra certa margem de liberdade legislativa para versar tema fundamentalmente constitucional, ainda assim a disciplina instituída só será regular (e constitucional) se compatível com os vetores, os nortes, ou as indicações emergentes do Texto Supremo. Há, no caso, liberdade relativa ao legislador, no sentido de ser-lhe possível atuar nos desvãos duvidosos ou obscuros da Constituição, mas sempre sob a condição de realizar**

---

<sup>43</sup> MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 92

<sup>44</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 517/518.

**os princípios que a norma constitucional (obscura ou duvidosa) certamente afirma. Do contrário agirá inconstitucionalmente; e sua obra estará inexoravelmente perdida.”** (grifos nossos)

No que tange à LC 157/16, para diversos estudiosos, como para o Professor Humberto Ávila, a Lei Complementar não poderia alterar a sujeição ativa do ISS, uma vez que está disciplinado de forma implícita no artigo 156, inciso III da CF/88 que a competência para a cobrança do ISS cabe ao Município onde de fato se deu o fato gerador, qual seja, a prestação do serviço.<sup>45</sup>

Dessa forma, ao modificar a sujeição ativa do ISS, a LC 157/16 estaria eivada de inconstitucionalidade, tendo em vista que estaria indo contra os ditames constitucionais, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico, ainda que se tratando de Lei Complementar, como no caso em questão.

### **3.2.2 Da violação ao 146, inciso I, da CF**

Outra crítica feita pelas ADIs e pelos doutrinadores diz respeito ao fato de que, ainda que se entendesse que a Lei Complementar poderia alterar a sujeição ativa do ISS, essa possibilidade decorreria do artigo 146, inciso I, da CF/88, nos seguintes termos:<sup>46</sup>

**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;

---

<sup>45</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>46</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

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.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Tal dispositivo busca, em regra, evitar conflitos de competência entre os entes federativos, dando a possibilidade de que os entes criem regras gerais em matéria tributária, dentro do modelo matriz previsto na própria CF/88.

No entanto, muitos doutrinadores entendem que, em vez de resolver conflitos de competência, conforme estabelecido no referido dispositivo, a LC 157/16, ao modificar a sujeição ativa do ISS, na verdade, está criando conflitos de competência.<sup>i</sup>

Isso porque a LC 157/16 traria ainda mais indefinições no tocante aos conceitos de tomador do serviço e de domicílio potencializando conflitos entre os Municípios.

Por outro lado, a CNM entende que, ainda que a LC 157/16 criasse maiores dificuldades para a definição da sujeição ativa do ISS, este fato não teria o condão de violar a disposição do artigo 156, I, da CF/88.

Assim, a CNM sustenta que o único objetivo do artigo 146, inciso I, da CF/88 é dirimir conflitos de competência, logo, caso surjam tais conflitos, esses devem ser solucionados por meio de Lei Complementar. Dessa forma, também não haveria qualquer inconstitucionalidade neste ponto.

No entanto, importa ressaltar que a leitura do dispositivo trazido pela LC 157/16 não permite de fato que o contribuinte saiba para quem deve pagar o tributo, não há elementos suficientes na norma para que se defina qual o ente competente para recolher o tributo.<sup>ii</sup>

Dessa forma, devido à indefinição de tais termos, seria impossível identificar com exatidão a obrigação tributária, violando o princípio da tipicidade tributária, protegido pela CF/88.<sup>47</sup>

A fim de ilustrar tal indefinição, tomemos como exemplo o caso dos planos de saúde. Os beneficiários dos planos de saúde estão espalhados por todo o Brasil, em seus mais de 5.000 Municípios, enquanto a operadora do plano de saúde, que presta o serviço de gestão, que é o fato gerador do ISS, possui seu estabelecimento empresarial em apenas um Município.

---

<sup>47</sup> TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o aspecto espacial do ISS e análise de constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016. **Revista Direito Tributário Atual**, 2019. Disponível em: <

Assim, o ISS que anteriormente era recolhido apenas em um Município, qual seja, o Município onde está localizado o estabelecimento do prestador, passa a ter que ser recolhido em mais de 5.000 Municípios distribuídos pelo Brasil.

Dessa forma, uma norma que teria o condão de resolver conflitos competência, na verdade, acaba criando conflitos, tendo em vista que a indefinição no tocante aos conceitos de tomador de serviço e de domicílio acabam gerando uma enorme insegurança jurídica aos contribuintes que não conseguem identificar para qual ente federativo devem pagar o ISS.

Assim, devido a enorme insegurança jurídica causada pela alteração trazida pela LC 157/16, tornam-se comum casos em que os contribuintes arcam com duplicidades de cobrança para uma mesma operação.

Todas essas situações criam conflitos que terão que ser resolvidos mediante ajuizamento de ações judiciais, inflando mais ainda o Poder Judiciário que já se encontra extremamente lotado de demandas.<sup>48</sup>

A esse respeito, cumpre observar que foi justamente pelo potencial da alteração trazida pela LC 157/16 de gerar conflitos de competência que o Ministro Alexandre de Moraes decidiu suspender a eficácia da LC 157/16 nos autos da ADI nº 5.835. Confira-se:

“(..).Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços.

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

---

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldades na aplicação da Lei Complementar Federal, **ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica**, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com conseqüente desrespeito à própria razão de existência do artigo 145 da Constituição Federal”.

Desse modo, existem fortes argumentos para se sustentar que a LC 157/16 causou uma desestruturação do ISS, que pode ocasionar uma redução da arrecadação dos Municípios, bem como fomentar guerra fiscal entre eles.<sup>49</sup>

Cumprе ressaltar ainda, que, justamente por conta dessa indefinição, a LC 175/20 trouxe definições, como acerca do tomador do serviço, a fim de que fosse reestabelecida a eficácia da LC 157/16.

### **3.2.3 Da violação ao princípio da proporcionalidade, proibição de excesso e razoabilidade**

Outra crítica que tem sido feita com relação à LC 157/16 é no sentido de que a alteração da sujeição ativa do ISS viola os princípios da proporcionalidade, proibição de excesso e razoabilidade.

Isso porque se trataria de medida irrazoável, inadequada, desnecessária e desproporcional em sentido estrito, assim como restringiria excessivamente o exercício da livre concorrência, atingindo direitos fundamentais.<sup>50</sup>

Enquanto isso, para a CNM, não há qualquer violação aos princípios da proporcionalidade, proibição do excesso e razoabilidade, uma vez que a alteração da

---

<sup>49</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 574.

<sup>50</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

competência tributária pela LC 157/16 não importou em aumento da carga tributária, tendo em vista que essa seguiu a mesma que antes.<sup>51</sup>

Além disso, sustenta a CNM que não há que se falar em violação à livre concorrência e ao livre exercício da atividade econômica, tendo em vista que a alteração da sujeição ativa do ISS foi para todos os contribuintes que prestam os serviços listados nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01, 10.04 e 15.09 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Dessa forma, como não teriam sido estabelecidas regras diferentes para instituições que prestam o mesmo tipo de serviço, não haveria que se falar em ofensa à livre concorrência e ao livre exercício da atividade econômica.

No que se refere ao princípio da proporcionalidade, o Supremo Tribunal Federal determina que, para que uma norma seja considerada proporcional, essa deve preencher três requisitos: *adequação*, o meio deve atingir o fim requerido, *necessidade*, o meio deve ser o menos gravoso dentre os disponíveis e *proporcionalidade em sentido estrito*, o meio deve proporcionar mais benefícios que malefícios.<sup>52</sup>

Dessa forma, resta analisar se as alterações introduzidas pela LC 157/16 preenchem os três requisitos para que seja considerada proporcional.

A esse respeito, argumenta-se que tal alteração deve ser considerada inadequada, uma vez que não há adequação entre o meio, qual seja, alteração da sujeição ativa do ISS do Município onde está localizado o estabelecimento do prestador para o domicílio do tomador, e o objetivo, qual seja, solucionar conflitos de competência, conforme disposto no artigo 146, inciso III, da CF/88.<sup>53</sup>

Além disso, sustenta-se que a alteração seria desnecessária, uma vez que existem outros meios menos gravosos aos contribuintes que permitiram dirimir conflitos de competência. A

---

<sup>52</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>53</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

própria LC 116/03 trazia um critério de sujeição ativa muito mais específico e que permitia de maneira muito mais eficiente solucionar conflitos de competência.<sup>54</sup>

Por último, a alteração deveria ser considerada desproporcional em sentido estrito. Isso porque a medida possuiria mais desvantagens do que vantagens, pois tal alteração ocasiona um aumento expressivo dos custos dos serviços para que seja viabilizado recolhimento de ISS de acordo com as especificidades legais de mais de 5.000 Municípios, o que antes era devido para uma quantidade muito menor de Municípios.<sup>55</sup>

Argumenta-se, ainda, a respeito de uma possível perda de eficiência e arrecadação tributária, uma vez que o sistema para recolhimento do ISS se tornaria inviável de ser cumprido por todos os Municípios. Vale ressaltar que tais pontos foram expressamente citados na Mensagem de Veto a estes incisos, pelo Presidente da República:<sup>56</sup>

“Mensagem de Veto

Inciso XXIII do art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, alterado pelo art. 1º do projeto de lei complementar

“XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;”

#### **Razões do veto**

**“O dispositivo comportaria uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, além de pressionar por elevação do valor dos planos de saúde, indo de encontro à estratégia governamental de buscar alternativas menos onerosas para acesso aos serviços do setor.”**

---

<sup>54</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>56</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>



Inciso XXIV do art. 3º e § 4º do art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, alterados pelo art. 1º do projeto de lei complementar

“XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;”

“§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.”

#### **Razão dos vetos**

**“Os dispositivos comportariam uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, além de redundar em aumento de custos para empresas do setor, que seriam repassados ao custo final, onerando os tomadores dos serviços.”**

Inciso XXV do art. 3º e § 3º do art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, alterados pelo art. 1º do projeto de lei complementar

“XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09.”

“§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.”

#### **Razão dos vetos**

**“Os dispositivos contrariam a lógica de tributação desses serviços, que deve se dar no local onde ocorrem a análise do cadastro, o deferimento e o controle do financiamento concedido, e não em função do domicílio do tomador dos serviços.”**

Cumprando observar ainda que o Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços opinou, ainda, pelo veto aos dispositivos a seguir transcritos:

§ 4º do art. 3º e inciso III do § 2º do art. 6º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, alterados pelo art. 1º do projeto de lei complementar

“§ 4º Na hipótese de descumprimento do disposto no **caput** ou no § 1º, ambos do art. 8º -A desta Lei Complementar, o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.”

“III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.”

#### **Razões dos vetos**

**“Os dispositivos imputariam elevado custo operacional às empresas. Além disso, a definição da competência tributária deve vir expressamente definida em lei complementar, não cabendo sua definição a posteriori, como pode ocorrer nas hipóteses previstas pelos dispositivos.”**

Dessa forma, repara-se que ao alterar a sujeição ativa do ISS, a LC 157/16 teria criado inúmeras dificuldades para que o contribuinte consiga recolher o ISS em um sistema tributário que por sua natureza já é extremamente complexo.

Como efeito de tal alteração, os Municípios podem criar obrigações acessórias completamente distintas umas das outras, o que faz com que o contribuinte deva conhecer as especificidades da legislação de mais de 5.000 Municípios, tendo que se adequar à todas elas, correndo o risco ainda de sofrer inúmeras penalidades por descumprimento ou cumprimento incompleto.<sup>57</sup>

Desse modo, tal alteração obriga o contribuinte a mover todo um aparato para que seja possível recolher o tributo e manter as obrigações acessórias em conformidade com a lei.

Vale ressaltar ainda que obrigar os Municípios a criarem sistema e procedimentos em mais de 5.000 Municípios distribuídos pelo país pode significar uma restrição do próprio direito das empresas de escolher onde estabelecer sua sede, sem que isso signifique uma onerosidade excessiva a sua atividade comercial, causando uma possível violação aos princípios da livre concorrência e da neutralidade tributária.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 575.

<sup>58</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>

Assim, como consequência do aumento do custo para estar em conformidade com as obrigações acessórias de cada Município, há o aumento do custo da operação como um todo, o que prejudica os próprios consumidores dos serviços, que terão que pagar mais caro por serviços anteriormente mais acessíveis, justamente por essa alteração provocar um aumento tão excessivo de custo que acabará sendo transferido ao consumidor.

Cumpra-se observar ainda que, a obrigação de cumprimento de obrigações acessórias em mais de 5.000 Municípios, pode fazer com que alguns prestadores de serviços deixem de atender alguns Municípios menores, por entenderem que não compensaria o alto custo para se manter em conformidade com a legislação municipal.<sup>59</sup>

### 3.3 Breve panorama dos efeitos econômicos da LC 157/16

Sob o ponto de vista econômico, até fazendo um contraponto ao argumento da CNM de que não haveria um aumento da carga tributária em decorrência da alteração trazida pela LC 157/16, cumpre observar que o próprio economista Bernard Appy sustenta o contrário, nos seguintes termos:<sup>60</sup>

**“De modo geral, as mudanças introduzidas devem resultar em um aumento da carga tributária, pois com a fragmentação da receita entre vários municípios, a tendência é que a maioria dos municípios adote a alíquota máxima de 5%, enquanto atualmente é comum que os municípios adotem alíquotas mais baixas, como forma de atrair os prestadores de serviços. As estimativas elaboradas indicam que o potencial de receita dos municípios com a tributação dos serviços alcançados pelas mudanças deve ficar entre R\$ 3,3 bilhões e R\$ 4,6 (a preços de 2016) a depender da hipótese considerada.”** (grifos nossos)

Como se vê, caso a projeção do Bernard Appy se concretize, há um risco de aumento da carga tributária do ISS no país, passando a alíquota máxima de 5% na maioria dos Municípios, que associada ao possível aumento no custo também do cumprimento das

---

<sup>59</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 575.

<sup>60</sup> APPY, Bernard. **Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 156, de 2016**. Parecer econômico anexo aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>

obrigações acessórias como visto acima, só intensificaria todos os problemas relatados acima relacionados ao encarecimento indireto dos serviços prestados.

Ainda a esse respeito, vale a reflexão de que se de fato seria possível atingir a distribuição mais justa da receita do ISS pretendida pela LC 157/16 ou se a receita seguiria concentrada nos Municípios de grande porte.

Nesse sentido, também importa destacar o posicionamento do economista Bernard Appy sobre esse ponto:<sup>61</sup>

**“Esta receita seria distribuída entre todos (ou praticamente todos) os municípios do país, mas beneficiaria principalmente aqueles de maior porte, não apenas por causa de sua maior população, mas também porque, segundo estimativas realizadas, a receita por habitante tende a crescer com o porte do município (variando de R\$ 10,16/ano para os municípios com menos de 10 mil habitantes a R\$ 43,04/ano para os municípios com mais de um milhão de habitantes, no cenário mais favorável aos municípios. Deste ponto de vista, o objetivo de distribuição mais equânime de receita de ISS entre os municípios é alcançado, mas apenas de forma parcial, pois a estrutura dos mercados leva a que a receita siga concentrada nos maiores municípios do país”** (grifos nossos)

Bernard Appy ressalta ainda que as indefinições advindas com a LC 157/16 podem provocar um uma grande judicialização do pagamento do ISS, levando com que empresas deixem de atuar em municípios menores devido ao elevado custo para defesa em ações judiciais. Confira-se: <sup>62</sup>

“A persistência dessas indefinições, quando da entrada em vigor das mudanças introduzidas pela Lei Complementar 157, pode provocar uma grande judicialização no pagamento do imposto. Neste caso, há o risco de que os prestadores de serviços simplesmente desistam de operar em pequenos municípios, pois o custo de defesa em

---

<sup>61</sup> APPY, Bernard. **Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 156, de 2016.** Parecer econômico anexo aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>62</sup> APPY, Bernard. **Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 156, de 2016.** Parecer econômico anexo aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

ações judiciais é elevado, e a receita gerada nesses municípios é pouco relevante para o resultado das empresas.”

Dessa forma, ainda que superadas as questões relacionadas a uma possível inconstitucionalidade da LC 157/16, cabe uma reflexão de se alterar a sujeição ativa do ISS, da forma como realizado pela referida Lei Complementar, de fato torna a distribuição mais equânime entre os Municípios, ou se até prejudica ainda mais a geração de receita desses.

## **4. A LEI COMPLEMENTAR Nº 175/2020**

### **4.1 As alterações promovidas pela LC 175/20**

Foi pensando justamente em suprir as lacunas normativas deixadas pela LC 157/16 e dirimir conflitos de competência entre os Municípios que foi editada a LC 175/20.

Assim, em 24 de setembro de 2020 foi sancionada, sem vetos, a LC 175/20 buscando reestabelecer a eficácia do artigo 1º da LC 157/16, que se encontra suspenso em razão da concessão da medida cautelar nos autos da ADI 5.835 pelo Ministro Alexandre de Moraes do STF.

Nesse sentido, tendo em vista que a LC 157/16 não trouxe com exatidão quem seria o “tomador de serviço”, a LC 175/20 buscou criar um conceito para o termo levando em consideração cada caso, a fim de dirimir os conflitos de competência. Confira-se:

“Art. 14. A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

§ 5º Ressalvadas as exceções e especificações estabelecidas nos §§ 6º a 12 deste artigo, considera-se tomador dos serviços referidos nos incisos XXIII, XXIV e XXV do caput deste artigo o contratante do serviço e, no caso de negócio jurídico que envolva estipulação em favor de unidade da pessoa jurídica contratante, a unidade em favor da qual o serviço foi estipulado, sendo irrelevantes para caracterizá-la as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

§ 6º No caso dos serviços de planos de saúde ou de medicina e congêneres, referidos nos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, o tomador do serviço é a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato de plano de saúde individual, familiar, coletivo empresarial ou coletivo por adesão.

§ 7º Nos casos em que houver dependentes vinculados ao titular do plano, será considerado apenas o domicílio do titular para fins do disposto no § 6º deste artigo.

§ 8º No caso dos serviços de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, prestados diretamente aos portadores de cartões de crédito ou débito e congêneres, o tomador é o primeiro titular do cartão.

§ 9º O local do estabelecimento credenciado é considerado o domicílio do tomador dos demais serviços referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar relativos às transferências realizadas por meio de cartão de crédito ou débito, ou a eles conexos, que sejam prestados ao tomador, direta ou indiretamente, por:

I - bandeiras;

II - credenciadoras; ou

III - emissoras de cartões de crédito e débito.

§ 10. No caso dos serviços de administração de carteira de valores mobiliários e dos serviços de administração e gestão de fundos e clubes de investimento, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, o tomador é o cotista.

§ 11. No caso dos serviços de administração de consórcios, o tomador de serviço é o consorciado.

§ 12. No caso dos serviços de arrendamento mercantil, o tomador do serviço é o arrendatário, pessoa física ou a unidade beneficiária da pessoa jurídica, domiciliado no País, e, no caso de arrendatário não domiciliado no País, o tomador é o beneficiário do serviço no País.” (NR)

Além disso, a LC 175/20 ainda trouxe como inovação a obrigação da padronização das obrigações acessórias no que tange o ISS, em seus artigos 2º e 3º, nos seguintes termos:<sup>63</sup>

“Art. 2º O ISSQN devido em razão dos serviços referidos no art. 1º será apurado pelo contribuinte e declarado por meio de sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional.”

(...)

---

<sup>63</sup> LIMA, Paulo Cunha; SANTOS, João Amadeus; CORDEIRO, João Gabriel. Lei Complementar 175/2020 apresenta alteração no recolhimento de ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-nov-02/opiniao-alteracao-lei-complementar-1752020> > Acesso em: 18.09.2021

§ 2º O contribuinte deverá franquear aos Municípios e ao Distrito Federal acesso mensal e gratuito ao sistema eletrônico de padrão unificado utilizado para cumprimento da obrigação acessória padronizada.

§ 3º Quando o sistema eletrônico de padrão unificado for desenvolvido em conjunto por mais de um contribuinte, cada contribuinte acessará o sistema exclusivamente em relação às suas próprias informações.

§ 4º Os Municípios e o Distrito Federal acessarão o sistema eletrônico de padrão unificado dos contribuintes exclusivamente em relação às informações de suas respectivas competências.

Art. 3º O contribuinte do ISSQN declarará as informações objeto da obrigação acessória de que trata esta Lei Complementar de forma padronizada, exclusivamente por meio do sistema eletrônico de que trata o art. 2º, até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês seguinte ao de ocorrência dos fatos geradores

Parágrafo único. A falta da declaração, na forma do **caput**, das informações relativas a determinado Município ou ao Distrito Federal sujeitará o contribuinte às disposições da respectiva legislação.”

Como se vê, de acordo com a nova legislação, o contribuinte passa a ter que declarar o ISS até o 25º dia do mês seguinte ao de ocorrência do fato gerador por meio de um sistema eletrônico padrão unificado em todo o território nacional que deve ser desenvolvido pelos próprios contribuintes.

Ainda no tocante às obrigações acessórias, a LC 157/16, no § 1º de seu artigo 2º, determina que os contribuintes devem implementar tal sistema seguindo o leiaute e padrões definidos por um Comitê Gestor das Obrigações Acessórias (“CGOA”): Confira-se:<sup>64</sup>

“§ 1º O sistema eletrônico de padrão unificado de que trata o **caput** será desenvolvido pelo contribuinte, individualmente ou em conjunto com outros contribuintes sujeitos às disposições desta Lei Complementar, e seguirá leiautes e padrões definidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), nos termos dos arts. 9º a 11 desta Lei Complementar.”

---

<sup>64</sup> LIMA, Paulo Cunha; SANTOS, João Amadeus; CORDEIRO, João Gabriel. Lei Complementar 175/2020 apresenta alteração no recolhimento de ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-02/opiniao-alteracao-lei-complementar-1752020>> Acesso em: 18.09.2021



Outro ponto importante é que o artigo 5º da LC 175/20 determina a impossibilidade da criação de outras obrigações acessórias, além das previstas na referida Lei Complementar, pelos Municípios.

“Art. 5º Ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei Complementar, é vedada aos Municípios e ao Distrito Federal a imposição a contribuintes não estabelecidos em seu território de qualquer outra obrigação acessória com relação aos serviços referidos no art. 1º, inclusive a exigência de inscrição nos cadastros municipais e distritais ou de licenças e alvarás de abertura de estabelecimentos nos respectivos Municípios e no Distrito Federal.”

A esse respeito, cumpre ressaltar a relevância de tal dispositivo que permite uma maior segurança jurídica aos contribuintes de não terem que se preocupar com a possível existência de outras obrigações acessórias, além daquelas já dispostas na LC 175/20.

Com a edição da LC 175/20, surgiram questionamentos a respeito da manutenção da medida cautelar deferida e até da perda de objeto da referida ADI, uma vez que a nova Lei teria se prestado a suprir as deficiências normativas da LC 157/16 e a reestabelecer a sua eficácia.

Desse modo, observa-se que a LC 175/20 trouxe diversas alterações importantes, buscando complementar a LC 157/16. Resta, portanto, saber se tal Lei Complementar de fato supre as lacunas deixadas pela LC 157/16 e se, com a sua promulgação, é possível aplicar a nova sujeição ativa do ISS ao Município do tomador do serviço.

#### **4.2 A produção de efeitos da LC 175/20 e suas implicações na ADI nº 5.835**

O primeiro ponto de discussão a respeito da LC 175/20 refere-se a reflexão de se a referida Lei é eficaz e já poderia produzir efeitos, bem como se a sua edição implicaria na perda de objeto da ADI nº 5.835.

Nesse sentido, a CONSIF e CNSeg, nos autos da ADI nº 5.835, pleitearam a manutenção da medida cautelar concedida, arguindo, em síntese, que:

- (i) a LC 175/20 seria ineficaz enquanto não houvesse a efetiva implementação do Comitê gestor das Obrigações Acessórias e do sistema único de recolhimento do imposto, o que implica na manutenção da cautelar concedida;
- (ii) a LC 175/20 não prejudica a integralidade do objeto da ADI nº 5.835.

Além disso, a fim de sustentar a manutenção parcial do objeto da ADI nº 5.835, a CONSIF e CNSeg alegam que:

- (i) permanece o interesse em se definir a constitucionalidade da alteração da sujeição ativa do ISS por meio da LC 157/16;
- (ii) remanescem as diversas lacunas normativas, uma vez que a LC 175/20 não trouxe os conceitos de domicílio fiscal, situações de Municípios múltiplos, operações feitas pela internet, de dispositivos móveis e do exterior; e
- (iii) subsistem os elevados custos para fins de cumprimento das obrigações acessórias.

Por outro lado, a CNM se manifesta nos autos da ADI nº 5.835 sustentando que a medida cautelar concedida deve ser revogada, uma vez que não haveria dispositivo que condicione a eficácia da LC 175/20 à criação do Comitê Gestor das Obrigações Acessórias, como alegado pela CONSIF e CNSeg.

Além disso, a CNM alega que a incerteza que pairava sob a conceituação do tomador de serviço foi suprida pelo advento da LC 175/20 que especifica quem seria o tomador de serviço em cada uma das hipóteses objeto da ADI nº 5.835, razão pela qual teria sido superado o óbice para a plena vigência do artigo 1º da referida Lei e, portanto, a medida cautelar concedida deveria ser revogada.

Vale ressaltar que até o presente momento o Ministro Alexandre de Moraes do STF ainda não se manifestou a respeito das referidas manifestações.

A esse respeito, importa analisar, portanto, se a LC 175/20 de fato supriu as lacunas normativas e outros problemas de ordem prática gerados pela LC 157/16, fazendo com que a ADI nº 5.835 perca seu objeto.

Um primeiro ponto que se deve discutir é se, caso se entenda que de fato há vício de constitucionalidade da LC 157/16, por violação ao artigo 156, inciso III, da CF/88, se esse teria sido superado pela edição da LC 175/20.

No tocante a essa questão, cumpre ressaltar que de fato não parece ter havido superação deste ponto, uma vez que, se for considerada inconstitucional a alteração da sujeição ativa pela LC 157/16, por essa ter sido constitucionalmente atribuída aos Municípios, não restariam dúvidas de que a LC 175/20 também não poderia ser considerada constitucional,<sup>65</sup> devendo esse ponto ainda ser analisado pelo STF para que a LC 175/20, assim como a LC 157/16, possa produzir efeitos.

Dessa forma, subsiste a discussão acerca de se o ISS poderia incidir sobre a tomada de serviços e se isso implicaria no surgimento de um tributo distinto do previsto no artigo 156, inciso III, da CF/88, bem como se a Lei Complementar estaria apta modificar o critério material do tributo.

Outra questão se refere a se houve uma superação das lacunas normativas deixadas pela LC 157/16 que, inclusive, levaram a concessão da medida cautelar pelo Ministro Alexandre de Moraes do STF nos autos da ADI nº 5.835.

A esse respeito, cumpre observar que a LC 175/20 trouxe uma inovação extremamente relevante para fins de recolhimento do ISS, qual seja, o conceito de tomador de serviço para cada um dos serviços objeto da ADI, o que traz uma maior segurança jurídica para os contribuintes, uma vez que seria possível identificar de maneira mais eficiente onde seria devido o ISS, quando comparado ao cenário anterior à edição da LC 175/20.

Nesse sentido, cumpre observar que o Economista Bernard Appy já havia pontuado como uma das problemáticas acerca da LC 157/16 justamente a indefinição no que se refere ao

---

<sup>65</sup> SZELBRACIKOWSI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-20/opinioao-cobranca-iss-municipio-incompetente>>. Acesso em: 08.09.2021.

conceito de “tomador de serviço”, bem como que a solução poderia advir de uma regulamentação por Lei Complementar. Confira-se:<sup>66</sup>

“Para evitar a provável judicialização e as turbulências que tendem a ser geradas pela persistência das indefinições descritas acima, **o ideal seria que, antes da entrada em vigor das mudanças introduzidas pela Lei Complementar 157, houvesse a edição de lei complementar definido de forma clara quem são os tomadores de serviços e qual a base de cálculo do imposto.**” (grifos nossos)

Dessa forma, a LC 175/20 parece de fato ter contribuído para solucionar uma parte considerável da problemática envolvendo a LC 157/16.

No entanto, ainda que inegável a importância da inovação trazida pela LC 175/20 no tocante ao conceito de tomador de serviço, não há como ignorar que remanescem lacunas normativas relativas a outros conceitos que também são de extrema relevância para o recolhimento do ISS sob a sistemática da LC 157/16, quais sejam, os conceitos de domicílio fiscal, situações de Municípios múltiplos, operações feitas pela internet, de dispositivos móveis e do exterior, trazendo apenas o conceito de estabelecimento prestador.

Mais uma questão discutida se refere à se a LC 175/20 teria conseguido solucionar a problemática relacionada aos elevados custos para fins de cumprimento das obrigações acessórias de mais de 5.000 Municípios espalhados por todo o país imposta pela LC 157/16.

Nesse sentido, importa destacar que a padronização da declaração do ISS por meio de um sistema unificado, instituída pela LC 175/20, facilita o cumprimento das obrigações acessórias, uma vez que as uniformiza, agilizando, inclusive, o trabalho das autoridades fiscais quando da fiscalização do correto recolhimento do imposto, bem como do cumprimento das obrigações acessórias pelos contribuintes.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> APPY, Bernard. **Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 156, de 2016.** Parecer econômico anexo aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>67</sup> LEI sancionada muda regras de cobranças de ISS e beneficia pequenas cidades. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-set-24/lei-muda-regras-cobrancas-iss-sancionada> > Acesso em: 10.09.2021

Ainda a esse respeito, cumpre destacar que o Economista Bernard Appy também pontuou como uma das soluções para reduzir os elevados custos com obrigações acessórias que surgiriam com a sistemática introduzida pela LC 157/16 a adoção de um sistema eletrônico unificado destinado à apuração e ao recolhimento do ISS. Confira-se:<sup>68</sup>

“Um primeiro problema, de ordem operacional, resulta do fato de quem mantidas as atuais legislações municipais, os prestadores de serviços teriam de se registrar e cumprir as obrigações acessórias estabelecidas por cada um dos municípios de domicílio dos tomadores de seus serviços. **Este problema provavelmente será contornado através da edição de uma lei complementar unificando as obrigações acessórias, e da adoção de um sistema eletrônico destinado à apuração e ao pagamento do imposto, bem como à distribuição da receita entre os vários municípios.**” (grifos nossos)

Dessa forma, há de se ressaltar o importante avanço trazido com a edição da LC 175/20 no sentido de oferecer uma maior segurança jurídica aos contribuintes quando comparado ao cenário anterior a essa Lei Complementar.<sup>69</sup>

Todavia, apesar de toda essa evolução no que se refere ao cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pela LC 157/16, importa refletir se ainda subsistem os problemas de eficácia técnica que impediriam a aplicação imediata das normas dispostas na LC 175/20 no que tange ao padrão uniformizado dessas obrigações, bem como os custos para a sua implementação.<sup>70</sup>

Nesse sentido, há de se observar que, para que o sistema padronizado estabelecido pela LC 175/20 possa ser colocado em prática, é necessário que o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias estabeleça as métricas e diretrizes de tal sistema, o que não ocorreu até o presente momento.

---

<sup>68</sup> APPY, Bernard. **Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 156, de 2016.** Parecer econômico anexo aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqbjetoincidente=5319735>>

<sup>69</sup> LEI sancionada muda regras de cobranças de ISS e beneficia pequenas cidades. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-set-24/lei-muda-regras-cobranca-iss-sancionada>> Acesso em: 10.09.2021

<sup>70</sup> ALVES, Francielli Honorato. Algumas questões sobre a (in)eficácia técnica da LC 175/2020 na cobrança do ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-out-04/opiniao-ineficacia-tecnica-lc-1752020-cobranca-iss>> Acesso em 17.9.2021.

Além disso, assim que o *leiaute* e o padrão forem estabelecidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias, ainda restará que os contribuintes criem tal sistema eletrônico e disponibilizem o acesso de forma gratuita aos Municípios, conforme estabelecido no artigo 2, §§ 1º e 2º da LC 175/20.<sup>71</sup>

Ainda que superadas essas questões, ainda se faz necessário inúmeros procedimentos para que o sistema eletrônico seja implementado, como dispõe Francielli Honorato, nos seguintes termos:<sup>72</sup>

“Resolvidas essas questões, ainda será necessário que cada município e o Distrito Federal informem, nesse sistema, as alíquotas que estão previstas em suas leis próprias para serem aplicadas no cálculo do valor do ISS devido pelos prestadores dos serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09, disponibilizem os arquivos com o conteúdo dessas leis também no sistema e informem os dados do domicílio bancário a ser utilizado pelos contribuintes para o recolhimento do ISS devido a cada município (conforme artigo 4º, incisos I a III e §1º da lei). Por fim, ainda é necessário que cada município faça o convênio, o ajuste ou o protocolo previsto no §1º do artigo 15 ou preveja em lei a obrigação de retenção e de transferência pelas instituições financeiras arrecadoras prevista no §2º do mesmo artigo 15 da LC nº 175/2020 para viabilizar a partilha de arrecadação do ISS devido entre janeiro de 2021 e dezembro de 2022 entre o município do local do estabelecimento prestador e o município do domicílio do tomador dos serviços atingidos por essa lei, conforme as regras previstas no *caput* e nos incisos I e II do mesmo artigo 15.”

Nesse sentido, o Economista Bernard Appy também dispõe que, ainda que a lei complementar estabelecendo o sistema eletrônico padronizado fosse criada, como é o caso da LC 175/20, ainda remanesce a problemática de colocar em funcionamento tal sistema:<sup>73</sup>

---

<sup>71</sup> ALVES, Francielli Honorato. Algumas questões sobre a (in)eficácia técnica da LC 175/2020 na cobrança do ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-out-04/opiniao-ineficacia-tecnica-lc-1752020-cobranca-iss>> Acesso em 17.9.2021.

<sup>72</sup> ALVES, Francielli Honorato. Algumas questões sobre a (in)eficácia técnica da LC 175/2020 na cobrança do ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-out-04/opiniao-ineficacia-tecnica-lc-1752020-cobranca-iss>> Acesso em 17.9.2021.

<sup>73</sup> APPY, Bernard. **Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 156, de 2016**. Parecer econômico anexo aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

“O problema que remanesce é o risco de que a lei complementar não esteja publicada e o sistema eletrônico não esteja em funcionamento até o início de 2018, que é quando as mudanças devem entrar em vigor. Neste caso, nossa avaliação é que há duas alternativas possíveis, ambas dependendo de edição de lei complementar. A primeira, mais favorável às empresas, é o adiamento da entrada em vigor das mudanças introduzidas pela Lei Complementar 157. A segunda, mais favorável aos municípios, é o diferimento do pagamento até que o sistema eletrônico esteja em funcionamento, garantindo-se a incidência de juros sobre o valor devido até o pagamento” (grifos nossos)

Diante disso, repara-se que em qualquer cenário, tanto no favorável aos contribuintes, quanto no favorável aos Municípios, seria necessário aguardar o pleno funcionamento do sistema eletrônico unificado.

Além de todas essas discussões que se baseiam na reflexão de se a LC 175/20 teria conseguido de fato suprir as deficiências normativas e práticas da LC 157/16, ainda se discute a constitucionalidade da própria inovação trazida pela LC 175/20.

Isso porque, ao determinar que os contribuintes devem desenvolver um sistema unificado de recolhimento de ISS, a LC 175/20 está estabelecendo uma obrigação em concreto, em vez de prever normas gerais tributárias, que seria o seu papel, de acordo com o artigo 146, inciso III da CF/88.<sup>74</sup>

Questiona-se também o fato de que, ao prever que o sistema eletrônico de padrão unificado deve ser desenvolvido pelo contribuinte, a LC 175/20 estaria transferindo os custos para criação, gestão e adequado funcionamento do sistema para cumprimento da Lei,<sup>75</sup> violando, assim, o princípio da proporcionalidade por obrigar o contribuinte a desenvolver um sistema para que o fisco exerça seu poder-dever de recolher o ISS.<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> SZELBRACIKOWSI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-20/opinio-cobranca-iss-municipio-incompetente>>. Acesso em: 08.09.2021.

<sup>75</sup> BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. A Lei Complementar nº 175/2020 e o novo passo rumo à desestruturação do ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-out-07/barreto-takano-passo-rumo-desestrutacao-iss>>. Acesso em 10.09.2021.

<sup>76</sup> SZELBRACIKOWSI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-20/opinio-cobranca-iss-municipio-incompetente>>. Acesso em: 08.09.2021.

Diante do exposto, não restam dúvidas de que as mudanças trazidas pela LC 175/20 são muito bem-vindas e ajudam a solucionar parte das problemáticas surgidas com a alteração da sujeição ativa do ISS determinada pela LC 157/16, trazendo uma maior segurança jurídica para os contribuintes, bem como favorecendo o federalismo fiscal, uma vez que tal alteração tem o potencial de beneficiar Municípios menores, que atualmente carecem de arrecadação fiscal por não terem grandes empresas sediadas em seu território.<sup>77</sup>

Todavia, não há como negar que ainda remanescem os desafios de ordem prática no que se refere à implementação das inovações trazidas com a LC 175/20<sup>78</sup>, bem como os questionamentos a respeito da constitucionalidade das normas trazidas pela LC 157/16 e complementadas pela LC 175/20.

---

<sup>77</sup> LIMA, Paulo Cunha; SANTOS, João Amadeus; CORDEIRO, João Gabriel. Lei Complementar 175/2020 apresenta alteração no recolhimento de ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-nov-02/opiniao-alteracao-lei-complementar-1752020> > Acesso em: 18.09.2021

<sup>78</sup> LIMA, Paulo Cunha; SANTOS, João Amadeus; CORDEIRO, João Gabriel. Lei Complementar 175/2020 apresenta alteração no recolhimento de ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-nov-02/opiniao-alteracao-lei-complementar-1752020> > Acesso em: 18.09.2021



## 5. CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou analisar as controvérsias envolvendo a questão da definição de competência tendo em vista a localização dos tomadores de serviços para fins de ISS. Dessa forma, foram analisados os impactos para os contribuintes e para os próprios Municípios considerando que, no final de 2016, a Lei Complementar nº 157/16 introduziu alterações importantes na legislação do ISS, como a alteração do Município competente para a cobrança do referido imposto, relativamente aos serviços de (i) planos de medicina de grupo ou individual, (ii) administração de fundos quaisquer e de carteiras de clientes, (iii) administração de consórcios, (iv) administração de cartão de crédito ou débito e congêneres e (v) arrendamento mercantil.

Além disso, foram analisados também os impactos advindos com a Lei Complementar nº 175/2020 que buscou complementar o disposto na Lei Complementar nº 157/2016.

Dessa forma, repara-se que o local de incidência do ISS é um dos temas mais polêmicos no que se refere a esse imposto, principalmente, pelos inúmeros conflitos de competência entre os Municípios ocasionados justamente por conta da indefinição acerca da sujeição ativa do ISS.

Diante desse cenário, foi editada a LC 157/16 com o intuito de solucionar os conflitos de competência ocasionados pelas deficiências normativas da LC 116/03, bem como de descentralizar a receita advinda com o recolhimento do ISS para que os Municípios menores melhorassem a sua arrecadação.

A ideia era que, ao alterar a sujeição ativa do ISS para a localização do tomador de serviço, haveria uma maior democratização da arrecadação, uma vez que os tomadores de serviços estão espalhados por todo o país, enquanto os estabelecimentos das grandes empresas estão concentrados nos maiores centros urbanos.

Ocorre que, apesar do seu nobre intuito, a LC 157/16 fez surgir inúmeros questionamentos, tanto no que tange a sua constitucionalidade, quanto no que se refere ao seu viés prático.

Um primeiro questionamento é no sentido de que a modificação trazida pelo artigo 1º da LC nº 157/16 violaria a norma constitucional do ISS, qual seja, o artigo 156, inciso III, da CF/88, uma vez que transformaria o ISS em algo distinto do que foi estabelecido pela própria CF/88. Isso porque, em vez de ser um tributo incidente sobre a prestação de serviço devido ao Município onde ocorreu a prestação, a LC 157/16 transformaria o ISS em um tributo incidente sobre a tomada de serviço que será devido ao Município onde reside o tomador.<sup>79</sup>

A esse respeito, parece de fato que o artigo 156, inciso III, da CF/88 dispõe que o fato gerador do ISS seria a prestação de serviço, não havendo motivos para que o ISS incida no local onde está o tomador de serviço, caso o serviço tenha sido prestado no estabelecimento da empresa.

Dessa forma, ao modificar a sujeição ativa do ISS do estabelecimento do prestador para o domicílio do tomador do serviço pode-se de fato argumentar que houve uma alteração da disposição do artigo 156, inciso III, da CF/88 pela LC 157/16, restando saber se tal alteração seria constitucional.

Nesse sentido, o segundo questionamento refere-se justamente a esse ponto. Se a Lei Complementar estaria apta a modificar o critério material do ISS estabelecido no artigo 156, inciso III, da CF/88.

É importante observar que, ainda que a Lei Complementar tenha certa margem de liberdade para legislar sobre os pontos dispostos no artigo 146 da CF/88, ainda assim ela deve estar dentro dos limites constitucionais e em consonância com as outras normas da Constituição Federal.

Desse modo, a Lei Complementar não estaria apta a modificar a sujeição ativa do ISS, uma vez que isso significaria confrontar ditame constitucional, qual seja, a disposição implícita do artigo 156, inciso III da CF/88 no sentido de que a competência para a cobrança do ISS cabe ao Município onde de fato ocorreu a prestação do serviço.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>80</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

Ainda que a Lei Complementar fosse apta a realizar tal modificação, o que não parece ser o caso, tal alteração teria como base o artigo 146, inciso I da CF/88 que permite a Lei Complementar certa margem de liberdade para dirimir conflitos de competência.

Ocorre que a alteração da sujeição ativa para o domicílio do tomador do serviço não parece ter o potencial de solucionar os conflitos de competência, uma vez que a indefinição no tocante aos conceitos de tomador de serviço e de domicílio advindos com a LC 157/16 acabam gerando uma enorme insegurança jurídica aos contribuintes que não conseguem identificar para qual ente federativo devem pagar o ISS, tornando-se comum casos em que os contribuintes arcam com duplicidades de cobrança para uma mesma operação.

Outro questionamento se refere a se a alteração da sujeição ativa do ISS teria violado o princípio da proporcionalidade. Neste ponto, cumpre observar que tal alteração pode ocasionar um aumento expressivo dos custos dos serviços para que seja viabilizado recolhimento de ISS de acordo com as especificidades legais de mais de 5.000 Municípios, fazendo com que alguns prestadores de serviços deixem de atender alguns Municípios menores, por entenderem que não compensaria o alto custo para se manter em conformidade com a legislação municipal.<sup>81</sup>

Dessa forma, não parece proporcional uma norma que possui como intuito a democratização da receita entre os Municípios, mas que pode ter como efeito colateral justamente a redução da arrecadação por Municípios menores.

Nesse sentido, tendo em vista todos os questionamentos surgidos com a edição da LC 157/16, foi editada a LC 175/20 buscando suprir as lacunas normativas deixadas pela LC 157/16, bem como dirimir conflitos de competência entre os Municípios.

Sendo assim, a LC 175/20 trouxe diversas alterações importantes, como: (i) definir o conceito de tomador de serviços para os itens sujeitos ao deslocamento de competência para a cobrança do ISS; e (ii) determinar que o recolhimento de ISS seja feito via sistema padronizado,

---

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>81</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 575.

conforme definido por um Comitê Gestor de Obrigações Acessórias (“CGOA”) que deverá ser criado.<sup>82</sup>

Dessa forma, o presente trabalho se prestou a analisar também se tal Lei Complementar de fato conseguiu suprir as lacunas normativas deixadas pela LC 157/16 e se, com a sua promulgação, é possível aplicar a nova sujeição ativa do ISS ao Município do tomador do serviço.

No que se refere à constitucionalidade da LC 157/16, caso de fato seja considerado que tal norma é inconstitucional, não parece fazer sentido que tal Lei se tornaria constitucional apenas pela promulgação da LC 175/20. A constitucionalidade da LC 175/20 está condicionada a constitucionalidade da LC 157/16, e não o inverso, devendo tal ponto ser analisado pelo Supremo Tribunal Federal para que a LC 175/20, assim como a LC 157/16, possa produzir efeitos.

No que tange às lacunas normativas deixadas pela LC 157/16, importa ressaltar que a LC 175/20 trouxe um importante avanço nesse ponto ao trazer um conceito de tomador de serviço para cada serviço, bem como o conceito de domicílio.

No entanto, não há como se alegar que a LC 175/20 tenha suprido todas as lacunas, ainda que tenha suprido grande parte delas, uma vez que ainda remanescem certas deficiências normativas relativas a outros conceitos que também são de extrema relevância para o recolhimento do ISS sob a sistemática da LC 157/16, quais sejam, os conceitos de domicílio fiscal, situações de Municípios múltiplos, operações feitas pela internet, de dispositivos móveis e do exterior, trazendo apenas o conceito de estabelecimento

Com relação à problemática associada aos elevados custos para cumprimento das obrigações acessórias de mais de 5.000 Municípios, cumpre observar que a LC 175/20, ao instituir um sistema unificado, facilitou esse cumprimento, tanto para fins de fiscalização para as autoridades, quanto no que se refere à segurança jurídica dos contribuintes.

---

<sup>82</sup> SZELBRACIKOWSI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-20/opiniaao-cobranca-iss-municipio-incompetente>>. Acesso em: 08.09.2021.

Todavia, apesar de todos os inegáveis avanços com relação a esse ponto, ainda subsistem problemas de eficácia técnica que precisam ser solucionados antes da aplicação do sistema instituído pela LC 157/16 e complementado pela LC 175/20.

Desse modo, não restam dúvidas de que a LC 175/20 ajudou a solucionar uma grande parte das questões surgidas com a edição da LC 157/16, trazendo uma maior segurança jurídica para os contribuintes e uma maior facilidade para as autoridades fiscais.

No entanto, não há como negar que ainda subsistem os questionamentos no que tange à constitucionalidade da LC 157/16 e da LC 175/20, bem como os desafios de ordem prática para que seja possível a implementação das alterações trazidas por tais legislações.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Estudo do Veto nº 52/2016. Disponível em:

<http://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=4903933&disposition=inline>

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 4ª edição. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm)

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm)

BRASIL. Decreto – Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº 5.172 de 25 de outubro de 1996. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº 175 de 23 de setembro de 2020. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp175.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp175.htm)

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

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa; OLIVEIRA, Rhuan Rafael Lopes de. Lei não torna constitucional cobrança de ISS por município incompetente. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-nov-20/opiniaocobranca-iss-municipio-incompetente>>. Acesso em: 08.09.2021.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

QUINTANILHA, Gabriel Sant'anna. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Método, 2021.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 14. Salvador: Juspodivm, 2020.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 373

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2013.

COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto; AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. **ISSQN: estudos em comemoração aos 15 anos da LC 116/2003**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

LEI sancionada muda regras de cobranças de ISS e beneficia pequenas cidades. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em:< <https://www.conjur.com.br/2020-set-24/lei-muda-regras-cobrancas-iss-sancionada> > Acesso em: 10.09.2021.

ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

FORCENETTE, Rodrigo. A suspensão de dispositivos que alteraram os critérios do local de pagamento do ISSQN. **Consultor Jurídico**, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-06/rodrigo-forcnette-questao-local-pagamento-issqn> > Acesso em: 15.09.2021

*Reflexões sobre a obrigação tributária.* São Paulo: Noeses, 2010, p.105.– APUD A suspensão de dispositivos que alteraram os critérios do local de pagamento do ISSQN – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-06/rodrigo-forcnette-questao-local-pagamento-issqn>

TAVARES, Eduardo Sobral. Considerações sobre o aspecto espacial do ISS e análise de constitucionalidade da Lei Complementar n. 157/2016. **Revista Direito Tributário Atual**, 2019. Disponível em: < <https://ibdt.org.br/RDTA/consideracoes-sobre-o-aspecto-espacial-do-iss-e-analise-de-constitucionalidade-da-lei-complementar-n-157-2016/#:~:text=157%2F2016%2C%20que%20alterou%20o,Lista%20Anexa%20%C3%A0%20LC%20n.&text=Assim%2C%20restou%20esclarecido%20que%20a,quest%C3%A3o%20de%20legada%20ao%20legislador%20infraconstitucional.>> Acesso em 27.09.2021.

APPY, Bernard. **Considerações sobre os impactos das mudanças introduzidas pela Lei Complementar nº 156, de 2016.** Parecer econômico anexo aos autos da ADI 5.835.

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

LIMA, Paulo Cunha; SANTOS, João Amadeus; CORDEIRO, João Gabriel. Lei Complementar 175/2020 apresenta alteração no recolhimento de ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-nov-02/opiniao-alteracao-lei-complementar-1752020> > Acesso em: 18.09.2021

ALVES, Francielli Honorato. Algumas questões sobre a (in)eficácia técnica da LC 175/2020 na cobrança do ISS. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-04/opiniao-ineficacia-tecnica-lc-1752020-cobranca-iss>

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. A Lei Complementar nº 175/2020 e o novo passo rumo à desestruturação do ISS. **Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em:

<<https://www.conjur.com.br/2020-out-07/barreto-takano-passo-rumo-desestruturacao-iss.>>

Acesso em 10.09.2021



FILHO, Francisco Sávio Fernandez Mileo. A lei complementar nº157/16 e o deslocamento do critério espacial do serviço de arrendamento mercantil à luz da constituição federal e do federalismo fiscal brasileiro. **Revista de Finanças Públicas**, 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39096>> Acesso em 15.09.2021

---

<sup>i</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>

<sup>ii</sup> ÁVILA, Humberto. Parecer jurídico anexado aos autos da ADI 5.835. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5319735>>