

**Doc. 6 – Parecer do Professor
Humberto Ávila -
Inconstitucionalidade da LC 157**

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

PARECER

CONSULENTES

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ADMINISTRADORAS DE CONSÓRCIOS
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E SERVIÇOS
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS EMPRESAS DE *LEASING*
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS ENTIDADES DE MERCADOS FINANCEIROS E DE CAPITAIS
FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS

OBJETO

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR nº. 157/2016. REJEIÇÃO DE VETOS. REPUBLICAÇÃO. ALTERAÇÃO DO SUJEITO ATIVO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. FATO GERADOR. ASPECTO PESSOAL COMO DECORRÊNCIA DO ASPECTO MATERIAL. INCONSTITUCIONALIDADE. CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. FALTA DE CUMPRIMENTO DA FINALIDADE. INDETERMINAÇÃO EXCESSIVA. SEGURANÇA JURÍDICA. DESPROPORCIONALIDADE. PROIBIÇÃO DE EXCESSO. IRRAZOABILIDADE.

SUMÁRIO

1. A CONSULTA. 2. O PARECER. 2.1 A VIOLAÇÃO AO ARTIGO 156, INCISO III: O ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS. 2.2 A VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146, INCISO I: A LC nº. 157/2016 NÃO CUMPRE A FINALIDADE DE DIRIMIR CONFLITOS DE COMPETÊNCIA. 2.3 A VIOLAÇÃO AOS POSTULADOS DA PROPORCIONALIDADE, PROIBIÇÃO DE EXCESSO E RAZOABILIDADE. 3. CONCLUSÕES.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

1. A CONSULTA

1.1 A Lei Complementar nº. 157, de 29 de dezembro de 2016, foi sancionada pelo Presidente da República, tendo como objeto alterações na Lei Complementar nº. 116/2013. Ela estabeleceu nova redação para o artigo 3º da Lei Complementar nº. 116/2013, criando novas exceções relativas ao sujeito ativo do Imposto sobre Serviços – ISS (artigo 1º).

1.2 O Presidente da República vetou as alterações atinentes aos incisos XXIII, XXIV e XXV. Segundo estes incisos, a competência para a cobrança de ISS, que antes era do Município onde estava localizada a sede do estabelecimento prestador, passaria a ser a do domicílio do tomador dos serviços nos subitens 4.22, 4.23 e 5.09 (inciso XXIII), subitem 15.01 (inciso XXIV) e subitens 10.04 e 15.09 (inciso XXV). Os vetos, no entanto, foram rejeitados pelo Congresso Nacional, que republicou a lei em sua redação original em 01.06.2017.

1.3 De acordo com a redação prevalente do artigo 1º da LC nº. 157/2016, o artigo 3º da LC nº. 116/2003 passa a contar com novos incisos excepcionais em relação à determinação do sujeito ativo do ISS. A regra geral, contida no *caput* deste dispositivo, é a de que “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador”, salvo nas hipóteses excepcionais listadas em seu inciso. Esta a determinação da lei:

Art. 1º A Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento,

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Partes mantidas)

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;

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

1.4 Isso significa dizer que a nova redação do dispositivo altera o sujeito ativo do ISS nas operações de prestação de serviço listadas em seus novos incisos, dentre elas aquelas referidas nos itens 15.01 e 15.09 da Lista Anexa de Serviços prevista na LC nº. 116/2003, a saber:

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.

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*).

1.5 Diante desse quadro, honram-me as Consulentes, entidades representativas dos interesses dos segmentos econômicos atingidos pela mudança legislativa, com pedido de parecer para esclarecer se a alteração introduzida pelo artigo 1º da Lei Complementar nº. 157/2016 é constitucional ou se ela viola o disposto nos artigos 156, inciso III, e 146, inciso I, da Constituição. É o que se passa a responder objetivamente.



HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2. O PARECER

2.1. A VIOLAÇÃO AO ARTIGO 156, INCISO III: O ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

2.1.1 A questão principal a ser debatida neste parecer diz respeito a saber se as alterações introduzidas pela LC nº. 157/2016 são constitucionais. Em primeiro lugar, é preciso responder se a lei complementar teria competência para alterar o aspecto pessoal da obrigação tributária relativa ao ISS, ou se, por uma decorrência da própria norma constitucional, o Município competente para a cobrança do ISS é aquele no qual ocorre o fato gerador do tributo, ou seja, a prestação de serviço – independentemente do local do domicílio do tomador do serviço.

2.1.2 A Constituição Federal de 1988 (adiante CF/88) atribui poder aos Municípios para instituir imposto sobre “*serviços de qualquer natureza*” no artigo 156, inciso III. Como se vê, a CF/88 empregou a expressão “*serviços*”. Desse modo, a competência tributária municipal só surge quando de fato houver serviço sendo prestado, o que impõe a verificação de qual é a definição constitucional deste termo, para saber se ela não implica, de forma implícita, um determinado sujeito ativo.

2.1.3 A CF/88 atribuiu poder de tributar aos Entes Federados por meio de regras de competência. Essas regras referem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. A respeito das regras de competência já decidiu o Supremo Tribunal Federal,

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

ao asseverar que o intérprete “... não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis”.¹

2.1.4 A CF/88, quando utiliza um termo, sem conceituá-lo de modo diverso, termina por incorporar o conceito que é utilizado no direito infraconstitucional vigente antes da sua promulgação. Também a esse respeito decidiu repetidamente o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal: ao julgar a instituição da contribuição social sobre o *faturamento*, decidiu que o conceito de faturamento seria aquele estabelecido no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito de faturamento previsto no Decreto-Lei nº. 2.397/87 (receita bruta proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços);² ao analisar a incidência da contribuição social sobre a folha de *salários* sobre as remunerações pagas a administradores, avulsos e autônomos, decidiu que o conceito de salário seria aquele instituído no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito previsto na Consolidação das Leis do Trabalho (remuneração paga pelo empregador ao empregado, assim considerado aquele que mantém vínculo contínuo de subordinação com seu empregador);³ ao analisar a instituição do imposto sobre circulação de *mercadorias* sobre a importação de mercadorias por pessoa física, decidiu que o conceito de mercadoria seria aquele estabelecido no direito infraconstitucional pré-constitucional, a saber, o conceito de mercadoria previsto no Código Comercial (coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com habitualidade).⁴

¹ STF, Recurso Extraordinário nº. 71.758, Relator Ministro Thompson Flores, RTJ 66, p. 150.

² STF, Recurso Extraordinário nº. 150.755-1, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 20.08.93.

³ STF, Recurso Extraordinário nº. 166.772-9, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 16.12.94.

⁴ STF, Recurso Extraordinário nº. 203.075-9, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ 29.10.99.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.1.5 As decisões acima referidas, às quais outras poderiam ser somadas, são categóricas no sentido de que as regras constitucionais atributivas de competência, quando empregam termos cujas propriedades já haviam sofrido um processo anterior de conotação pelo direito infraconstitucional pré-constitucional, incorporam os conceitos nele previstos. Além de categóricas, as decisões do Supremo Tribunal Federal são reiteradas. Longe de serem isoladas ou díspares, elas fluem sempre na mesma direção: os conceitos, ao serem incorporados ao direito constitucional, fixam “balizas constitucionais” que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional. Entendimento contrário, no sentido de que os conceitos constitucionais poderiam ser largueados pelo Poder Legislativo, levaria à implosão do sistema rígido de discriminação de competências exclusivas e excludentes previsto na CF/88.⁵

2.1.6 Mas se os limites conceituais postos pelas expressões constantes das regras de competência não podem ser transpostos, então é preciso, antes de tudo, demarcar quais são as fronteiras que limitam a competência constitucionalmente prevista para os Municípios instituírem o imposto sobre serviços. Para tanto, faz-se necessário analisar as propriedades exprimidas por esse conceito, propriedades estas que precisam estar presentes de forma cumulativa para que se possa falar em “serviço” para fins da incidência da competência tributária municipal.

2.1.7 O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a instituição do imposto sobre serviços relativamente aos contratos de locação, decidiu que o conceito de serviço seria aquele previsto no direito infraconstitucional pré-constitucional, qual seja, o conceito de obrigação de fazer previsto no Código Civil: esforço humano empreendido em benefício de outrem (STF, Recurso Extraordinário nº. 116.121-3, Tribunal Pleno, Relator Ministro Octávio Gallotti, Relator para Acórdão Ministro Marco

⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 265 e ss.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

Aurélio, julgado em 11.10.00, p. 17). O voto do Ministro Redator para o acórdão, Marco Aurélio, não deixa dúvidas:

“Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.”

2.1.8 A mesma interpretação foi confirmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal ao julgar o caso sobre a incidência de ISS sobre as operações de *leasing*. Naquela ocasião, o Tribunal confirmou o conceito constitucional de serviço, de acordo com o qual exige-se como elemento central uma obrigação de fazer e não uma obrigação de dar. Nesse sentido, a ementa:

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 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. (STF, Recurso Extraordinário nº. 547245, Relator Ministro Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009) (Grifos meus)

2.1.9 Essa correta constatação, feita pelo Supremo Tribunal Federal, no entanto, poderia ser feita pela própria análise do sistema constitucional brasileiro, cuja estrutura é marcada por rígidas definições de conteúdo, a partir das quais se garante aos Entes Federados e apenas estes a criação de impostos sobre fatos que se enquadrem no âmbito de referibilidade decorrente da interpretação das palavras empregadas pela Constituição. Dessa forma, é evidente e lógico que não pode haver coincidência de

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

significado entre as diferentes expressões constantes dos dispositivos constitucionais atributivos de competência.

2.1.10 No que tange ao ISS, em comparação com os demais tributos, pode-se dizer que há uma reserva constitucional material estabelecida indiretamente, tendo em vista que a Constituição, fixando a sua divisão de competências no Estado Federal, ao atribuir poder para um Ente Federado tributar um fato, implicitamente atribui poder para outro Ente Federado tributar fato diverso. Como o poder para tributar as vendas de bens e, portanto, as obrigações de dar, foi atribuído aos Estados pela competência para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, a palavra “*serviços*”, na regra de competência para tributar a prestação de serviços, só pode ser conceituada como uma obrigação de fazer, tendo em vista o sistema de discriminação de competências em que estas são exclusivas e excludentes entre si.

2.1.11 A partir desta constatação, várias implicações devem ser reconhecidas. A principal delas é que se o fato gerador do ISS corresponde a uma obrigação de fazer, ou seja, de prestar um serviço, o Município competente para a sua cobrança necessariamente será aquele no qual ocorre tal fato gerador: onde há prestação de serviço. Veja-se que a Constituição refere-se sempre à *prestação de serviço* e não à *tomada de serviço*. Isso significa dizer que a própria regra de competência, ao especificar o aspecto material (prestação de serviço), implicitamente determinou também o seu aspecto pessoal (Município onde ocorre a prestação do serviço). O segundo está necessariamente atrelado ao primeiro, daí por que alterá-lo significa comprometer o próprio fato gerador desta obrigação tributária, constitucionalmente previsto.

2.1.12 Com efeito, as normas tributárias caracterizam-se como prescrições de estrutura condicional, ao referirem o que se deve fazer ou não fazer verificadas certas circunstâncias. Como destaca GUASTINI, um

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

enunciado condicional ou hipotético pode ser analisado pelos elementos que o compõem: (a) o antecedente, *prótase*, ou seja, a parte do enunciado que determina a condição (“se...”); e (b) o conseqüente, *apódose*, ou seja, a parte do enunciado que estatui a consequência (“...então...”).⁶ Cada norma jurídica, portanto, pode ser reconstruída por meio de uma estrutura sintática (uma forma lógica) condicional do tipo: “Se F, então G” na qual: (i) o antecedente (F) refere-se a uma classe de circunstâncias de fato, e (ii) o conseqüente refere-se a uma classe de consequências jurídicas. O antecedente responde à questão: “o que é disciplinado?”, enquanto o conseqüente responde à questão: “como é disciplinado?”.⁷

2.1.13 Estas considerações singelas demonstram que há uma vinculação necessária entre a hipótese e a consequência, não podendo estes elementos serem separados ou divididos, sem que a própria estrutura da norma seja alterada. Ora, se a Constituição prescreveu a norma “Se houver prestação de serviço, então o Município tem competência tributária para cobrar ISS”, tal norma não pode ser alterada pela legislação infraconstitucional. Com isso se quer dizer que o sujeito ativo do ISS encontra-se implicado pela estrutura da norma criada pela Constituição ao delimitar o fato gerador deste tributo. Trata-se de uma norma implícita, assim conceituada por GUASTINI:

“São implícitas (...) as normas derivadas das normas formuladas (ou por uma combinação de normas formuladas, ou por uma combinação de fragmentos de normas formuladas) por meio de processos de argumentação de vários tipos, ora lógicos (ou seja, dedutíveis), ora pseudo-lógicos (por exemplo, por meio de analogia)”.⁸

⁶ GUASTINI, Riccardo. *La sintassi del Diritto*. Torino: Giappichelli Editore, 2011, p. 2011, p. 45.

⁷ GUASTINI, Riccardo. *La sintassi del Diritto*. Torino: Giappichelli Editore, 2011, p. 2011, p. 45-46.

⁸ Idem. *Le Fonti del Diritto*. Milano: Giuffrè Editore, 2010, p. 23.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.1.14 É este o caso da norma constitucional referente ao sujeito ativo do ISS. Trata-se de norma implícita como decorrência lógica do antecedente definido pela Constituição para esta obrigação tributária, qual seja, a prestação de serviço. Como norma de competência, o artigo 156, inciso III, da Constituição possui um duplo aspecto: por um lado, *autoriza* a um Ente Federado a criar um determinado tipo de fonte normativa; e, por outro lado, *define*, ou pelo menos contribui para a definição da fonte em questão.⁹ O dispositivo constitucional não apenas autoriza a cobrança de ISS por parte dos Municípios, como pré-determina o objeto desta cobrança e seus sujeitos.

2.1.15 Assim, a determinação do Município competente para a cobrança de ISS dependerá da análise do tipo de serviço prestado. Isso porque é essencial verificar quais das atividades expostas são as mais relevantes quantitativa e qualitativamente, bem como em que local são desenvolvidas, a fim de, em cotejo com as previsões legislativas e com o entendimento jurisprudencial, indicar qual o Município competente para exigir o ISS. Em alguns casos, o serviço é prestado exatamente na sede da empresa prestadora, em outros, necessariamente fora desta.

2.1.16 Esta é a lógica reconhecida pela própria lei complementar, ao indicar as exceções nas quais, evidentemente, o serviço é prestado em outro local, que não aquele em que localizada a empresa. Nesse sentido, o dispositivo legal:

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:

⁹ GUASTINI, Riccardo. *Le Fonti del Diritto*. Milano: Giuffrè Editore, 2010, p. 28.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

- 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;

2.1.17 As exceções listadas pela LC nº. 116/2003 nos incisos do artigo 3º referem situações em que é evidente que a prestação de serviço ocorre fora do estabelecimento da empresa, como no caso de obras (o serviço é prestado onde se realiza a obra), demolições (o serviço é prestado onde se demole), edificações (o serviço é prestado onde se constrói o edifício), limpeza (o serviço é prestado onde se realiza a limpeza), execução de jardinagem (o serviço é prestado onde está o jardim) e assim por diante.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.1.18 A lógica é bastante singela: reconhece-se que o Município competente para a cobrança, de acordo com a norma constitucional, é aquele do local da prestação. Não obstante esta lógica sempre tenha sido respeitada pela legislação infraconstitucional, a LC nº. 157/2016 rompe este sistema. As novas exceções listadas pela lei em seu artigo 1º (incisos XXIII, XXIV e XXV) contradizem a Constituição ao transformar o Município do tomador do serviço em ente competente para a cobrança de ISS em situações nas quais a prestação do serviço *independe do domicílio do tomador*. Nos itens listados pelos novos incisos, a prestação do serviço refere-se a atos de administração de bens e serviços que necessariamente ocorrem no estabelecimento da empresa prestadora. Há razões fáticas, que dizem respeito à verificação de que tanto qualitativa quanto quantitativamente o serviço é prestado no estabelecimento prestador.

2.1.19 Quatro exemplos podem ser mencionados nesse sentido. Em primeiro lugar, o exemplo do *leasing*. Para que uma operação de *leasing* seja contratada, devem ocorrer, a rigor, as seguintes etapas, nesta cronologia: (1) indicação do cliente (cliente escolhe o veículo, opta por contratar a operação de *leasing* e escolhe a instituição; a concessionária indica o cliente para empresa de *leasing*); (2) obtenção dos dados do cliente para a proposta e envio das informações à empresa de *leasing*; (3) conferência dos dados, análise e aprovação do crédito pela empresa de *leasing*; (4) formalização da proposta; (5) liberação do pagamento do bem; (6) formalização do contrato; (7) o instrumento contratual é remetido ao proponente que, ato contínuo, o assina e o devolve à sede da arrendadora; (8) gestão do contrato (controle de recebimento do valor dos arrendamentos e do valor residual garantido; gestão da cobrança dos valores em atraso; arrecadação de tributos; controle e gestão de fraude; gestão de multas e IPVA não quitados pelo arrendatário; gestão da carteira: valores recebidos, a receber, captação, veículos, inadimplência; gestão da qualidade do atendimento ao cliente e melhoria do produto, bem como relacionamento com concessionárias); (9) liquidação do contrato, em que pode ocorrer uma das seguintes situações: a) rescisão por atraso no pagamento; b) exercício da opção de compra do bem, caso em que a empresa de *leasing* emitirá recibo de venda e endossará o certificado

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

de registro do veículo; c) não exercício da opção de compra do bem, com a devolução do veículo, que ficará na sede para sua alienação a terceiro; d) renovação do contrato, situação em que a empresa de *leasing* procederá à confecção de novo instrumento contratual.

2.1.20 De todas estas etapas, são realizadas no local da sede da arrendadora as etapas 3, 4, 5, 6, 8 e 9. Fora do local da sede da arrendadora somente se procedem as etapas 1, 2 e 7, ou seja, a escolha do veículo pelo cliente; a indicação da empresa de *leasing* pela concessionária ao cliente; a obtenção dos dados do proponente; o envio de seus documentos pessoais recolhidos pela revenda/concessionária à arrendadora; e a assinatura do instrumento contratual pelo proponente que, ato contínuo, é devolvido à sede da arrendadora. Percebe-se, na verdade, que as atividades realizadas pela concessionária nem mesmo integram o negócio de arrendamento mercantil, apenas viabilizam sua contratação à distância. Essas etapas integram a atividade de prospecção de clientes e são realizadas por terceiros mediante contrato de intermediação. Este contrato é autônomo em relação à operação de *leasing* firmada entre a arrendadora e o arrendatário e também é tributado de forma autônoma (subitem 10.04 da Lista de serviços anexa à LC nº. 116/2003).

2.1.21 E mesmo que não fosse assim, qualitativamente, os atos que viabilizam o arrendamento mercantil, considerado pelo Supremo Tribunal Federal como caracterizando um serviço, são praticados na sede da empresa arrendadora por seus funcionários: a formação do fundo, a análise do crédito, a elaboração do contrato, a liberação do veículo e a gestão do contrato. Por isso, não é que o Município competente seja o da sede da empresa tão somente por ser este o local do estabelecimento do prestador – lugar em que a empresa de arrendamento mercantil mantém seus empregados para gerenciar o contrato de arrendamento –, mas por ter ficado comprovado que os serviços são efetivamente prestados nesse local. Não por outro motivo que o Superior Tribunal de Justiça, como adiante

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

analisado, considerou prestado o serviço de leasing no local onde está situado o estabelecimento prestador.

2.1.22 Em segundo lugar, examine-se o exemplo da administração de cartões de crédito e débito. Para que uma operação de cartão de crédito ou débito seja contratada, devem ocorrer, a rigor, as seguintes etapas, nesta cronologia: (1) pedido do cliente para a operadora do cartão de crédito ou débito; (2) envio dos dados do cliente para a aprovação (ou rejeição) do pedido; (3) conferência dos dados, análise e aprovação do cartão pela administradora; (4) formalização da proposta; (5) formalização do contrato; (6) envio do cartão de crédito ou débito para a agência bancária do cliente ou para o seu domicílio; (7) gestão do contrato, que engloba uma série de atividades: a) captura e processamento e agendamento das operações/transações com cartões de crédito ou débito, b) liquidação efetiva das operações com cartões de crédito ou débito, c) controle de envio das faturas, d) transferência dos valores aos estabelecimentos, e) controle de pagamento das faturas, f) cobranças de eventuais débitos, g) cobrança de anuidade, h) intermediação em contestação de faturas.

2.1.23 De todas estas etapas, são realizadas no local da sede da administradora as etapas 3, 4, 5, 6 e 7, isto é, a conferência dos dados para aprovação, a formalização da proposta, a formalização do contrato, o envio do cartão e a gestão propriamente dita do contrato. Fora do local da sede da administradora somente se procedem as etapas 1 e 2, ou seja, o pedido do cliente e o envio dos seus dados. Estas etapas, na verdade, são meramente preparatórias para a prestação do serviço, que passa a ser efetivada a partir da formalização do contrato. O núcleo desta atividade complexa situa-se exatamente na gestão do contrato (item 7) para operacionalização das compras efetivadas por meio dos cartões de crédito e débito.

2.1.24 Tanto quantitativamente quanto qualitativamente, portanto, as etapas essenciais à prestação do serviço ocorrem na sede da

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

administradora do cartão de crédito ou débito e independem do local do domicílio do tomador do serviço. Veja-se que é possível que este realize as etapas 1 e 2 mesmo fora do seu domicílio, como do exterior, por exemplo. E, ainda assim, o contrato seja perfectibilizado e o serviço prestado no Município em que se encontra a sede da administradora.

2.1.25 Em terceiro lugar, examine-se o exemplo da administradora de grupos de consórcios, cujas atividades referem-se à formação, organização e administração do grupo de consórcio até a consecução de seu objetivo, qual seja, a atribuição de crédito aos participantes para acesso ao mercado de bens e serviços. Para que uma operação de consórcio seja contratada, devem ocorrer, a rigor, as seguintes etapas, nesta cronologia: (1) pedido do cliente para participar do grupo por faixa de crédito e prazo de pagamento com envio de dados; (2) obtenção dos dados cadastrais e avaliação da capacidade financeira do cliente, (3) identificação do grupo ao qual será alocado, se em formação ou já formado; (4) verificação de condições de viabilidade econômico-financeira do grupo para autorizar sua constituição; (5) formalização do contrato; e (6) gestão do contrato, que engloba uma série de atividades: a) designação de data da primeira assembleia para a constituição do grupo; b) submissão à deliberação de consorciados da modalidade de aplicação financeira dos recursos do grupo; c) promoção de eleição de representantes de consorciados para acompanhar os trabalhos da administradora; d) elaboração de calendário de realização de assembleias e datas de pagamento de parcelas; e) emissão de boletos de cobrança de parcelas; f) gestão de valores recebidos dos consorciados destinados ao fundo comum do grupo e fundo de reserva; g) aplicação financeira desses recursos enquanto não atribuídos créditos aos participantes; h) convocação de assembleias gerais ordinárias de consorciados do grupo para prestação de contas; i) promoção de contemplação por sorteio e lance; j) identificação do contemplado do mês, análise cadastral do contemplado, análise da garantia a ser ofertada ao grupo; k) pagamento do preço do bem/serviço indicado pelo cliente e registro da garantia real ofertada pelo contemplado perante a autoridade competente.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.1.26 De todas estas etapas, são realizadas no local da sede da administradora as etapas 2, 3, 4, 5 e 6, isto é, a obtenção dos dados cadastrais e avaliação da capacidade financeira do cliente, a identificação do grupo ao qual será alocado, a verificação de condições de viabilidade econômico-financeira do grupo para autorizar sua constituição, a formalização do contrato e todos os atos atinentes à sua gestão. Fora do local da sede da administradora somente se procede a etapa 1, ou seja, o pedido do cliente e o envio dos seus dados. Esta etapa, na verdade, também é meramente preparatória para a prestação do serviço, que passa a ser efetivada a partir da formalização do contrato. Mais uma vez, o núcleo desta atividade complexa situa-se exatamente na gestão do contrato (item 6) para operacionalização das atividades que garantem ao grupo propiciar a seus integrantes a aquisição de bens e serviços por meio do autofinanciamento. Tanto quantitativamente quanto qualitativamente, portanto, as etapas essenciais à prestação do serviço ocorrem na sede da administradora dos grupos de consórcios e independem do local do domicílio do consorciado.

2.1.27 E, em quarto lugar, analise-se o exemplo da administradora de fundos de investimento. O fundo de investimento é uma comunhão de recursos, constituído sob a forma de condomínio, destinado à aplicação em ativos financeiros. Para que uma operação de fundo de investimento seja contratada, devem ocorrer, a rigor, as seguintes etapas, nesta cronologia: (1) constituição do fundo e registro na CVM; (2) disponibilização de cotas do fundo para investidores: as cotas são valores mobiliários e são colocadas à disposição de qualquer investidor que atender aos requisitos estabelecidos no regulamento do fundo, independentemente da haver qualquer relacionamento com o administrador ou gestor; (3) a disponibilização de recursos financeiros pelo investidor que deseja tornar-se cotista; (4) assinatura do termo de adesão ao fundo e da ciência de riscos; (5) emissão das respectivas cotas para o investidor; (6) gestão do fundo, que abrange uma série de atividades, tais como: a) aplicação dos recursos em ativos financeiros; b) celebração de contratos com os prestadores de serviço para o fundo, como o de auditoria independente; c) fiscalização dos prestadores de

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

serviços; d) convocação de assembleia geral dos cotistas; e) prestação de informações aos cotistas.

2.1.28 De todas estas etapas, são realizadas no local da sede da administradora dos fundos de investimento as etapas 1, 2, 5 e 6, isto é, a constituição do fundo, a disponibilização de suas cotas para investidores, a emissão das respectivas cotas aos investidores e os atinentes à gestão propriamente dita. Fora do local da sede da administradora somente podem acontecer as etapas 3 e 4, ou seja, a disponibilização de recursos financeiros pelo investidor e a assinatura do termo de adesão e ciência de risco. Estas etapas, contudo, são igualmente preparatórias para a prestação do serviço, que passa a ser efetivada a partir da assinatura do termo de adesão. Mais que isso: essas etapas podem acontecer em qualquer lugar, mesmo do exterior. Novamente, o núcleo desta atividade complexa situa-se exatamente na gestão do fundo (item 6) para operacionalização das atividades que garantem à administradora a gestão dos recursos investidos. Tanto quantitativamente quanto qualitativamente, por conseguinte, as etapas essenciais à prestação do serviço ocorrem na sede da administradora dos fundos de investimento e independem do local do domicílio do cotista.

2.1.29 As considerações anteriores demonstram que em todas estas hipóteses, as etapas essenciais do contrato, que qualificam o núcleo da prestação de serviço, como exige o Supremo Tribunal Federal no caso de operações complexas, ocorrem na sede da administradora (de *leasing*, de cartões de crédito ou débito, de consórcio, de fundos e em outros exemplos, como de administradora de carteira de clientes, de cheques e congêneres). A localização do tomador do serviço, nesses casos, é *totalmente irrelevante* para a definição do local onde ocorre a prestação do serviço, que se verifica no local da sede da administradora, onde estão localizados seus funcionários, seus equipamentos, sua estrutura operacional e assim por diante. A gestão deste tipo de contrato é a própria prestação do serviço, vinculando-se, necessariamente, à sede da administradora.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.1.30 Não por outras razões que a determinação constitucional de que o ISS é devido no local da efetiva prestação de serviço foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça ao definir, em sede de recursos repetitivos, a competência do Município no qual se localiza o estabelecimento prestador para cobrança de ISS nos casos de *leasing*. Nesse sentido, a decisão:

“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, retomada 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 28/11/2012, p. 69-70 do Acórdão) (Grifos meus)

2.1.31 Mas se assim o é, isso significa que a alteração introduzida pelo artigo 1º da LC nº. 157/2016 viola a norma constitucional do tributo, ao transformá-lo em algo diferente daquilo que foi determinado pela Constituição. Ao invés de um imposto incidente sobre a *prestação de serviço* pago ao Município no qual esta ocorra, a nova lei transforma o ISS em um imposto sobre a *tomada de serviço* pago ao Município no qual o tomador reside. Reitera-se: há uma implicação necessária no aspecto material da norma de competência - se o tributo incide sobre a prestação de serviço, evidentemente que apenas o Município no qual esta seja efetivada detém competência para esta cobrança.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.1.32 Sendo assim, definir como sujeito ativo o Município do tomador do serviço em hipóteses nas quais o serviço é prestado na sede da empresa significa, portanto, violar a norma constitucional do ISS – transformando-o em um novo tributo. E nem se poderia argumentar que esta competência seria reconhecida pela Constituição ao definir o papel da lei complementar como norma geral tributária. O artigo 146, inciso III, ao prescrever a competência da lei complementar para estabelecer normas gerais em relação aos impostos discriminados na Constituição, menciona a definição de seus “respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Tal dispositivo, contudo, não sustenta a constitucionalidade do artigo 1º da LC nº. 157/2016.

2.1.33 Primeiro, porque este dispositivo deve ser interpretado de acordo com os demais dispositivos constitucionais, sendo evidente que o legislador complementar estará submetido às características e materialidades já definidas pela Constituição. A Constituição é um limite material à lei complementar, cuja natureza é de fonte subordinada. Em um regime de Constituição rígida, a lei (independentemente de ser complementar) está hierarquicamente subordinada à Constituição, sem poder para contradita-la.¹⁰ Segundo, porque o dispositivo sequer menciona o sujeito ativo, na medida em que este já se encontra implícito nas normas constitucionais, cabendo ao legislador complementar, apenas quando necessário, dirimir possíveis conflitos de competência (art. 146, inciso I).

2.1.34 Desse modo, a LC nº. 157/2016 viola flagrantemente a norma reconstruída a partir do disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição, revelando-se, por consequência, inconstitucional. A lei complementar não detém competência para alterar o sujeito ativo do ISS, em descon sideração à norma implícita de que esta competência cabe ao Município no qual se verifique a efetiva ocorrência do fato gerador (ou seja, a prestação do serviço).

¹⁰ GUASTINI, Riccardo. *Le Fonti del Diritto*. Milano: Giuffrè Editore, 2010, p. 32.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.2 A VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146, INCISO I: A LC Nº. 157/2016 NÃO CUMPRE A FINALIDADE DE DIRIMIR CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

2.2.1 Ainda que fosse superada a violação ao artigo 156, inciso III, da Constituição pela alteração do sujeito ativo do ISS, a inconstitucionalidade do artigo 1º da LC nº. 157/2016 seria mantida. Isso porque caso se entendesse que a lei complementar teria competência para redefinir o sujeito ativo do ISS, esta competência seria uma decorrência da aplicação do artigo 146, inciso I, da Constituição, assim redigido:

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;

2.2.2 O problema é que ao invés de solucionar conflitos de competência em uma área em que haja – de fato – conflito, o que a lei em questão faz é provocá-los. Não havia qualquer tipo de conflito de competência na averiguação do estabelecimento prestador do serviço relativos aos itens 15.01 e 15.09 da Lista Anexa à LC nº. 116/2003. O conflito, no entanto, passa a ser criado pela nova redação do artigo 3º com relação a estas atividades.

2.2.3 Todas as atividades listadas nos itens 15.01 e 15.09 da Lista Anexa à LC nº. 116/2003 referem-se a situações nas quais há pulverização dos tomadores de serviços (cotistas de fundos, consorciados, clientes de administradoras de cartões de crédito ou débito, correntistas portadores de cheques, arrendatários em operações de *leasing*). Mais que isso: todas estas situações dizem respeito a atividades nas quais não há controle sobre a localização dos tomadores de serviço, uma vez que este é prestado na própria sede da administradora das empresas prestadoras.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.2.4 Isso significa dizer que ao definir como Município competente para a cobrança do ISS, nestas atividades, aquele em que domiciliado o tomador do serviço, a lei mostra-se excessivamente indeterminada. A mera leitura do dispositivo não permite que o contribuinte saiba a *quem* efetivamente deve pagar. O critério de *discrímen* adotado para, supostamente, solucionar conflitos de competência é instável e não traz elementos suficientes para que o contribuinte defina, por si só, a quem o tributo é devido. Dois exemplos ilustram as dificuldades apresentadas pelo artigo 1º da LC nº. 157/2016.

2.2.5 Em primeiro lugar, examine-se o exemplo do serviço de administração de consórcio. Segundo a lei de regência desta atividade (Lei nº. 11.795/2008), o grupo de consórcio é a sociedade não personificada que toma serviço da administradora de consórcios. Por sua vez, o consorciado é a pessoa natural ou jurídica que integra este grupo (artigos 3º, 4º e 5º da Lei nº. 11.795/2008). A LC nº. 157/2016, no entanto, não especifica qual domicílio deverá ser considerado no caso dos consórcios: é o do grupo de consórcio ou é o do participante do grupo, o consorciado individualmente considerado?

2.2.6 Imaginando-se, na medida em que isso não está especificado, que a legislação se referiria aos consorciados individualmente considerados, deve-se atentar para o impacto disso na atividade. Existem hoje, segundo a Associação Brasileira de Administração de Consórcios, 161 empresas no setor que, juntas, registram 7.000.000 (sete milhões) de consorciados ativos. Segundo a associação, estes associados estão divididos em, pelo menos, 99% dos Municípios brasileiros.

2.2.7 Assim, o que antes era recolhido de acordo com o estabelecimento prestador de 161 empresas, passará a ser recolhido de acordo com o domicílio de 7.000.000 de pessoas. Não suficiente a evidente

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

falta de lógica e retrocesso deste novo sistema, ele carece de determinação: como se controlará o domicílio destes consorciados? Consorciados residentes fora do país não serão mais contribuintes do tributo? Como serão solucionadas as mudanças de domicílio dos consorciados durante o exercício fiscal? As situações problemáticas citadas são apenas exemplificativas e poderiam ser somadas a milhares de outras para demonstrar a falta de determinação da lei e, conseqüentemente, a sua capacidade de *criar conflitos de competência*, ao invés de solucioná-los, como exige a Constituição.

2.2.8 Evidente, portanto, que esta indeterminação é incompatível com a exigência constitucional expressa no artigo 146 da Constituição como, também, com a necessidade de preservação da segurança jurídica. No caso dos consórcios, é o grupo de consórcio que é o verdadeiro tomador dos serviços prestados pela administradora. O grupo, por força de lei, é a sociedade não personificada constituída por consorciados cuja representação caberá à administradora (art. 3º, § 1º, da Lei nº. 11.795/08). Além disso, o grupo de consórcio é autônomo em relação aos demais e possui patrimônio próprio, que não se confunde com o da administradora (art. 3º, § 3º, da Lei nº. 11.795/08). Afastada a competência do Município da sede da administradora, a única interpretação viável para a LC nº. 157/2016, de acordo com a própria legislação do setor, é no sentido de que o tomador do serviço é o grupo de consórcio. Isso, no entanto, que deveria estar claro no dispositivo infraconstitucional, não está, gerando crescentes conflitos de competência entre os Municípios.

2.2.9 Do mesmo modo, no que se refere às administradoras de fundos de investimento, é o próprio fundo de investimento que é o tomador do serviço prestado pelas administradoras. Isso porque a aquisição de qualquer valor mobiliário, inclusive da cota do fundo, exige a participação de uma instituição integrante do sistema de distribuição, que é a instituição responsável em fornecer todas as informações para que o investidor possa tomar a sua decisão de investimento, bem como é a responsável por



HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

cumprir as demais normas relativas à distribuição de valores mobiliários. Assim, afastada a competência do Município da sede da administradora, a única interpretação viável para a LC nº. 157/2016, de acordo com a própria legislação do setor, é no sentido de que o tomador do serviço é o próprio fundo de investimentos.

2.2.10 Em segundo lugar, examine-se o exemplo dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito. Nesse caso, a nova redação introduzida pela LC nº. 157/2016 prevê, em seu parágrafo 4º, que “os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço”. Pois bem, tal dispositivo indica que o domicílio do estabelecimento portador da máquina de cartão determinará o sujeito ativo para a cobrança do ISS.

2.2.11 Tal determinação, no entanto, não é capaz de indicar quem será o sujeito ativo nos casos em que os cartões são utilizados em compras pela *internet*, nas quais não há máquinas físicas sendo operadas. A prestação de serviço ocorre normalmente neste tipo de situação, porque, mais uma vez reitera-se, o serviço da administradora de cartões ocorre em sua sede de operações e independe da localização do tomador do serviço. Ainda assim, como a LC nº. 157/2016 utiliza como critério “a localização da máquina” ela é incapaz de indicar ao contribuinte a *quem* deverá pagar neste tipo de situação.

2.2.12 A estes exemplos muitos outros poderiam ser somados. Para o caso em análise, isso significa dizer que mesmo que se entendesse que a lei complementar teria competência para a definição do sujeito ativo do ISS, o que não é o caso, ainda assim a LC nº. 157/2016 não cumpriria a finalidade de dirimir conflitos de competência. Pelo contrário, a redação aprovada pelo Congresso Nacional viola o artigo 146, inciso I, da Constituição, porque, ao invés de solucionar possíveis conflitos de competência indicando um critério claro e evidente em situações conflituosas, a lei faz exatamente o

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

oposto: afasta um critério claro e evidente e cria situações conflituosas pela sua excessiva indeterminação. Todas estas situações criarão conflitos e demandarão ações judiciais para serem solucionadas. Do ponto de vista dos contribuintes, caso não haja rápida manifestação do Supremo Tribunal Federal, serão necessárias ações de consignação para que o Poder Judiciário manifeste-se acerca de como deverá ser interpretado os dispositivos modificados.

2.2.13 Tal situação, contudo, mostra-se violadora do princípio da segurança jurídica em seu aspecto de cognoscibilidade pela falta de “segurança de conteúdo”. Prescrições normativas só podem guiar a conduta humana se os seus destinatários puderem compreender aquilo que elas prescrevem.¹¹ Segurança – como dizia São Tomás de Aquino – é relacionada a uma capacidade cognitiva do homem: “*certitudo est proprietatis cognitivae virtutis*”.¹² Sobre o tema, já me pronunciei especificamente:

“A clareza somente é obtida por meio de uma dose de informações. Falta de informação causa insegurança: sem especificação apropriada, na norma, da conduta a ser adotada, o destinatário fica incapacitado de obedecer a ela, pela ausência da fixação do comportamento a seguir. O destinatário sabe que deve fazer algo, mas esse algo não está definido. Excesso de informações também causa insegurança: uma quantidade demasiada de especificações, que se entrecruzam e que se contradizem, dependendo do ângulo por meio do qual sejam analisadas, igualmente impede o destinatário de obedecer a um comando, pela falta de fixação de qual comando deve ser obedecido. O destinatário sabe que deve fazer algo, porém esse algo é contraditoriamente definido. Daí a constatação de von Arnould no sentido de que tanto “informação demais” quanto “informação de menos” não guiam o

¹¹ MARMOR, Andrei. *Law in the Age of Pluralism*. Oxford: OUP, 2007, p. 7.

¹² AQUINO, São Tomás de *apud* SCHRIMM-HEINS, Andrea. “Gewissheit und Sicherheit: Geschichte und Bedeutungswandel der Begriffe ‘certitudo’ und ‘securitas’” (Teil 1), *Archiv für Begriffsgeschichte* 34, 1991, p. 169.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

comportamento. É preciso, pois, acertar na dose: *dosís facit venenum*.¹³ Se o Direito serve para guiar as pessoas, elas devem ter condições de saber o que ele significa.”¹⁴

2.2.14 O respeito à segurança jurídica impõe que as regras sejam inteligíveis tanto pela clareza normativa quanto pela determinação do seu conteúdo. Nesse sentido, a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão reconhece que os regramentos legais devem ser formulados de tal forma que o destinatário possa reconhecer a sua sujeição àquela regra e esteja em condições de direcionar a sua conduta na direção da lei. A exigência de determinação é aumentada na mesma medida em que aumenta a intensidade com a qual o regramento específico intervém no âmbito de proteção garantido pelos direitos fundamentais.¹⁵ A tipicidade (*Tatbestandsmäßigkeit*) seria uma expressão do princípio do Estado de Direito, exigindo, no âmbito do Direito Tributário, “que as hipóteses de incidência que instituem impostos devem ser de tal forma determinadas, que os contribuintes sobre as quais ela incide, possam prever e calcular (*vorausberechnen*) suas consequências.”¹⁶

2.2.15 A doutrina alemã, do mesmo modo, reconhece o dever de determinação (*Bestimmtheitsgebot*) como fundamentalmente direcionado ao legislador. Ele exigiria uma legislação clara, pela qual o cidadão que está submetido à norma possa reconhecer a base jurídica de tal forma a orientar sua conduta de acordo com ela.¹⁷ Daí porque o legislador tributário precisa se esforçar para formular normas claras, precisas, livres de contradições

¹³ von ARNAULD, Andreas. *Rechtssicherheit*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2006, p. 690.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 338-339.

¹⁵ BVerfGE 83, 130 (145).

¹⁶ BVerfGE 19, 253 (267).

¹⁷ PAPIER, Hans-Jürgen, MÖLLER, Johannes. Das Bestimmtheitsgebot und seine Durchsetzung. In: *Archiv des öffentlichen Rechts*, Vol. 122, 1997, p. 184.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

internas, compreensíveis, inteligíveis, formuladas de forma exata e cujas consequências sejam, ao máximo, previsíveis.¹⁸

2.2.16 Não é o que se verifica no presente caso. A LC nº. 157/2016 caracteriza-se pela indeterminação excessiva, sem que se possa, pela leitura do seu artigo 1º, saber quem é o Município competente para a instituição e a cobrança do ISS. Sendo este um dos elementos essenciais da obrigação tributária, o resultado é que a lei torna incerta a própria obrigação – por falta de determinação do sujeito ativo.

2.2.17 As considerações anteriores demonstram que o artigo 1º da LC nº. 157/2016, ao estabelecer novas exceções à regra geral, extravasou os limites constitucionais para regulamentação de hipóteses de solução para conflito de competência, violando tanto os artigos 156, inciso III, e 146, inciso I, como o próprio princípio da segurança jurídica.

2.3 A VIOLAÇÃO AOS POSTULADOS DA PROPORCIONALIDADE, PROIBIÇÃO DE EXCESSO E RAZOABILIDADE

2.3.1 Não suficiente a ocorrência das violações já apontadas, o artigo 1º da LC nº. 157/2016 também é inconstitucional por violar os postulados normativos da proporcionalidade, da proibição de excesso e da razoabilidade. Postulados normativos são deveres estruturantes da aplicação de outras normas e, por isso, caracterizam-se como meta-normas, ou normas de segundo grau.¹⁹ Passa-se a analisar uma a uma estas violações.

¹⁸ TIKPE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Vol. I Colônia: Otto Schmidt, 2000, p. 143.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 177-178.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.3.2 Em primeiro lugar, o artigo 1º da LC nº. 157/2016 viola o postulado da proporcionalidade. O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma *medida concreta* destinada a realizar uma *finalidade* e envolve a análise de três exames. Primeiro, o exame da adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim. Isso exige que o administrador utilize um meio cuja eficácia possa contribuir para a promoção gradual do fim que justifica a sua utilização.²⁰ Segundo, o exame da necessidade envolve duas etapas de investigação: de um lado, o exame da igualdade de adequação dos meios, para verificar se os meios alternativos promovem igualmente o fim; de outro, o exame do meio menos restritivo, para examinar se os meios alternativos restringem em menor medida os direitos fundamentais colateralmente afetados.²¹ E, terceiro, o exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais, de modo que se possa saber se o conjunto de princípios não foi mais restringido do que promovido.²²

2.3.3 O postulado da proporcionalidade tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal como decorrência dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal (artigos 1º e 5º, inciso LIV, da Constituição). Seguindo o mesmo caminho, a Lei nº. 9.784/99, além de estabelecer a proporcionalidade como diretriz da administração, exige a sua atuação segundo o critério de adequação entre meios e fins, vedando a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público (artigo 1º, §

²⁰ Ibidem, p. 209; Idem. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 477.

²¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 215-216; Idem. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 483.

²² Idem. *Teoria dos Princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 218; Idem. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 486.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

único, inciso VI).²³

2.3.4 Ressalte-se, ademais, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também tem reiteradamente exigido que qualquer atuação estatal deva ser precedida de uma ponderação de *todos os interesses em jogo*. Trata-se de uma exigência de racionalidade: se a medida destina-se a todos e a todos alcança, deve ser adotada mediante a consideração do interesse de todos.²⁴ Ou seja, devem ser considerados não só os interesses do Poder Público, mas também os interesses de todos os sujeitos atingidos pela medida. O dever do Poder Público de *conciliar os interesses em jogo* foi assim reconhecido:

“Atualmente o poder de tributar (...) é o poder de conservar, de manter, **conciliando assim as necessidades do Estado com os direitos assegurados ao indivíduo**”.²⁵ (Grifos meus)

2.3.5 Desse modo, qualquer ato estatal, para ser considerado válido pelo Supremo Tribunal Federal, deve preencher os três requisitos já mencionados: *adequação* (o meio deve contribuir para a promoção do fim), *necessidade* (o meio deve ser o mais suave dentre os meios disponíveis) e *proporcionalidade em sentido estrito* (o meio deve proporcionar vantagens superiores as desvantagens). Consideradas estas exigências, somadas ao fato de que a finalidade a ser atingida, no presente caso, foi pré-determinada pela Constituição como a de dirimir conflitos de competência (artigo 146,

²³ A título exemplificativo: STF, Recurso em Mandado de Segurança nº. 13.140, Relator Ministro Luiz Gallotti, DJ 16.12.64, S. 04649; STF, Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº. 855-2, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJU 01.10.93.

²⁴ HABERMAS, Jürgen. *Faktizität und Geltung: Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaates*. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1994. pp. 267 e 317. ALEXY, Robert. *Recht, Vernunft, Diskurs*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995. p. 171.

²⁵ STF, Recurso Extraordinário nº. 18.976, Relator: Ministro Barros Barreto, ADJ 26.11.52, S. 14653, p. 15 do acórdão, que se refere à decisão recorrida.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

inciso I) verifica-se que o artigo 1º da LC nº. 157/2016 viola o postulado da proporcionalidade.

2.3.6 Primeiro, a medida é *inadequada* porque não há uma relação de adequação entre o meio (alteração do sujeito ativo de ISS nos itens 15.01 e 15.09 do Município onde localizado o estabelecimento prestador para o domicílio do tomador do serviço) e a finalidade cujo atingimento é determinado constitucionalmente (dirimir conflitos de competência). Com efeito, a medida não se mostra apta a atingir o objetivo de solucionar conflitos de competência entre Municípios. Pelo contrário. Conforme referido, o novo critério introduzido pelo artigo 1º da LC nº. 157/2016 cria conflitos antes inexistentes, em virtude da sua excessiva indeterminação.

2.3.7 Segundo, a medida é *desnecessária*. No presente caso, não há dúvida de que existem outros meios igualmente adequados para atingir a finalidade de dispor sobre conflitos de competência que restringiriam em menor medida os direitos dos contribuintes envolvidos. Com efeito, o critério anterior (da LC nº. 116/2003) solucionava, de forma muito menos restritiva, possíveis conflitos de competência, na medida em que utilizava um critério bastante preciso (o local do estabelecimento prestador) para definir o local da prestação de serviço e, conseqüentemente, o Município competente para a cobrança. Foi este, inclusive, o critério definido pelo Superior Tribunal de Justiça, no precedente acima citado, órgão ao qual a Constituição atribui competência para dirimir conflitos relativos à interpretação da legislação federal.

2.3.8 O critério introduzido pela LC nº. 157/2016, no entanto, restringe de forma drástica e abrupta os direitos dos contribuintes ao criar a possibilidades de milhares de novas obrigações tributárias, pulverizando a obrigação de recolhimento do ISS que antes era devido em algumas centenas de Municípios (aqueles nos quais as administradoras estavam sediadas) para mais de 5.000 Municípios (aqueles nos quais verifica-se o

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

domicílio de algum tomador dos serviços listados). Com isso, as empresas ficam obrigadas a realizar a uma reestruturação tributária a nível nacional, para viabilizar recolhimentos de ISS em todos os Municípios do país, de acordo com as especificidades de cada legislação local (alíquotas, obrigações acessórias, prazos, e assim por diante), ainda que a prestação destes serviços ocorra em outro Município (o da sede da administradora) e independa totalmente do domicílio do tomador do serviço.

2.3.9 E, terceiro, a medida é *desproporcional em sentido estrito*. A comparação entre os benefícios e os malefícios gerados é reconhecidamente desproporcional. Não se verifica qualquer benefício nesta alteração de critério. Ao contrário, o que se verifica é um aumento substancial dos custos destes serviços para fins de viabilização da nova estrutura operacional e tributária decorrente dos novos critérios definidos pela lei. Há, ainda, reconhecidamente, perda de eficiência e de arrecadação tributária, porque o sistema torna-se inviável de ser cumprido por todos Municípios. Para alguns, sequer há interesse ou estrutura para a cobrança tal qual colocada. Tais malefícios foram expressamente consignados na Mensagem de Veto a estes incisos editada pelo Presidente da República, nos seguintes termos:

Mensagem de Veto

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

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

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

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.” (Grifos meus)

2.3.10 Sendo assim, não restam dúvidas de que o artigo 1º da LC nº. 157/2016 é desproporcional. Trata-se de norma incapaz de cumprir a sua finalidade. Mais que isso: trata-se de norma que se desvia da sua finalidade constitucional, promovendo exatamente aquilo que deveria resolver, ou seja, ela agrava conflitos de competência e aumenta a irracionalidade do sistema tributário.

2.3.11 Em segundo lugar, o artigo 1º da LC nº. 157/2016 viola o postulado da proibição de excesso. Tal postulado proíbe a restrição excessiva de qualquer direito fundamental. A sua aplicação depende unicamente de estar um direito fundamental sendo excessivamente restringido: a realização de uma regra ou princípio constitucional não pode conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia.²⁶

2.1.3.12 O postulado da proibição de excesso tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, normalmente, em associação com a proporcionalidade (art. 1º e art. 5º, inciso LIV, CF/88) ou com a liberdade de comércio (art. 170, § único, CF/88). Ele fundamenta-se na ideia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 188.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental.²⁷

2.3.13 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece que a vedação de que “a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão”.²⁸ Reconheceu-se um limite implícito à atividade estatal, não apenas no sentido de acabar plenamente com a atividade da empresa, mas, também, no sentido de criar dificuldades ao exercício dos direitos dos contribuintes. Noutro caso, o mesmo Tribunal reconheceu o direito à cobrança do então imposto do selo, mas modificou o entendimento em relação ao valor da multa, considerando-a *excessiva* relativamente ao direito de propriedade e de liberdade.²⁹

2.3.14 O Supremo Tribunal Federal, em suma, reconhece que nenhuma medida estatal pode: (a) restringir *excessivamente* um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do seu motivo; (b) *cercear, tolher ou dificultar sobremaneira* o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial. Note-se que, no exame de excessividade, não há propriamente análise de princípios colidentes para ver se o fim justifica a utilização do meio (exame da proporcionalidade). O que há é uma exigência de um limite, além do qual o núcleo de um princípio fundamental é atingido e, por isso, ele não tem um mínimo de eficácia.

²⁷ Idem. “Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade”. In: ÁVILA, Humberto. (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 149-168.

²⁸ STF, Recurso Extraordinário nº 18.976, Relator: Ministro Barros Barreto, ADJ 26.11.52, S. 14653, p. 15 do acórdão, que se refere à decisão recorrida.

²⁹ STF, Recurso Extraordinário nº 47.937/Guanabara, Relator: Ministro Cândido Motta, DJ 06.12.62.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.3.15 Pois bem, no presente caso, o artigo 1º da LC nº. 157/2016 é visivelmente excessivo. A partir dele, milhares de novos Municípios passarão a ser competentes para cobrar ISS dos contribuintes por serviços prestados em outras localidades, implicando em novos procedimentos, novos locais para pagamento, novos prazos, novas alíquotas, novas obrigações acessórias e assim por diante. Um contribuinte, que antes pagava ISS sobre suas operações apenas nos Municípios nos quais tinha um estabelecimento prestador, passará a ser obrigado a fazê-lo em praticamente todos os Municípios do país. Há um custo excessivo para o cumprimento desta nova legislação, especialmente nos casos do presente parecer, em que se verifica a pulverização dos tomadores de serviço e mesmo a falta de controle sobre o seu domicílio. Como a localização do tomador é absolutamente irrelevante para a prestação do serviço nesse caso, a utilização do critério do domicílio do tomador como referência para a definição do sujeito ativo cria excessiva onerosidade para as empresas do setor, que passarão a ser responsáveis por este tipo de controle e pelos custos decorrentes da necessidade de conformidade com milhares de legislações locais.

2.3.17 Desse modo, independentemente do reconhecimento de violação ao postulado da proporcionalidade, há que se reconhecer a violação excessiva aos direitos de livre-iniciativa e de propriedade das empresas do setor. Tal medida cria dificuldades excessivas para os direitos de livre exercício da atividade econômica. A obrigação de criar procedimentos e estruturas na quase totalidade dos Municípios do país (5.570, hoje) restringe, em seu núcleo fundamental, o direito das empresas de livremente escolher onde localizar suas estruturas empresarias e de não ser excessivamente onerada em virtude desta decisão.

2.3.18 Em terceiro lugar, o artigo 1º da LC nº. 157/2016 ainda é irrazoável. O postulado da razoabilidade pode ser dividido em três aspectos principais. Primeiro, a razoabilidade-equidade exige a *harmonização da*



HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

norma geral com os casos individuais. A razoabilidade aqui é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral.³⁰

2.3.19 Segundo, a razoabilidade-congruência exige a harmonização das normas com suas condições externas de aplicação. Nessa hipótese, a razoabilidade exige uma *causa real justificante* para a adoção de qualquer medida.³¹ Além disso, a razoabilidade exige uma *relação de congruência* entre o fundamento para a diferenciação entre sujeitos e a norma que estabelece a diferenciação.³² Nesse sentido, a razoabilidade é empregada como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir.

2.3.20 E, terceiro, a razoabilidade-equivalência exige uma relação de *equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona*. O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, considerou irrazoável a criação de taxa judiciária, de percentual fixo, por não ser equivalente ao custo real do serviço.³³ Nesse caso, a taxa, além de não ser equivalente ao serviço prestado, ainda impedia o exercício do direito fundamental de acesso ao Poder Judiciário, sendo também qualificada de excessiva.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 195.

³¹ GALLIGAN, Denis James. *Discretionary powers*. Oxford: Clarendon, 1986, p. 321.

³² ÁVILA, Humberto. “Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade”. In: ÁVILA, Humberto. (Org.). *Fundamentos do Estado de Direito – Estudos em Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 149-168.

³³ STF, Representação nº 1077, Revista Trimestral de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal 112/34-67.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.3.21 No presente caso, verifica-se a violação da LC nº. 157/2016 à razoabilidade-congruência por duas razões. Em primeiro lugar, porque a razoabilidade exige, para qualquer medida, a recorrência a um suporte empírico existente, ou seja, uma exigência de vinculação à realidade. Nesse sentido, já me pronunciei expressamente:

“A interpretação das normas exige o confronto com parâmetros externos a elas. Daí se falar em dever de congruência e de fundamentação na natureza das coisas (*Natur der Sache*). Os princípios constitucionais do Estado de Direito (art. 1º) e do devido processo legal (art. 5º, LIV) impedem a utilização de razões arbitrárias e a subversão dos procedimentos institucionais utilizados. Desvincular-se da realidade é violar os princípios do Estado de Direito e do devido processo legal.”³⁴

2.3.22 A LC nº. 157/2016, no entanto, desconsidera a realidade dos setores econômicos cujo sujeito ativo é alterado, ignorando a natureza destes serviços e dos seus tomadores ao impor um critério impossível de ser implementado. Tanto é assim que o próprio Presidente da República reconheceu a impraticabilidade da mudança legislativa e sua potencialidade de diminuição da arrecadação tributária.

2.3.23 Em segundo lugar, a razoabilidade-congruência exige uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada. O exame de um exemplo ilustra esta exigência: uma lei estadual determinou que o período de trabalho de secretários de Estado deveria ser contado em dobro para efeitos de aposentadoria. Levada a questão a julgamento, afirmou-se que não há razoabilidade em se considerar que o tempo de serviço de um secretário de Estado deva valer o dobro que o dos demais servidores. Trata-se de discriminação arbitrária ou aleatória. Em

³⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 199.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

virtude disso, a distinção foi considerada inválida, pois a instituição de distinção sem causa concreta viola o princípio da igualdade.³⁵

2.3.24 Exige-se, portanto, uma correlação entre o critério distintivo utilizado pela norma e a medida por ela adotada. Não se está, aqui, analisando a relação entre meio e fim, mas entre critério e medida. À eficácia dos princípios constitucionais do Estado de Direito (art. 1º) e do devido processo legal (art. 5º, LIV) soma-se a eficácia do princípio da igualdade (art. 5º, caput), que impede a utilização de critérios distintivos inadequados. Diferenciar sem razão é violar o princípio da igualdade.³⁶

2.3.25 Este é precisamente o caso ora analisado. Os serviços listados nos itens 15.01 e 15.09 foram diferenciados da regra geral sem qualquer relação de congruência entre o critério de diferenciação escolhido (local do domicílio do tomador do serviço) e a medida adotada (definição do sujeito ativo do ISS). Tal critério distintivo é arbitrário e aleatório, sem qualquer relação com a medida, porquanto irrelevante do ponto de vista da natureza dos serviços prestados.

2.3.26 As considerações anteriores demonstram que o artigo 1º da LC nº. 157/2016 tem vícios de inconstitucionalidade que devem ser questionados por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN), a ser interposta por entidade competente nos termos do artigo 103 da Constituição. A ADIN analisaria em abstrato a constitucionalidade da lei complementar. Trata-se do instrumento jurídico mais adequado para questionamento sobre a inconstitucionalidade de tais alterações.

³⁵ STF, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 489-RJ, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 07/08/1991.

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 200-201.

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

2.3.27 Nesse ponto, importante referir que o cabimento de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) restringe-se aos casos em que não houver outro meio eficaz de sanar a lesividade (artigo 4º, § 1º da Lei nº. 9.982/99). A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece a subsidiariedade desta ação frente aos demais instrumentos para sanar a lesão. Nesse sentido, a título exemplificativo:

Arguição de descumprimento de preceito fundamental ajuizada com o objetivo de impugnar o art. 34 do Regulamento de Pessoal do Instituto de Desenvolvimento Econômico-Social do Pará (IDESP), sob o fundamento de ofensa ao princípio federativo, no que diz respeito à autonomia dos Estados e Municípios (art. 60, §4º, CF/88) e à vedação constitucional de vinculação do salário mínimo para qualquer fim (art. 7º, IV, CF/88). (...) 13. Princípio da subsidiariedade (art. 4º, §1º, da Lei no 9.882/99): inexistência de outro meio eficaz de sanar a lesão, compreendido no contexto da ordem constitucional global, como aquele apto a solver a controvérsia constitucional relevante de forma ampla, geral e imediata. (...) (STF, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 33, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 07/12/2005).

2.3.28 A medida adequada a declarar as inconstitucionalidades apontadas até aqui é, por conseguinte, a ação direta de inconstitucionalidade, a ser manejada pelos sujeitos constitucionalmente legitimados, em cujo rol encontram-se as entidades Consulentas.

3. CONCLUSÕES

3.1 As considerações precedentes permitem chegar às seguintes conclusões:



HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

1) o fato gerador do ISS corresponde a uma obrigação de fazer, ou seja, de prestar um serviço, o que significa dizer que o Município competente para a sua cobrança necessariamente será aquele no qual ocorre tal fato gerador, ou seja, onde há prestação de serviço; a Constituição refere-se à *prestação de serviço* e não à *tomada de serviço*, daí a constatação de que a própria regra de competência, ao especificar o aspecto material (prestação de serviço) implicitamente determinou também o seu aspecto pessoal (Município onde ocorre a prestação do serviço);

2) por essa razão, a determinação do Município competente para a cobrança de ISS dependerá da análise do tipo de serviço prestado: é essencial verificar quais das atividades expostas são as mais relevantes quantitativa e qualitativamente, bem como em que local são desenvolvidas para definir o Município competente; esta lógica sempre foi seguida pela LC nº. 116/2003, tanto que as exceções listadas nos incisos do artigo 3º são situações em que é evidente que a prestação de serviço ocorre fora do estabelecimento da empresa;

3) o artigo 1º da LC nº. 157/2016, contudo, introduz novas exceções (incisos XXIII, XXIV e XXV) que contradizem a Constituição ao transformar o Município do tomador do serviço em ente competente para a cobrança de ISS em situações nas quais a prestação do serviço *independe do domicílio do tomador*: nos itens listados pelos novos incisos a prestação do serviço refere-se a atos de administração de bens e serviços que necessariamente ocorrem no estabelecimento da empresa prestadora e independem da localização ou do domicílio do tomador do serviço;

4) ao fazê-lo, o artigo 1º da LC nº. 157/2016 viola a norma reconstruída a partir da interpretação do disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição, revelando-se inconstitucional,

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

porque a lei complementar não detém competência para alterar o sujeito ativo do ISS, em desconsideração à norma implícita de que esta competência cabe ao Município no qual se verifique a efetiva ocorrência do fato gerador (ou seja, a prestação do serviço);

5) além disso, mesmo que se entendesse que a lei complementar teria competência para a definição do sujeito ativo do ISS, o artigo 1º da LC nº. 157/2016 não cumpriria sua finalidade de dirimir conflitos de competência; pelo contrário, a redação aprovada pelo Congresso Nacional viola o artigo 146, inciso I, da Constituição, porque, ao invés de solucionar possíveis conflitos de competência indicando um critério claro e evidente em situações conflituosas, a lei faz exatamente o oposto: afasta um critério claro e evidente e cria situações conflituosas pela sua excessiva indeterminação;

6) considerando que as atividades listadas nos itens 15.01 e 15.09 da Lista Anexa à LC nº. 116/2003 referem-se a situações nas quais há pulverização dos tomadores de serviços (acionistas de fundos, consorciados, clientes de administradoras de cartões de crédito ou débito, correntistas portadores de cheques, arrendatários em operações de *leasing*) e que todas estas situações dizem respeito a atividades nas quais não há controle sobre a localização dos tomadores de serviço, uma vez que este é prestado na própria sede da administradora das empresas prestadoras, verifica-se que o critério adotado pela LC nº, 157/2016 é excessivamente indeterminado, na medida em que a mera leitura do dispositivo não permite que o contribuinte saiba a *quem* efetivamente deve pagar, o que viola o princípio da segurança jurídica;

7) não suficiente, o artigo 1º da LC nº. 157/2016 ainda viola os postulados da proporcionalidade, da proibição de excesso e da

HUMBERTO ÁVILA

PROFESSOR TITULAR DE DIREITO TRIBUTÁRIO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO E UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

razoabilidade; primeiro, trata-se de medida desproporcional, porque inadequada (incapaz de promover a finalidade de resolver conflitos de competência), desnecessária (há outras medidas adequadas que restringiriam menos os direitos dos contribuintes) e desproporcional em sentido estrito (produz mais malefícios do que benefícios ao sistema como um todo); segundo, trata-se de medida que restringe de forma excessiva o livre exercício da atividade econômica, porque dificulta em excesso o exercício das atividades econômicas atingidas e, por isso, atinge o núcleo os direitos fundamentais de liberdade; e, terceiro, trata-se de medida irrazoável do ponto de vista da razoabilidade-congruência, porquanto não há harmonização da norma com suas condições externas de aplicação;

8) as considerações anteriores permitem chegar à conclusão de que o artigo 1º da LC nº. 157/2016 é manifestamente inconstitucional, sendo fundamental o controle de constitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal por meio de ADIN.

Este é meu parecer.

São Paulo, 17 de agosto de 2017.


HUMBERTO ÁVILA