

RDIET, Brasília, V. 13, nº 1, p. 45– 76, Jan-Jun, 2018

### ALGUMAS NOTAS SOBRE A LC 157/2016: GUERRA FISCAL E TAXATIVIDADE DO ISSQN

#### *SOME NOTES ON CL 157/2016: TAX WARS AND TAXABILITY OF THE ISSQN*

Diane Espíndola Espíndola\*

Hugo De Brito Machado Segundo\*\*

**RESUMO:** O presente artigo analisa a Lei Complementar 157/2016, dando enfoque às principais mudanças trazidas por meio desta lei, como os acréscimos às hipóteses de incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN. O objetivo geral do artigo é perscrutar a relevância prática das alterações supramencionadas, mormente quanto às relações entre os municípios brasileiros e suas consequências para a “guerra fiscal” entre estes entes da Federação. Dar-se-á um estudo acurado quanto ao sujeito ativo do ISSQN e as causas excepcionadas na LC 157/2016, por meio das quais se transferiu a sujeição ativa para o município tomador do serviço, examinando as decorrências dessas alterações. Realizou-se o trabalho mediante investigação indireta, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, com via exploratória, descritiva e explicativa, visando interpretar e analisar criticamente as inovações inseridas na Lei Complementar 116/2003. Quanto aos resultados, percebeu-se que o legislador atualizou a lista anexa da lei complementar 116/2003, harmonizando a normatização acerca do imposto com a realidade posta, respeitando o princípio da legalidade tributária e trazendo uma maior segurança jurídica ao contribuinte. Concluiu-se que, no que se refere às modificações do sujeito ativo do ISSQN, a lei analisada, no lugar de estabilizar as relações entre os municípios, burocratizou a cobrança do imposto, tornando ainda mais complexa a arrecadação do ISSQN.

**Palavras-Chave:** Lei Complementar 157/2016. Guerra Fiscal. ISSQN. Taxatividade.

---

Artigo recebido em 08 de junho de 2018.

Artigo aceito em 18 de setembro de 2018.

\* Doutoranda em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Professora na Universidade de Fortaleza.

\*\* Mestre e Doutor em Direito. Advogado em Fortaleza. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários e da WCSA – *World Complexity Science Academy*. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria

ISSN: 1980-1995  
e-ISSN: 2318-8529

RDIET, Brasília, V. 13, nº1, p. 45-76, Jan-Jun/2018  
e-mail revdiet@bol.com.br

**ABSTRACT:** This article analyzes Complementary Law 157/2016, focusing on the main changes brought by this law, such as the increase in the incidence of the Tax on Service of Any Nature - ISSQN. The general objective of the article is to examine the practical relevance of the aforementioned changes, mainly regarding the relations between Brazilian municipalities and their consequences for the "tax wars" between these entities of the Federation. An accurate study will be carried out on the active subject of ISSQN and the exceptional causes in LC 157/2016, through which the active subjection was transferred to the municipality that took the service and as a result of these changes. The work was carried out through indirect research, through bibliographic and documentary research, exploratory, descriptive and explanatory, aiming to interpret and critically analyze the innovations inserted in Complementary Law 116/2003. Regarding the results, it was noticed that the legislator updated the attached list of complementary law 116/2003, harmonizing the normalization of the tax with the reality put, respecting the principle of tax legality and bringing greater juridical security to the taxpayer. It is concluded that, with regard to the modifications of the active subject of the ISSQN, the analyzed law, instead of stabilizing the relations between the municipalities, bureaucratized the collection of the tax, making the ISSQN collection even more complex.

**Keywords:** Complementary Law 157/2016. Tax Wars. ISSQN. Specificity of Laws.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO; 2. A LC 157 E A "GUERRA FISCAL"; 3. DISPOSITIVOS DESTINADOS A "ATUALIZAR" A LISTA OU SUPRIR EVENTUAIS OMISSÕES; 4. AS MODIFICAÇÕES DA LC 157/2016 E A COMPLEXIDADE NA COBRANÇA DO IMPOSTO; 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 6. REFERÊNCIAS.

## 1. INTRODUÇÃO

Questão de relevo e atualidade no que tange ao disciplinamento do imposto sobre serviços consiste na análise das disposições da Lei Complementar 157/2016 - que alterou a Lei Complementar 116/2003 - na qual se acham positivadas as normas gerais em matéria de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). O assunto é atual, permitindo, ainda, que se revisitem conceitos fundamentais ligados a esse imposto, comportando muitas reflexões, as quais serão aqui apenas iniciadas.

A Lei Complementar em exame teve duas finalidades. A primeira delas foi a de remediar a disputa entre Municípios na atração de contribuintes, calcada em reduções concedidas no âmbito do ISS (guerra fiscal). A segunda foi a de atualizar e explicitar a lista de serviços anexa à lei complementar, nela inserindo atividades surgidas mais recentemente, como a disponibilização de conteúdos via *streaming* e o desenvolvimento de aplicativos para *smartphones* ou *tablets*, suprimindo omissões que nela poderiam existir.

Contudo, algumas modificações, em especial quanto à competência para cobrança do imposto, suscitam questionamentos relevantes, mormente no que se refere à complexidade da cobrança e da fiscalização do imposto. Este texto tem por objetivo a análise das principais alterações.

Pretende-se realizar o trabalho mediante investigação indireta, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, com via exploratória, descritiva e explicativa, visando interpretar e analisar criticamente as inovações inseridas na Lei Complementar 116/2003, bem como sua fundamentação jurídica, seguindo método falibilista hipotético-dedutivo, com a finalidade de esquadriñar e propor, de maneira falseável, um diagnóstico acerca das consequências legais e práticas das aludidas inovações normativas.

## 2. A LC 157 E A "GUERRA FISCAL"

O primeiro objetivo almejado com as alterações trazidas pela lei complementar em comento consistiu no combate à chamada "guerra fiscal" entre Municípios, com o estabelecimento de um mecanismo destinado a compeli-los a cumprir a norma que estabelece a alíquota mínima do imposto como sendo 2%.

Nos termos do art. 156, § 3º, I, da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional 37/2002, cabe à lei complementar, entre outras competências, fixar as alíquotas máximas e mínimas a serem

observadas pelo legislador municipal, quando da instituição do imposto. Inseriu-se, na mesma ocasião, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), norma transitória a ser observada até que fosse editada a lei complementar em referência, a qual estabelecia a alíquota mínima em 2% e vedava a concessão de isenções, reduções de base de cálculo ou outros benefícios que implicassem ônus tributário inferior ao representado pela aplicação da citada alíquota mínima (Art. 88).

A questão é que, apesar disso, era difícil *impor* aos Municípios o respeito a essa disposição, dada a ausência de mecanismos mais diretos de *enforcement*. Nesse contexto, a LC 157/2016 procura corrigir a omissão.

Com a derrubada do veto do Presidente Temer, seu texto volta a ter a redação original, a qual insere o § 4.º no art. 3º da LC 116/2003<sup>1</sup>, estabelecendo que, no caso de o Município desrespeitar o aludido piso, encontrando-se o tomador do serviço no território de Município diverso, haverá uma transferência da competência tributária daquele para este. Assim, exemplificando, se o Município “A” instituisse o ISS pela alíquota de 1%, atraindo para seu território diversos prestadores de serviços, sempre que estes prestassem serviços a tomadores localizados no Município “B”, o ISS seria devido a este último, e não mais ao primeiro.

O veto fundamentou-se no “elevado custo operacional às empresas”, e na necessidade de uma maior segurança na definição da competência para a cobrança do imposto, a qual deve ser especificada antes da realização do fato gerador e não *a posteriori*, como determina o §4º supramencionado. Parecia adequado o veto, que, por isso, não deveria ter sido derrubado, como foi, pelo

---

<sup>1</sup> O dispositivo inicialmente vetado está assim redigido: “§ 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”.

Congresso Nacional. A engenhosa sistemática trazida com a Lei Complementar 157/2016, em vez de dirimir conflitos de competência, cumprindo o papel que lhe atribui o art. 146, I, da CF/88, incrementará esses conflitos. Quando um contribuinte, situado em um Município, prestar serviço a tomador situado em outro Município, o primeiro alegará estar respeitando a LC 157/2016, para assim cobrar o ISS, ao passo que o segundo alegará ter havido desrespeito ao limite mínimo de 2%, para também cobrar o ISS. Os conflitos de competência incrementados pela "interpretação" dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao art. 12, "a", do Decreto-lei 406/68, e que de algum modo haviam sido corrigidos pela LC 116/2003, ressurgirão incrivelmente potencializados, causando grave insegurança e prejuízos a prestadores e tomadores de serviços.

Com efeito, com o Decreto-lei 406/68, os conflitos de competência em matéria de ISS foram resolvidos com o uso de critério simples e adequado, vale dizer, estabeleceu-se ser competente para exigir o imposto o Município em que estabelecido o prestador do serviço. Dada a natureza imaterial do serviço, que torna, muitas vezes, impossível determinar onde ele é "efetivamente" prestado, o critério do local do estabelecimento permitia determinar o local da incidência e viabilizar a cobrança do imposto, sendo exceção a ele apenas a construção civil, que, por razões óbvias, tem o local de sua prestação mais facilmente determinável.

A questão foi que os contribuintes passaram a adotar práticas fraudulentas, consistentes em fixar de fato seus estabelecimentos em determinados Municípios, mais populosos, mas também de tributação mais elevada, contudo faziam constar de seus contratos sociais, apenas formalmente, que estariam estabelecidos em Municípios menores, de tributação mais reduzida.

Em vez de coibir tais fraudes reafirmando o critério do art. 12 do Decreto-lei 406/68 e considerando como Município competente aquele em que de fato



situado o estabelecimento, o Superior Tribunal de Justiça optou por “interpretar”<sup>2</sup> o referido artigo, lendo nele a atribuição de competência ao Município em cujo território o serviço teria sido “efetivamente” prestado. Com isso, surgiram inúmeros conflitos, pois nos casos em que o contribuinte de fato e de direito está estabelecido em um Município, mas presta serviços a tomador situado em outro, ambos os Municípios passavam a exigir o imposto, um com amparo na clara dicção legal, e o outro, calcado na jurisprudência, que decidiu abertamente *contra legem*, sem, contudo, declarar a inconstitucionalidade do dispositivo.<sup>3</sup> Tais equívocos foram superados pela LC 116/2003, que reafirmou o critério do local em que estabelecido o prestador, mas definiu o que vem a ser estabelecimento<sup>4</sup>, para esse efeito, de modo a evitar as fraudes antes mencionadas. Evidentemente

---

<sup>2</sup> “Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação do serviço que indica o Município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. [...]” STJ, 1ª T., REsp 41.867-4/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 25/4/1994.

<sup>3</sup> A esse respeito, à época, Hugo de Brito Machado observou que “O Superior Tribunal de Justiça, a pretexto de evitar práticas fraudulentas, tem decidido que é competente para a cobrança do ISS o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador. Melhor seria, porém, identificar a fraude, em cada caso. Generalizar o entendimento contrário à norma do art. 12 do Decreto-lei n. 406/68 implica afirmar sua inconstitucionalidade, o que não é correto, pois tal norma resolve, e muito bem, o conflito de competência entre os Municípios.

A questão está em saber o que é *estabelecimento* prestador do serviço. O equívoco está em considerar como tal o local designado formalmente pelo contribuinte. Estabelecimento na verdade é o local em que se encontram os equipamentos e instrumentos indispensáveis à prestação do serviço, o local em que se pratica a administração dessa prestação. Adotado esse entendimento, as situações fraudulentas podem ser corrigidas, sem que se precise desconsiderar a regra do art. 12 do Decreto-lei n. 406/68”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 293.

<sup>4</sup> LC 116, art. 4.º: “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.”

que essa compreensão já poderia ser adotada sob a vigência do Decreto-lei 406/68<sup>5</sup>, mas a LC 116/2003 cuidou de explicitar o assunto. Estabeleceram-se, ainda, exceções adicionais a essa regra, que se somaram à construção civil.

Subsiste o problema, porém, dos prestadores estabelecidos de fato e de direito em Municípios de tributação mais branda, e que poderiam prestar serviços a tomadores situados em municipalidades diversas. Nesse caso, nada se poderia opor aos contribuintes, que estariam fazendo uso de expediente lícito. É quando assume importância a fixação de alíquota mínima para o ISS, a ser observada pelos Municípios, e o critério trazido pela LC 157/2016 para reprimir aqueles que desrespeitem esse piso, transferindo a competência para o Município em que situado o tomador.

Mas não só. A LC 157/2016 possui disposições destinadas a impor o respeito ao piso de 2% para a tributação por meio do ISS, calcadas na punição pessoal dos envolvidos na implantação da sistemática de tributação reduzida, que passa a ser considerada improbidade administrativa, impondo-se perda da função pública, suspensão dos direitos políticos e multa aos que vierem a conceder, aplicar ou manter o benefício contrário ao limite fixado no art. 8º-A da LC 116/2003, nela inserido pela LC 157/2016:

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

---

<sup>5</sup> Ainda sob a vigência do Decreto-lei 406/68, Misabel Derzi observava que estabelecimento “prestador do serviço é o complexo de coisas, como unidade econômica de empresa, que configure um núcleo habitual do exercício da atividade, supondo administração e gerência mínimas, aptas à execução do serviço. Tanto pode ser a sede, matriz, filial, sucursal ou agência, sendo irrelevante a denominação do estabelecimento e a centralização ou não da escrita da pessoa. O local onde se situa cada unidade econômica – assim entendido aquele de estabelecimento prestador do serviço – atrairá a incidência da norma municipal respectiva.” DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 509.

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

'Art. 12. ....

IV - na hipótese prevista no art. 10-A, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

.....' (NR)

'Art. 17. ....

§ 13. Para os efeitos deste artigo, também se considera pessoa jurídica interessada o ente tributante que figurar no polo ativo da obrigação tributária de que tratam o § 4º do art. 3º e o art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (NR)

Com essas sanções, de ordem pessoal, talvez se consiga, até de forma mais eficaz do que por meio da mudança da competência, coibir a concessão de tratamentos diferenciados no âmbito do ISS. Vale ressaltar que os Municípios terão um ano, contado da publicação da LC 157/2016, para se adequar aos seus preceitos, sendo certo que somente em relação a fatos (concessão, aplicação ou manutenção da tributação mais reduzida) ocorridos depois desse prazo as sanções referidas poderão ser aplicadas.

Ainda quanto a esse ponto, cumpre notar que não será fácil, em alguns casos, determinar a responsabilidade pela infração ao art. 8º-A da LC 116/2003, para o efeito de se aplicarem as sanções em referência. Se o tratamento tributário menos oneroso é concedido por lei, em sentido estrito, os membros do Executivo não têm competência para revogá-la, ou para declarar sua inconstitucionalidade, cabendo a eles simplesmente cumpri-la. Se o Prefeito encaminha projeto de lei visando a compatibilizar a tributação municipal com a LC 116/2003, e a Câmara dos Vereadores não dá o devido seguimento a ele, ou não o aprova, não se



poderá punir o Prefeito – nem, *a fortiori*, o Secretário de Finanças, ou os agentes fiscais – por terem cumprido a lei ainda em vigor que estabelece o ônus inferior a 2%.

Transferindo-se a responsabilidade ao Parlamento, serão os Vereadores que, em não revogando a legislação concessiva do tratamento tributário menos oneroso, poderão ser responsabilizados. E, mesmo nesse caso, se a deliberação legislativa que decidir pela manutenção da legislação contrária ao art. 8.º-A da LC 116/2003 se der de forma não-unânime, aqueles que tiverem sido vencidos, por terem votado pela revogação ou pela alteração das normas, tampouco poderão ser punidos.

Caso o tratamento diferenciado tenha amparo apenas em normas editadas pelo Executivo, a responsabilidade pela infração será então imputável àquelas autoridades competentes para revogar essas normas.

### 3. DISPOSITIVOS DESTINADOS A “ATUALIZAR” A LISTA OU SUPRIR EVENTUAIS OMISSÕES

Além das alterações dedicadas a combater a chamada “guerra fiscal”, a LC 157/2016 trouxe alterações à LC 116/2003, vale dizer, ao regramento nacional relativo ao ISSQN, destinadas a “atualizar” a lista de serviços tributáveis pelo imposto, suprimindo lacunas ou explicitando possíveis omissões.

#### 3.1. A taxatividade da lista

As atualizações levadas a efeito pela LC 157/2016 partem da premissa, correta, da taxatividade da lista de serviços anexa à LC 116/2003<sup>6</sup>, e são de fácil compreensão os motivos que levam a essa taxatividade.

O texto constitucional estabelece que cabe à lei complementar dirimir conflitos de competência entre os entes tributantes, o que inclui os possíveis conflitos entre os âmbitos de incidência do ICMS e do ISS, notadamente naquelas operações em que há prestação de serviços cumulada com a venda de mercadorias. Para equacionar possíveis conflitos em tais operações, o legislador complementar estabeleceu que, no caso de serviços previstos na lista anexa à LC 116/2003 (e o mesmo se dava sob a vigência do Decreto-lei 406/68), incidirá apenas o ISS, a menos que na lista se faça ressalva expressa da possibilidade de incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas. Caso os serviços não estejam previstos na lista, incidirá apenas o ICMS. É por essa razão que se defende, a nosso ver com inteiro acerto, a *taxatividade* da lista de serviços. Essa exaustividade é a única maneira de fazer funcionar o critério objetivo e claro adotado pelo legislador complementar para dirimir possíveis conflitos entre Estados-membros e Municípios, no exercício de sua competência impositiva.

Justamente por conta da taxatividade, o legislador complementar entendeu por bem veicular, por meio da LC 157/2016, algumas disposições destinadas a atualizar a lista a novas realidades, ou a suprir possíveis lacunas cuja existência somente a prática foi capaz de evidenciar, algumas das quais são comentadas a seguir.

### 3.2. Processamento de dados e elaboração de *softwares*<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> MELO, José Eduardo Soares. ICMS. ISS – Comunicação Eletrônica. **Revista de Direito Tributário** n. 78. São Paulo: Malheiros, set.dez. 2000, p. 261.

<sup>7</sup> A previsão do texto original estabelecia: “1.03 – Processamento de dados e congêneres. 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”. Com a modificação

Visando a uma atualização da cobrança do imposto frente às inovações tecnológicas ocorridas na prestação de serviços relacionados à informática, a LC 157/2016 ampliou o objeto de cobrança do processamento de dados e elaboração de sistemas operacionais para uma maior abrangência de atividades voltadas para programas executados em ambientes virtuais.

Inicialmente, o fato gerador limitava-se ao processamento de dados e à elaboração de programas de computadores. A lei estabelecia que o ISSQN fosse cobrado também em serviços congêneres. Considerando que a realidade tecnológica se atualiza diariamente, renovando-se constantemente em seu *modos operandi*, o legislador optou por ampliar o rol do imposto nos serviços similares e os especificar.

Com as modificações trazidas na LC 157, teve-se o cuidado de delinear quais atividades seriam consideradas como hipótese de incidência do imposto em comento. Para tanto, o legislador descreveu não somente as atividades consideradas como criação e processamento de dados, mas ampliou a destinação do serviço para além de computadores, trazendo a positivação dessas atividades em *tablets e smartphones*.

Isso demonstra o cuidado acerca da taxatividade da matéria. O legislador ocupou-se em colocar no texto da lei previsões pormenorizadas das espécies de serviço sobre as quais incide o ISSQN no que tange à produção de dados e *software*.

Dentre os casos enumerados no tópico 1.03 da LC 157, o incluiu-se o serviço de armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens ou vídeos,

---

trazida pela LC 157, passou-se a prever: “1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres; 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo *tablets*, *smartphones* e congêneres”.

serviços esses nomeados “computação em nuvem”, ou *cloud computing*. Essa atividade pode ser conceituada como um serviço de computação por meio do qual a empresa disponibiliza armazenamento, banco de dados, *software* e outros serviços ao tomador<sup>8</sup>, todo o processo ocorrendo sem que haja a transferência definitiva de dados entre as partes contratantes, ou seja, sem que ocorra o processamento ou transferência de informações para o computador do tomador do serviço.

O contratante tem acesso remoto aos dados disponibilizados por meio do serviço *cloud computing*. A atividade se efetua quando a empresa põe à disposição do usuário toda uma plataforma de ambiente virtual com o objetivo de armazenamento de dados ou execução de *software*. A cobrança do serviço também é feita por meio virtual, tendo por base de cálculo o uso do serviço “em nuvem” contratado pelo tomador do serviço. O surgimento dessa nova espécie de serviço exigiu do legislador uma remodelação da cobrança do ISSQN. Assim, respeitando o princípio da legalidade, as modificações supramencionadas pretendem requalificar as hipóteses de incidência do imposto em comento com as inovações tecnológicas, harmonizando o Sistema Tributário com a realidade posta.

Como não há letra morta, mormente na legislação tributária que tem por escopo principal a proteção do contribuinte, deve-se interpretar as novas alterações de forma exata, limitativa da atividade administrativa do lançamento.

### 3.3. O *streaming*<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> ANTONOPOULOS, Nick; GILLAM, Lee. (Eds.). **Cloud computing: principles, systems and applications**. London: Springer, 2010.

<sup>9</sup> “1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição

Na redação original da LC 116 não havia previsão dos serviços de *streaming*, podendo esse ser entendido como o envio de informações, por meio de transmissão de dados na *internet*, ou seja, transmissão digital de informações, imagens e áudios de forma mais segura e rápida.

A grande divergência doutrinária acerca do *streaming* baseia-se na controvérsia relativa à natureza jurídica dessa obrigação de fornecimentos de dados, pois, enquanto alguns a caracterizam como obrigação de fazer, outros a qualificam como obrigação de dar. Sendo uma obrigação de fazer, o imposto correto é o ISSQN, contudo, caso se entenda como uma obrigação de dar, seria objeto de incidência do ICMS.

A obrigação de dar se configura principalmente na entrega de coisa com alteração da propriedade, como é o caso do contrato de compra e venda. Embora não seja um traço exclusivo, a transmissão da propriedade vem sendo exemplo clássico de obrigação de dar. Quando se analisa o serviço de streaming, observa-se que o conteúdo fica à disposição do usuário unicamente na plataforma digital do prestador de serviço - e não do computador pessoal do tomador - ou seja, não ocorrendo o *download* do material acessado. Também não se configura a transferência da titularidade dos dados acessados, elemento fundamental para a caracterização do fato gerador do ICMS.

Quanto à obrigação de fazer, esta pode ser conceituada "como uma obrigação positiva cuja prestação consiste no cumprimento de uma tarefa ou atribuição por parte do devedor"<sup>10</sup>. Isto é, ao se elaborar um contrato de prestação de serviço cujo objeto seja a disponibilização de dados em uma

---

de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)".

<sup>10</sup> TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 59. 6v.



plataforma digital, a qual o usuário poderá acessar de forma remota, estar-se-á executando uma obrigação de fazer específica.

Empresas com Netflix ou Spotify, por exemplo, exercem uma atividade de construção de plataforma digital, controlando o acesso e desenvolvendo serviços individualizados para seus usuários. O Netflix vem expandindo sua proposta ao criar, ele próprio, séries e filmes exclusivos para seus assinantes. Quanto ao Spotify, segundo a utilização feita pelo usuário, ele vai formulando listas de músicas individualizadas segundo o perfil de cada cliente.

O direito deve ser interpretado segundo as inovações sociais e tecnológicas. Não se pode compreender prestação de serviço tão somente como se caracterizava a época da promulgação da Constituição de 1988. A moldura normativa deve ser interpretada considerando o tempo e espaço no qual a norma esteja inserida. A prestação de serviço hoje, mormente no campo digital, dispensa a presença física do prestador, enquadrando-se como serviço a análise do próprio elemento constitutivo da atividade, como no caso do Netflix e do Spotify.

A principal diferença entre obrigação de dar e obrigação de fazer é que na primeira o objeto da prestação já se encontra perfeito e acabado, pronto para entrega do destinatário, enquanto na obrigação de fazer existe uma atividade ativa do prestador. Ao analisar os serviços de *streaming*, percebe-se que o objeto não se encontra acabado – como a revenda de uma roupa – mas o prestador vai estar em constante realização da atividade de atualização, melhoramento e disponibilização do produto.

Ao se trabalhar com as tecnologias digitais, a linha divisória entre obrigação de fazer e dar pode ser um tanto nebulosa, devendo-se analisar caso a caso, considerando as particularidades de cada demanda. Relativamente ao serviço de *streaming*, o prestador não apenas desenvolve essa plataforma, como também

disponibiliza meios para que os assinantes entrem em contato e resolvam quaisquer problemas surgidos durante o contrato de prestação de serviço.

Com a Súmula Vinculante 31 o STF pacificou o entendimento que serviço de locação de bens móveis não é hipótese de incidência do ISSQN. Esse é o argumento mais utilizado para enquadrar o streaming como obrigação de dar, afirmando que haveria apenas um “empréstimo” dos dados disponibilizados, argumento esse insubsistente. Pega-se o exemplo de uma locadora de DVD – não incidência do ISSQN – o produto, normalmente filmes e seriados, já se encontra fisicamente disponível ao usuário, sem quaisquer serviços adicionais da locadora. Contudo, quando se examina o Netflix, observa-se que há um trabalho constante desenvolvido pelos prestadores, construindo uma plataforma virtual, mantendo-a atualizada e em funcionamento, individualizando o serviço segundo o perfil de cada usuário e elaborando novas produções cinematográficas exclusivas. Há uma clara distinção entre o serviço de locação de DVD e os serviços da Netflix.

Ademais, quando há conjuntamente a prestação de serviço e o fornecimento de bem, se a atividade estiver prevista na lista anexa da LC 116, dever-se-á cobrar o ISSQN, como ocorre no caso dos serviços de *streaming*. Ou seja, deve-se ser exigido o ICMS apenas quando houver previsão expressa na lei complementar da incidência deste imposto.

Desta feita, acertada a colocação dos serviços de *streaming* como fato gerador do ISSQN, sendo uma inovação necessária para equalizar os custos de serviço de *streaming*, a exemplo do Netflix, e do serviço de TV a cabo.

Uma última reflexão quanto ao serviço de *streaming* diz respeito ao sujeito ativo para sua arrecadação. Como a hipótese do item 1.09 da LC 116 não se encaixa nas exceções quanto à sujeição ativa, o município competente para a cobrança do ISSQN será o do local do estabelecimento do prestador, isto é, onde

o site é registrado para fins de domínio. A consequência é que toda a arrecadação decorrente desses serviços, referentes aos usuários espalhados pelo território nacional, será concentrada em um único município. Aqui caberia uma ponderação quanto à proporcionalidade da repartição das receitas entre os municípios do prestador e do tomador do serviço, visando um maior equilíbrio nas receitas municipais fiscais. Essa foi a linha seguida pela LC 157 no que tange ao combate à guerra fiscal e aos serviços de cartão de crédito e plano de saúde, e pode ser uma tendência mundial (no que tange ao IVA em outros países), voltada à destinar o tributo ao local onde o tomador do serviço (ou, no caso de mercadoria, o seu consumidor) está localizado. No caso do Brasil, porém, além de demandar alteração legislativa de maior monta, enfrentaria dificuldades de ordem técnica, à luz da imensa quantidade de municípios, a diversidade de suas legislações e a extensão territorial do país, aspectos que inclusive tornam problemática as alterações já levadas a efeito nesse sentido pela LC 157, assunto ao qual se retornará mais adiante.

Por fim, o §1º do art. 1º da LC 116 determina que o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado fora do país. Caso a empresa de *streaming* esteja localizada no fora do território nacional, deverá ser cobrado o tributo do importador do serviço, no caso, os usuários destas plataformas digitais. O problema se apresenta para o reconhecimento desse usuário e o município de seu domicílio, vez que esses serviços possuem cláusulas de sigilo de informações. Estando o prestador no exterior e seus usuários no Brasil, seria preciso quebrar o sigilo de dados destes para saber por onde navegam e o que fazem na *internet*, o que envolve dificuldades de ordem técnica e jurídica importantes. A administração tributária teria um novo desafio em localizar os respectivos usuários e fazer a cobrança

através do lançamento, o que tornaria ainda mais complexa a arrecadação do ISSQN.

### 3.4. "Outros" serviços de transporte (v.g., *Uber*)<sup>11</sup>

A previsão inicial trazida na LC 116 previa a incidência do imposto sobre serviços de transporte de natureza municipal. Elaborada de maneira mais ampla, possibilitava um rol extensivo de interpretação da atividade administrativa. Contudo, a dicção atual estabelece, em um primeiro momento, a incidência do ISSQN em transportes coletivos rodoviários, metroviários, ferroviários e aquaviários de passageiros. A modificação trouxe uma maior segurança aos serviços, estatuidando quais atividades coletivas podem ser consideradas como fato gerador do tributo.

O ponto 16.02, ratificando a proposta de atualização da lei, prevê que sejam tributados outros serviços de transporte municipais. Nesse item, o legislador possibilitou a incidência de do ISSQN nos serviços de transporte prestado por meio de plataformas digitais, como a *Uber*.

Com a alteração da LC 157, surge a possibilidade de os Municípios regularem a atividade desenvolvida por essas empresas de transporte através de aplicativos, de forma a normatizar esses serviços em seus territórios, ensejando a cobrança do ISSQN.

Assim, os serviços como táxi e transporte privado viabilizado por aplicativos passam a ser fatos geradores do imposto aqui tratado. Com a inserção desse item, a LC 157 possibilita a regularização de um fato do mundo do ser: o transporte municipal privado por intermédio de aplicativos, isso porque essa

---

<sup>11</sup> A redação original da lista era: "16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.". Com a LC 157, alterou-se a redação do item 16.01, e acrescentou-se o item 16.02, nos seguintes termos: "16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; 16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal."

espécie de serviço já funciona em muitos dos municípios brasileiros, estando agora permitida a cobrança do ISSQN.

### 3.5. Monitoramento de semoventes<sup>12</sup>

No ponto 11.02 há um alargamento das competências para a cobrança do imposto. A redação da LC 116 previa apenas a incidência do ISSQN quando houvesse a prestação de serviço de vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas. Contudo, a LC 157/2016, explicitou-se que o imposto poderá ser instituído não apenas sobre a segurança, o monitoramento e a vigilância de pessoas e bens, mas também de semoventes. Trata-se de ampliação completamente desnecessárias, pois não há terceira classe, semoventes, ao lado de pessoas e bens. Os semoventes são um tipo ou espécie de bem, já estando, assim, clara e obviamente abrangidos pela redação original do dispositivo. O alargamento, porém, deixa clara, e explícita, a preocupação do legislador com a minudência da lista, a evidenciar sua taxatividade.

### 3.6. Composição gráfica e industrialização por encomenda<sup>13</sup>

Quanto às modificações introduzidas no tópico 13.05, percebe-se, mais uma vez, a preocupação do legislador em complementar minuciosamente o dispositivo da composição gráfica e suas exceções. Aqui, houve uma ampliação

---

<sup>12</sup> Redação original: “11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas”. Com a LC 157 passou a ter o seguinte texto: “11.02 - Vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes”.

<sup>13</sup> Redação original: “13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia”. Com a LC 157, teve a seguinte alteração: “13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS”.



das prestações de serviço de construção de material em gráficas, trazendo-se explicitamente as exceções legais e a aplicabilidade do ICMS.

Assim, havendo a prestação de serviço de composição gráfica, ocorre a realização do fato gerador do ISSQN. Contudo, caso o escopo final seja a incorporação desse serviço a um bem destinado a posterior circulação, tem-se o fato gerador do ICMS, excluindo-se a incidência do ISSQN.

A referida atualização da composição gráfica ratificou o teor da súmula 156<sup>14</sup> do STJ. O Recurso Especial 1.235-SP, o qual serviu de precedente para a formulação da súmula, enuncia que quando o prestador de serviço executa impressos somente sob encomenda para consumidores finais, aplica-se o ISSQN, visto que “impressos gráficos que sejam colocados em circulação, para encomendantes usuários finais ou para compradores incertos em pública oferta, quando circulam não acarretam a incidência do ICM, só a do ISS” (Súmula 156, STJ).

O tópico 13.05, em conformidade com o posicionamento supracitado, excepciona que quando a composição gráfica tiver por destinatário a posterior operação de comercialização ou industrialização – ou seja, não for consumidor final – estará sujeita a incidência do ICMS.

### 3.7. Formação e manutenção de florestas<sup>15</sup>

No item que trata sobre formação e manutenção das florestas, a LC 157/2016 acrescentou diferentes objetos de realização do imposto sobre

---

<sup>14</sup> A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

<sup>15</sup> Redação original: “7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres”. Passou a ter a seguinte redação: “7.16 - Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios”.

serviços, indo além do reflorestamento, da semeadura e da adubação e trazendo outras seis hipóteses de incidência do tributo.

Apreende-se do seu novo texto que, embora o legislador traga a hipótese de tributar variáveis do florestamento, deve-se manter o universo interpretativo dentro das possibilidades trazidas com a LC 157/2016. A expressão “congêneres”, presente no tópico 7.16, bem como nos demais itens da lei, não retira o caráter taxativo da LC 116/2003.

Deve-se interpretá-lo como variações terminológicas do mesmo núcleo das hipóteses de incidência previstas na lei. Corrobora-se a restrição das hipóteses elencadas no 7.16, considerando que as alterações trazidas vieram ampliar a incidência do tributo, ao passo que concedem maior segurança jurídica aos contribuintes.

### **3.8. Plastificação e acabamento<sup>16</sup>**

O tópico 14.05 estabelece novas hipóteses de incidência, enumerando dezesseis serviços relacionados ao trabalho de acabamento e plastificação. Novamente, tem-se um demonstrativo da restrição tributária presente na lista anexa da LC 166/2003, ratificada na minuciosa previsão de serviços tributados com o ISSQN.

### **3.9. Traslado intramunicipal de corpos e cessão de espaço para sepultamento<sup>17</sup>**

---

<sup>16</sup>LC 157 acrescentou novas hipóteses de incidência: “14.05 - Restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer”.

<sup>17</sup> Na redação original havia a seguinte previsão: “25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos”. Com a LC 157 alterou-se para: “25.02 - Traslado intramunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos”. Acrescentando, também, o tópico 25.05, o qual tem a seguinte redação: “Cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento”.

A LC157/2016 ampliou as previsões de incidência do imposto quando o serviço prestado envolver sepultamento. A lei 166/2003 previa apenas como hipótese de incidência a cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

A ampliação diz respeito não apenas à cremação, mas também à cessão de uso dos espaços em cemitérios destinados ao sepultamento. Nesse caso, no serviço prestado por meio dos cemitérios passa a incidir o ISSQN.

Contudo, não houve apenas a ampliação do objeto de incidência, mas também atualização da lei, vez que trouxe a possibilidade de os municípios cobrarem o imposto não apenas nos casos de cremação ou sepultamento, mas, também, nas hipóteses de serviço de traslado intramunicipal de corpos ou partes de corpos cadavéricos.

### 3.10. Colocação de piercings<sup>18</sup>

Quanto ao item 6.06, dentre as inovações trazidas pela LC 157, cita-se a colocação de *piercings*, aplicação de tatuagens e serviços congêneres a esses elencados. Aqui, não se trata de ampliação da hipótese de incidência de prestação de ofício, mas de novos serviços que passam a ser hipóteses de incidência do imposto sobre serviço de qualquer natureza.

### 3.11. Guinchos e içamentos<sup>19</sup>

Elencados na LC 157, o serviço de guincho intramunicipal e os serviços de guindastes e içamentos passam a ser objeto de cobrança do imposto aqui tratado. Contudo, não foi esclarecido qual o município competente para cobrar

---

<sup>18</sup> Nova hipótese de incidência trazida na LC 157: “6.06 - Aplicação de tatuagens, **piercings** e congêneres”.

<sup>19</sup> Sem previsão na redação original, a LC acrescentou o item 14.14: “Guincho intramunicipal, guindaste e içamento”.

o tributo no caso de serviço de guincho que se inicia em um município e termina em outro.

Como a lei especifica o serviço intramunicipal, havendo a prestação do serviço de guincho iniciado em um município e terminado em outro, defende-se a não incidência do ISSQN, diante da obrigatoriedade de interpretação literal do dispositivo, o qual não tratou de serviços intermunicipais. Por outro lado, pode-se suscitar a incidência do ICMS em tais casos, diante da verificação do transporte do bem içado ou guinchado de um Município a outro, o que igualmente afasta a incidência do ISS.

### 3.12. "Inserção" de material de publicidade<sup>20</sup>

A última alteração na lista anexa da LC 166 feita pela LC 157 diz respeito à colocação de material de propaganda e publicidade em qualquer meio de divulgação. Desta forma, o serviço de propaganda e publicidade envolvendo textos, desenhos e outros materiais passa a ser hipótese de incidência do imposto.

Pode-se trazer como exemplo da previsão legal a produção de material de propaganda de uma empresa de publicidade destinado a promover determinada loja nas redes sociais. Nesse caso, passa a incidir o ISSQN. A lei já traz os casos de não incidência do imposto: quando a publicidade for veiculada em livros, periódicos e radiodifusão, seguindo a imunidade prevista na Constituição Federal.

---

<sup>20</sup>A LC 157 acrescentou o item 7.25, trazendo a seguinte redação: "Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)".

#### 4. AS MODIFICAÇÕES DA LC 157/2016 E A COMPLEXIDADE NA COBRANÇA DO IMPOSTO

A problemática da competência tributária municipal e sua dinâmica com o federalismo fiscal ensejou e vem ensejando diversas controvérsias a respeito do tema. A Constituição Federal, em seu artigo 146-A<sup>21</sup>, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer diretrizes que coíbam desequilíbrios entre os entes federados.

Em um país com 5.570 municípios, fora o Distrito Federal, é imprescindível uma lei complementar que venha trazer certo equilíbrio em alguns aspectos essenciais de cada lei municipal que discipline a cobrança do imposto sobre serviço. A lei complementar 116 de 2003 é publicada com esse objetivo: harmonização e limite à competência tributária municipal.

Outra importante função da lei complementar supramencionada, conforme mencionado no tópico 1 do presente artigo, é criar barreiras para impedir a guerra fiscal e disponibilizar segurança jurídica no tratamento econômico das prestações de serviço.

Para alcançar esses objetivos, deve o legislador ocupar-se não apenas com os componentes normativos estruturais, mas, também, com suas consequências fáticas. Pensar em uma lei que venha disciplinar, em âmbito nacional, elementos da obrigação tributária como alíquota e divergência entre competências tributárias é pensar em uma lei complementar que venha simplificar e pacificar a cobrança do tributo.

Não é o que se percebe ao analisar a Lei Complementar 157/2016. As inúmeras exceções previstas em seu texto e, especialmente, a determinação da

---

<sup>21</sup> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.



competência tributária, vão acarretar séria instabilidade jurídica, prejuízos aos contribuintes, aumento de obrigações tributárias acessórias para a fiscalização do pagamento e, conseqüentemente, crescimento da evasão fiscal. Em oposição a isso, necessário seria editar leis que simplifiquem os mecanismos de cobrança e pagamento do tributo. Contudo, a LC 157/2016, no que se refere à competência tributária e suas restrições, vem atravancar ainda mais a sistemática do ISSQN.

Em seu artigo 1º, estabelece como regra que a localidade na qual é devido o imposto é o local do estabelecimento do prestador. Contudo, segue trazendo vinte e cinco exceções à regra, agravadas por outras disposições ao longo do seu texto.

Importa destacar que uma das questões que merece acurada atenção é a inserida no inciso XXIV do art. 3º da LC166/03, o qual estabelece que a competência para a cobrança do ISSQN é "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".<sup>22</sup>

Por conseguinte, o legislador inseriu uma exceção à regra da competência do local do estabelecimento do prestador do serviço, afirmando que, no caso das empresas de cartão de crédito, consórcio, administradora de fundos e congêneres, o imposto deve ser pago no local do domicílio do tomador do serviço.

Da dicção legal extrai-se que, caso uma empresa de cartões de crédito preste serviço para cinco mil municípios diferentes, o imposto sobre serviço deve ser pago em cada um dos municípios nos quais tenha havido a prestação da atividade.

---

<sup>22</sup> 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

O Brasil possui mais de 5.500 municípios, o que significa que cada município terá sua legislação própria quanto ao imposto. Essas milhares de legislações diversas tornam hercúlea a observância da obrigação principal e das obrigações acessórias estipuladas por cada município.

A complexidade do recolhimento do ISSQN poderá acarretar, em muitos casos, a invalidade do seu pagamento, bem como constituir obstáculo para a formação de novos negócios devido ao alto grau burocrático dos mesmos, indo de encontro ao mais moderno sistema de gestão administrativa.

A incerteza tributária e as elevadas obrigações burocráticas para o adimplemento do imposto tornam demasiadamente difícil seu cumprimento e geram, conseqüentemente, a diminuição de riquezas.

O escopo do legislador ao estabelecer o domicílio do tomador do serviço como competente para a cobrança do ISSQN foi o de equalizar o recolhimento do imposto entre os municípios, contudo, a consequência prática desse dispositivo – o desestímulo às práticas negociais – pode ser ainda mais prejudicial às economias locais e à arrecadação tributária.

Esses impactos tendem a se abater com ainda mais gravidade sobre as pequenas empresas, as quais não possuem um aparato logístico e legal que as possibilite investir em diversos municípios segundo a disciplina atual do domicílio do tomador.

Outros serviços excepcionados foram os planos de saúde.<sup>23</sup> Segundo o inciso XXIII do art. 3º da LC 116/2003, o município competente para o recolhimento do ISSQN é o do tomador do serviço.

---

<sup>23</sup> 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.

Assim, caso um plano de saúde atue em âmbito nacional, deverá ser recolhido o ISSQN em cada município onde haja pacientes. Contudo, a questão não foi bem elaborada pelo legislador. Basta pensar na situação em que o plano de saúde "A" presta serviço no município "Z", mas o paciente, domiciliado no município "Z" viaja para a cidade "Y" e lá vem a ser atendido. Nessa hipótese, qual será o município competente para o recolhimento do ISSQN?

O que se percebe é que a Lei Complementar 157/2016, no que tange à delimitação da competência para a cobrança do imposto, trouxe uma ampla lista de exceções à regra geral do estabelecimento ou domicílio do prestador do serviço, o que aumenta a complexidade do recolhimento do ISSQN e dificulta o fiel cumprimento, pelos contribuintes, das obrigações tributárias principais e acessórias relativas a esse imposto.

Quanto ao tema das exceções aqui elencadas, importa destacar a ADI 5835 com pedido de liminar, ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro-CONSIF, requerendo a inconstitucionalidade do art. 1º da LC 157/2016

o qual modificou o art. 3º da LC 116, em seus incisos XXIII<sup>24</sup>, XXIV<sup>25</sup> e XXV<sup>26</sup> e os parágrafos 3º e 4º<sup>27</sup> da LC 116.

A autora peticionou nos autos do processo para conferir medida cautelar suspendendo a executoriedade do art. 1º da LC 157 até que o Congresso Nacional edite as normas necessárias para dar completude à LC 116 e dirimir quaisquer controvérsias quanto à competência para a cobrança do respectivo imposto. Em seu voto, o relator Ministro Alexandre de Moraes traz os argumentos da autora:

Noticiam as Requerentes que, após a adoção do rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, foram editados atos normativos municipais conferindo tratamento tributário diferente aos serviços discutidos na presente ação. Argumentam que referida disparidade decorreria da indeterminação normativa constante da Lei Complementar 157/2016, a qual teria ensejado conflitos de competência entre Municípios da Federação, que disciplinaram distinta e contraditoriamente a definição de quem seriam os tomadores dos serviços tributados. Cita atos normativos que exemplificariam a situação. Informam que a própria Confederação Nacional dos Municípios CNM - teria se manifestado no sentido de que apresentaria emenda a projeto de lei em trâmite no Congresso Nacional para definir *quem são*

---

<sup>24</sup> XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 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) e 5.09 (Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.)

<sup>25</sup> 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 (Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres);

<sup>26</sup> XXV - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring)) e 15.09 (Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing)).

<sup>27</sup> § 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.

§ 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.

*os tomadores de serviços de administração de cartão de crédito, de leasing, de planos de saúde e de fundo de investimento.* Narram que a disciplina das obrigações acessórias e de normas atinentes à responsabilidade pelo recolhimento do tributo estabelecidas pelos Municípios para a tributação dos serviços em questão também seguiu padrões distintos (ADI 5835, Rel. Alexandre de Moraes, 23 de março de 2018).

Parte do voto supracitado demonstra como a edição da LC 157 e suas alterações, no lugar de solucionar as controversas quanto à competência dos municípios para o recolhimento do ISSQN, resultou numa insegurança jurídica quanto a quem seriam os tomadores de serviço, bem como as divergências entre as diversas leis municipais que estão tratando de forma distinta e contraditoriamente dos elementos essenciais para definição da sujeição ativa do imposto aqui tratado. Em seu voto, o relator concedeu a cautelar, suspendendo os efeitos do art. 1º da LC 157. Fundamentou sua decisão na insegurança jurídica gerada pela incerteza quanto a quem seria o “tomador do serviço” e, conseqüentemente, o que poderia gerar a bitributação. Destacou também a dificuldade de aplicação da referida lei em decorrência dos inúmeros normativos municipais que divergem entre si, o que poderia comprometer, inclusive a regularidade da atividade econômica. Segue parte do julgado:

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 inoccorrência de correta incidência tributária. A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a 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. Em hipótese assemelhada, esta SUPREMA CORTE teve a oportunidade de invalidar norma geral de direito tributário, com fundamento na dificuldade de sua aplicação, que teria fomentado conflitos de competência entre unidades federadas (ADI 5835, Rel. Alexandre de Moraes, 23 de março de 2018).

A cautelar foi concedida em 23 (vinte e três) de março do presente ano, estando a ADI no aguardo para a decisão definitiva de mérito. Considerando que o ISSQN é o imposto de maior arrecadação para os municípios brasileiros e que sua cobrança, muitas vezes, enseja uma guerra fiscal entre estes entes federais, uma legislação de âmbito nacional que venha aclarar e delimitar de forma inequívoca qual o município competente para o recolhimento do imposto é de suma importância para a harmonização do Sistema Tributário Nacional e suas circunscrições de competências.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei Complementar 157/2016 surgiu diante da necessidade de atualização da lista anexa à LC 116/2003. O mundo fático encontra-se em constante modificação, exigindo uma continuada remodelação dos aspectos legais, principalmente quanto às leis tributárias.

Analisando a realidade do federalismo fiscal brasileiro, uma das principais finalidades da legislação complementar é coibir a prática da chamada “guerra fiscal” entre os municípios por meio de dispositivos normativos que reprimam essa prática.

Acertadamente, a LC 157 trouxe a previsão da alíquota mínima de 2%, porém estimulou a insegurança jurídica e o embate fiscal, ao determinar que,

havendo o descumprimento desse mínimo, haverá uma transferência da competência para o município onde houve a efetiva prestação do serviço.

Nesse ponto, ver-se-ão grandes controvérsias de ordem prática, no lançamento do imposto sobre serviço. Em um segundo momento do presente artigo, foram abordadas as atualizações da lista anexa da LC 116/2003.

Considerando que o direito tributário é regido, especialmente, pelo princípio da legalidade e que historicamente seu escopo é proteger o contribuinte do arbítrio estatal, filiamo-nos à corrente que defende a taxatividade da lista anexa da LC 116/2003. Considerar esse rol meramente exemplificativo é ir de encontro os alicerces que norteiam toda a atividade da administração tributária, além de tornar inócuo o mecanismo de superação de conflitos entre ISS e ICMS nas operações mistas, o qual ampara-se inteiramente na taxatividade da lista.

Quanto às alterações aos dispositivos específicos da Lei Complementar 157/2016, mostra-se o cuidado do legislador em abranger ao máximo, e de forma minuciosa, os dispositivos que elencam os possíveis fatos geradores do ISSQN.

Considerando que sempre há uma razão para inclusão e modificação da lei tributária pelo legislador, correta se mostra a interpretação de que, respeitando o critério da taxatividade, alteraram-se os dispositivos da LC 116/2003 para corroborar esse entendimento e proporcionar uma maior segurança jurídica ao contribuinte, vez que apenas poderia ser tributado o serviço que se encontre devidamente elencado na legislação.

Percebe-se que as modificações tiveram um caráter positivo ao ampliar os serviços que passam a ser tributáveis pelo imposto, contudo, indo de encontro à simplificação do recolhimento, as inúmeras exceções trazidas em seu texto quanto ao município competente para a cobrança do ISSQN trazem uma complexidade que dificulta sobremaneira a exigibilidade fática do tributo.

O aumento dessa dificuldade prática, como nos casos dos cartões de crédito e dos planos de saúde, acarreta uma maior evasão fiscal, vez que devido à burocracia no cumprimento das obrigações acessórias, os contribuintes se utilizarão de expedientes escusos para o não pagamento do valor devido.

Além de meios ilícitos, esse nível desmesurado de complexidade do imposto desfavorece o próprio desenvolvimento econômico, uma vez que muitas empresas deixarão de investir suas atividades em municípios outros que não sejam seu domicílio tributário.

Da breve análise trazida no presente artigo, observa-se que as alterações impostas por meio da Lei Complementar 157/2016 vieram ao encontro das necessidades de remodelação legal do imposto sobre serviço, contudo, mormente após a caída do veto do Presidente Temer e a entrada em vigor do texto original, quanto ao município competente para cobrança do imposto, os contribuintes enfrentarão sérios problemas de insegurança jurídica, sendo levantados esses questionamentos, a serem respondidos pelo Judiciário.

## 6. REFERÊNCIAS

ANTONPOULOS, Nick; GILLAM, Lee. (Eds.). **Cloud computing**: principles, systems and applications. London: Springer, 2010.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. R Esp. 41.867-4/RS, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1.T, *julgado em* 25/4/1994. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=41867&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=4> Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 156**. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, esta sujeita, apenas, ao ISS. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_11\\_capSumula156.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula156.pdf)> Acesso em: 26 jun. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5835, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 23/03/2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, José Eduardo Soares. ICMS. ISS – Comunicação Eletrônica. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 78, 2000

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, 6v.