

# (In)constitucionalidade da lc 157/16 e LC 175/20

Anna Emilia Cordelli Alves<sup>1</sup>

## Introdução

Este trabalho foi elaborado para compor um volume com diversos estudos, elaborados por diversas autoras, em homenagem à nossa querida Professora Elizabeth Nazar Carrazza. Agradeço o convite que me foi formulado para participar desta belíssima e merecida homenagem. A convivência com a Beth, como carinhosamente a chamo, data de muito tempo. Ela, ainda muito jovem, dirigia os seminários de direito tributário da nossa turma na PUC-SP (minha e de meu marido Claudio). Muito me estimulou e ajudou a integrar a “Escola de direito tributário da PUC-SP” que, sob o comando do mestre Geraldo Ataliba era uma das melhores, senão a melhor escola de direito tributário do Brasil. Beth foi também diretora da Faculdade de Direito da PUC-SP e, portanto, minha “chefe” na universidade. Algum tempo depois, assumi o cargo de Procuradora Chefe da Fazenda Municipal de São Paulo junto ao Tribunal de Contas do Município (TCM) e, para minha alegria, pude contar com a assessoria da Beth que também integrava a carreira de Procurador do Município de São Paulo. Como costumávamos brincar: passei a ser sua chefe !!. Quando fui convidada a assumir o cargo de Procuradora Geral do Município, Beth assumiu e desempenhou com brilho o cargo de Procuradora Chefe da Fazenda do Município de São Paulo. Portanto, para minha alegria nossa vida profissional sempre nos

---

<sup>1</sup> Professora de Direito Tributário na PUC-SP. Foi Procuradora da Fazenda, Procuradora Geral e Secretária de Negócios Jurídicos da Prefeitura do Município de São Paulo. Advogada Tributarista e Diretora do IDEPE- Instituto Geraldo Ataliba.

manteve juntas e sempre tivemos, mutuamente, uma relação muito próxima, de confiança e de grande amizade. Foram muitas as realizações da Professora Beth, quer na área acadêmica, quer no exercício de seu mister como Procuradora da Fazenda na cidade de São Paulo. Ela deixou sua marca indelével por onde passou e merece receber esta justa homenagem. Abraços, querida Beth!!!

## 1. Regime Jurídico Constitucional do ISS

Pretende-se com o presente trabalho abordar o tema referente à (in)constitucionalidade da LC 157/16 à LC 175/20.

A Lei Complementar nº 116/03, com alterações posteriores, determina a disciplina nacional do ISS.

A competência legislativa para criar o ISS é atribuída constitucionalmente aos municípios, que a retiram diretamente do texto constitucional.

Ao estabelecer a matriz constitucional do ISS, a Magna Carta já delinea o aspecto material do imposto como “*prestação de serviços de qualquer natureza*”. Determina ainda que os serviços a serem alcançados pela tributação municipal são aqueles definidos em lei complementar, não podendo o ISS municipal alcançar os serviços outorgados constitucionalmente aos Estados Membros: *serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal*.

Ao contrário do tratamento constitucional dispensado a outros impostos, a Magna Carta não designa expressamente o *contribuinte* do ISS, mas estabelece diretrizes para sua eleição.

O “*Critério Material*” da matriz constitucional do ISS reside no fato de alguém prestar, a outrem, serviço de qualquer natureza, previsto em lista de serviços veiculada por lei complementar.

Como já firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, o ISS recai sobre a **prestação** de serviços de qualquer natureza realizados de forma onerosa a terceiro.

Quem presta serviço (*prestador*), presta esse serviço a alguém (*tomador*), dentro de uma relação contratual, formal ou não, cujo objeto consiste no esforço do prestador, em favor do tomador, para a entrega de um resultado (*material ou imaterial*).

Essa relação jurídica somente será alcançada pelo ISS se for onerosa. Deve ter expressão econômica, pois a tributação pressupõe a retirada, pelo Estado, de parte da riqueza auferida por alguém, no caso o prestador do serviço.

A capacidade contributiva é pressuposto necessário para a legitimação da atividade tributária do Estado.

Como já afirmado, o desenho constitucional do ISS contempla a necessidade dos serviços tributáveis pelo imposto municipal serem definidos em Lei complementar.

A LC 116/03, nessa hipótese, cumpre o desígnio constitucional de veicular uma lista com os serviços tributáveis pelo ISS, de modo a “*regular limitação constitucional ao poder de tributar*”.

De outra parte, a mesma LC estabelece *as normas gerais* referentes ao *critério espacial* do ISS, tendo em vista a vocação do imposto municipal para gerar conflitos de competência com o Estado membro e entre os diversos municípios eventualmente envolvidos na prestação de serviços tributáveis.

Assim, o *critério espacial* do ISS, definido na LC 116/03, se impõe a todas os legisladores municipais.

É esse critério que define qual Município terá competência para exigir o imposto.

A correta indicação do *critério espacial* da hipótese de incidência do ISS vem sendo buscada tanto pela doutrina como pela jurisprudência desde longa data.

Com a edição da LC 116/2003 essa questão não restou satisfatoriamente equacionada. Essa Lei manteve a mesma lógica da legislação anterior, aumentando, apenas, as exceções à regra geral do “*local do estabelecimento prestador*”.

Em seu artigo 3º a LC 116/03 explicita a *regra geral do aspecto espacial do ISS*. As exceções foram enumeradas nos incisos I a XXII do mesmo artigo 3º.

Por sua vez, a Lei Complementar 157/2016 incluiu novos incisos no referido artigo 3º, buscando ampliar o rol das exceções e – contrariando a lógica do sistema estabelecida pela LC 116 – pretendeu alterar o aspecto espacial de serviços anteriormente sujeitos à regra geral do “*local do estabelecimento prestador*”, para o “*domicílio do tomador*”.

Porém, como restará explicitado, essa alteração não tem o condão de transformar o *tomador do serviço* em contribuinte. Senão vejamos.

A Lei de regência do ISS – LC 116/2003 – elegeu como *critério material* do imposto a “*prestação de serviços*”, e não o ato de “*tomar serviço*”. O tomador, nessa lei, é terceiro, e pode ser, no máximo, alçado pelo Fisco Municipal à categoria de responsável tributário, mas nunca contribuinte.

A LC 116/03 estabelece expressamente em seu artigo 5º que o *contribuinte* é o *prestador do serviço*. Fixa assim, o *aspecto pessoal* exclusivamente na figura do prestador do serviço. Ressalte-se que a definição do critério pessoal pela LC

116/03 obriga os legisladores municipais que não podem eleger outro contribuinte a não ser o prestador.

A correção jurídica da eleição do prestador como contribuinte é também intuitiva e lógica, tendo em vista que como já afirmado, a tributação somente pode alcançar quem aufere “riqueza” em decorrência da remuneração por um serviço prestado.

Entendemos, assim, que as alterações pretendidas pela Lei Complementar 157/2016 não são aptas a produzir o efeito jurídico desejado pelo legislador: “*atribuir a receita do ISS, incidente sobre determinadas atividades, ao Município do domicílio do tomador*”.

De fato, a norma geral de regência do ISS veiculada pela LC 116/03, não se altera, com a simples modificação de um dos dispositivos legais.

Para esclarecer melhor essa afirmação, relembro aqui que dentre as discussões de teses apresentadas no Congresso de Direito Tributário do IBET, realizado no início do mês de dezembro de 2020. Uma delas abordou o tema *Direito e Cultura – texto e contexto* – e sob a presidência da Professora Silvia Zomer, contou com a participação dos Professores Tárek Moussallen e Robson Maia Lins, amigo e colega de Diretoria do IDEPE. Tratou-se, naquela mesa, do fenômeno do fechamento e abertura semântica, tendo o Professor Tárek afirmado que “o valor do direito não é o valor da ciência e nem o valor do juiz”. Sobre o mesmo tema, o professor Robson ensinou que a “positivação dos valores do macro sistema cultural ocorrem com a edição das normas gerais. Assim, em um processo de abertura semântica do sistema jurídico, o legislador das normas gerais consegue alcançar, buscar conceitos culturais para introduzi-los no mundo do direito”.

*Pergunta-se:* que valor estaria em jogo quando a LC 157 de 2016 busca atribuir ao município onde está o tomador dos serviços, o ISS incidente nas atividades de planos de saúde, leasing, administração de fundos, de consórcios e de cartões crédito/débito (itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da tabela de serviços)?

Aplicando os conceitos de abertura e fechamento semântico ao tema que ora se enfrenta, verifica-se, ao analisar o macro sistema cultural, que a concentração de fontes geradoras de receitas municipais em poucas cidades é um dos graves problemas estruturais em matéria de finanças públicas, na federação brasileira. A receita tributária se distribui de maneira desigual, remunerando desproporcionalmente as cidades com menor capacidade contributiva.

De acordo com Relatório de 2019 elaborado pela secretaria do tesouro nacional cerca de 50% do total da arrecadação do ISS, somada ao ICMS está concentrada em apenas 69 (sessenta e nove) municípios.

Essa alteração da lei do ISS estava na agenda de muitos municípios brasileiros, que a consideram uma grande conquista municipalista, uma vez que ela permitiria a “socialização do imposto, garantindo que o ISS seja devido onde, de fato, ocorreu o fato gerador”.<sup>2</sup>

Assim, em um processo de abertura semântica, o legislador complementar teria apanhado esses valores para introduzir no mundo jurídico de modo a, no entender dos defensores dessa alteração dividir as receitas do ISS de forma mais democrática, fortalecendo o federalismo.

Porém, afirmamos de novo, entendemos que a norma geral de regência do ISS veiculada pela LC 116/2003, não se altera, com a simples alteração de um dos seus dispositivos legais, se essa alteração estiver em descompasso com o sistema jurídico do tributo.

Senão vejamos:

1- **A eleição de um terceiro possível aspecto espacial – local do estabelecimento do tomador** – não está autorizada pela matriz constitucional e legal do ISS.

De fato, o *aspecto espacial* do imposto municipal encontra-se no **caput** do artigo 3º da LC 116/03:

(a) regra geral de incidência: o *local do estabelecimento prestador* para todos os serviços não indicados nas exceções.

(b) exceções: o *local da prestação do serviço* para aqueles serviços indicados nos incisos I a XII do artigo 3º da LC 116.

---

2 Assim, afirmam, o imposto será retido onde está localizado o tomador do serviço (o restaurante, lojistas, comerciantes entre outros) e não na sede da organização que prestou o serviço, com efeitos parciais já no ano de 2021. **Serão cinco os setores afetados por essa mudança**: operadores de plano de saúde, operadoras de cartão de crédito, administradoras de fundos, carteiras de valores mobiliários, administradora de consórcios e empresas de leasing de veículos. No entanto, a alteração do critério não será imediata, observando regras de transição até o final de 2022. Somente a partir de 2023, o produto da arrecadação do ISS pertencerá integralmente ao município do domicílio do tomador dos serviços, conforme incisos I a III do art. 15 da LC 175.

Analisando-se a descrição das atividades contidas nos incisos do artigo 3º da LC 116/03, percebe-se que há uma lógica na eleição dos serviços cujo *aspecto espacial* foge à regra geral do *local do estabelecimento do prestador do serviço*.

Melhor explicando. As atividades consideradas “*exceções*” à regra do “*local do estabelecimento prestador*” são atividades que podemos considerar como “*serviços externos ou outdoor*”, posto que a prestação dos mesmos implica em um resultado material, visível por todos. Assim, por exemplo, são os serviços de construção, demolição, montagem de estruturas, varrição, entretenimento (teatros, cinemas etc.), guarda de bens, restaurantes etc. são tributados pelo município onde os serviços são realizados. Tais exceções, na redação da Lei Complementar 116/2003, estavam descritas nos itens I a XXII do artigo 3º.

Ao contrário, os serviços realizados internamente (sem visibilidade externa), que podem ou não assumir uma forma material (tangível) ou imaterial – que vamos chamar de “*serviços indoor*” ou “*Office*” – são aqueles que se enquadram na regra geral da incidência no *local do estabelecimento prestador*, assim entendido aquele estabelecimento que apresente as características legais definidas na própria LC 116/2003.

Desse modo os “*serviços indoor*”, onde quer que sejam realizados, atraem a regra geral de incidência – imposto devido no *local (município) do estabelecimento prestador*.

Já os “*serviços outdoor*” têm o *critério espacial* deslocado pela LC 116/03 para o município no qual o serviço é materialmente prestado, com visibilidade, e que tem a competência para cobrar o ISS.

A lei 157/16 incluiu no artigo 3º da LC 116 os incisos XXIII, XXIV e XV, elegendo como aspecto espacial dos serviços constantes desses novos itens, o *local do domicílio do tomador*.

Tais serviços, anteriormente sujeitos à regra geral do “*local do estabelecimento prestador*” passariam a ser tributados no município do domicílio do tomador, invertendo, por completo, a lógica constitucional e legal do imposto municipal.

Trata-se critério – “*local do domicílio do tomador*” – anteriormente adotado exclusivamente para a incidência do ISS na importação de serviços do exterior (inciso I do artigo 3º da LC 116).

Porém, o regime jurídico adotado pela LC 116/03 em cumprimento à matriz constitucional do ISS, não autoriza a adoção do critério do “*local do domicílio do tomador*”. Ademais, a simples inclusão desse “novo” critério espacial, não nos remete automaticamente ao tomador, tendo em vista que este pode estar domiciliado em município diverso daquele em que o serviço é realizado.

Não obstante, com a edição da LC 157/16 e da LC 175/20, pretendeu-se excluir as atividades de arrendamento mercantil, planos de saúde, administradoras de cartões, fundos e carteira de consórcio do manto da regra geral do critério espacial – *local do estabelecimento prestador* – para o *local do domicílio do tomador*.

Porém, tais serviços, por sua natureza são típicos “serviços *indoor/Office*” e deveriam ser mantidos, como até então, na regra geral de incidência.

**2- A Lei Complementar 157/2016 ao adotar como aspecto espacial do ISS, para algumas atividades “local do domicílio do tomador”, não teve o condão de legitimar a competência do município do tomador para auferir a receita do ISS sobre os serviços descritos nos incisos XIII a XV. O artigo 8º da nova lei de 2020 tenta atribuir ao tomador dos serviços eleitos a condição de contribuinte ao vedar a eleição, pelas leis municipais, de um responsável tributário na hipótese da prestação dos serviços objeto dos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01, 15.09.**

Ocorre que a previsão constante da LC 116 que indica exclusivamente o prestador como contribuinte do ISS, não foi alterada pela nova lei.

As alterações introduzidas pela LC 157/2016 foram objeto de Impugnação judicial na ADI 5835 MC/DF na parte que modificou o artigo 3º da LC 116/03 e determinou que o ISS será devido no município do tomador, em relação aos serviços: (i) de planos de medicina de grupo ou individual; (ii) de administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente; (iii) de administração de consórcios; (iv) de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres; e (v) de arrendamento mercantil.

Em 23 de março de 2018, o Ministro relator, Alexandre de Moraes, concedeu liminar para suspender a eficácia do artigo 1º da lei complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da lei complementar 116/2003, bem como, por arrastamento, para suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação.

Para conceder a liminar argumentou o Ministro Relator que a nova lei estabeleceu uma sistemática de incidência do ISS diversa da anterior e que essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de “tomador de serviços”, sob pena de grave insegurança jurídica e

eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo incoerência de correta incidência tributária.<sup>3,4</sup>

Ocorre que em 2020 foi aprovada a LC 175 com a qual o Congresso buscou esclarecer o conceito de tomador de serviço, que, nos termos da liminar do STF na ADI 5835, não se encontrava claro. Nada trouxe que justificasse a alteração da sistemática do ISS.

A mesma Lei Complementar 175 de 2020 determinou que o ISS não poderia ser objeto de concessão de isenções, incentivos ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%. Excepcionou dessa regra, porém, os serviços de construção civil (7.02 e 7.05) e de transporte exclusivamente municipal (16.01).

Determinou ainda a nulidade da lei ou o ato do município ou do Distrito Federal que não respeite a alíquota mínima no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

Ocorre que o regime de decretação da nulidade de uma lei inconstitucional tem sede constitucional. A Magna Carta criou mecanismos específicos e inafastáveis para que o judiciário faça o controle da inconstitucionalidade. Deve-se recordar aqui, ainda que de passagem, visto não ser objeto do presente trabalho, o fato das leis municipais não poderem ser contrastadas diretamente com o texto da Constituição Federal. Seu controle concentrado deve ocorrer no âmbito da respectiva Constituição Estadual.

## 2. Outras Inovações da LC 175/20

1 – *Criou padrão nacional de obrigação acessória do ISS*, refere-se apenas aos serviços que serão tributados no município do tomador. Trata-se de matéria passível de regulação pela LC tendo em vista que cuida de procedimentos para

---

3 Liminar (...) 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 dificuldade na aplicação da lei complementar federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com consequente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal.

4 A medida cautelar, enquanto vigorar, implica na continuidade da aplicação da regra geral prevista no *caput* do artigo 3º da LC nº 2003/116 para definir o município competente para a instituição e a cobrança do ISS sobre os serviços de plano de saúde: o local do estabelecimento prestador. O mesmo raciocínio deve ser aplicado em relação às atividades de administração de cartão de crédito ou débito e as demais que estão previstas no item 15.01.

padronizar, pelos municípios, os modos e forma de cumprimento das obrigações acessórias.

O sistema de padrão unificado de arrecadação deverá ser desenvolvido pelo contribuinte, individualmente ou em conjunto com outros contribuintes sujeitos às disposições desta Lei Complementar, e seguirá “layouts” e padrões definidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), nos termos dos artigos 9º a 11 desta Lei Complementar.

2 – Instituiu o Comitê Gestor Das Obrigações Acessórias Do ISSQN (CGOA), composto de 10 (dez) membros, representando as regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Nordeste e Norte do Brasil, com competência para regular a aplicação do padrão nacional, inclusive definindo o “layout”, o acesso e a forma de fornecimento das informações.

3 – Alterou a lei de *improbidade administrativa* classificando como atos de improbidade administrativa aqueles decorrentes de *concessão ou aplicação indevida de benefício financeiro ou tributário*.

### 3. Conclusão

Em parecer<sup>5</sup> anexado aos autos da ADI 5835, os economistas Fernando Gai-ger Silveira e Frederico Nascimento Dutra, em defesa da LC 157/2016, afirmam que “o ISS tem como fato gerador o serviço prestado e tomado e, desse modo não seria admissível, conceitualmente excluir, a priori, que o sujeito ativo do imposto seja o local do tomador para alguns ou para todos os serviços elencados no anexo da lei” (grifos nossos) (sic).

Defendem que a extensão do princípio do destino para uma lista mais ampla de serviços, como previsto na LC 157/2016, é fundamental para reduzir o grau de concentração desproporcional das receitas de ISS no país.

Ocorre que a adoção do princípio do destino somente poderá ocorrer com uma reforma constitucional do ISS, visto que o fato gerador – à luz do atual texto constitucional – consiste na prestação de serviço e a base de cálculo não pode ser outra senão o preço do serviço auferido pelo prestador, sob pena de extrapolação da base econômica do imposto municipal. A única exceção, prevista na LC 116/2003, diz respeito à incidência do ISS sobre a importação de serviço e por uma simples razão: o prestador, nessa hipótese, se encontra fora do território nacional e não pode ser apanhado pela legislação nacional, visto

5 Documento anexado aos autos da ADI 5835 por petição da Confederação Nacional dos Municípios.

que a Constituição Federal não autoriza a extraterritorialidade do ISS. Nessa hipótese o tributo incide no local do estabelecimento tomador, única parte da relação jurídica que se encontra em solo nacional.

Portanto invocar a “*realidade concreta*” e a “*história tributária*” para afirmar que “o processo de mudanças, ao contrário do que idealizado em teoria econômica ou jurídica nem sempre ocorre por meio de uma reforma ampla e completa, mas parcial e gradual” (sic), consiste em argumento indefensável perante a Constituição. A situação concreta pode até não ser justa. Mas é constitucional. Fere o estado de direito fazer letra morta do texto constitucional.

A afirmação dos autores do parecer de que os 60 municípios com as maiores receitas per capita de ISS, representativos de 11% da população brasileira, se apropriam de 41% da arrecadação do imposto, enquanto os 2.785 municípios mais pobres, com 24% da população, detêm apenas 3% do bolo, também não autoriza que lei complementar venha, por vias indiretas, adotar o princípio do destino.

Se é conveniente que nossos tributos, a exemplo de sistemas tributários vigentes internacionalmente, convivam simultaneamente com os princípios da origem e do destino, tal não pode ocorrer com a alteração da legislação infraconstitucional. Aliás, pelo menos uma das emendas constitucionais paradas no Congresso Nacional, regula exatamente essa matéria, propondo as necessárias alterações constitucionais para tanto.

Encerrando, o que fortalece o federalismo é a possibilidade de todos os municípios terem condições de cobrar seus próprios tributos, gerando receitas para a manutenção dos serviços públicos.

Retirar receita de municípios que se organizaram para ser efetivamente autônomos enfraquece a federação, nivela por baixo o desempenho de todos os municípios.

Antes mesmo de equacionar essa alteração constitucional, é mister, previamente verificar quais dos mais de 5.000 municípios brasileiros efetivamente reúnem as condições para manter sua autonomia.

Quantos são os municípios que não arrecadam seus próprios tributos e que apesar disso, mantêm toda uma estrutura administrativa do Executivo e do Legislativo exclusivamente com receitas transferidas pela União e Estados? Do ponto de vista econômico, é viável que tais cidades continuem sendo consideradas *entes autônomos*?

De se ressaltar que a Carta Magna, somente autoriza a transferência de receita tributária da União para os Estados e Municípios e dos Estados para seus Municípios.

A LC 157/16, em última análise implica em *repartição de receitas tributárias entre os entes federativos municipais*. O tema “repartição de receitas” é *tema constitucional*, disciplinado em detalhes pela Magna Carta, e que portanto, não pode ser tratado sequer por lei complementar.

A introdução, no sistema jurídico, pelo legislador das normas gerais, de novo parâmetro econômico que vise evitar a “*concentração desproporcional de receita em poucos municípios*” somente poderá ocorrer mediante a atuação do legislador constitucional derivado, posto tratar-se de tema eminentemente constitucional não previsto na Carta atual: *a repartição de receitas entre os municípios*. Apesar disso a novel legislação complementar do ISS pretendeu fazê-lo indevidamente e por vias indiretas.