

INCONSTITUCIONALIDADES DA LEI COMPLEMENTAR N.º 175/2020 NA OPERACIONALIZAÇÃO DA COBRANÇA DO ISS NO LOCAL DO DOMICÍLIO DO TOMADOR DE SERVIÇOS

Francielli Honorato Alves¹

Sumário: 1. Questões introdutórias – 2. Inconstitucionalidade da cobrança do ISS no local do domicílio do tomador – 3. Definição do tomador dos serviços pela Lei Complementar n.º 175/2020 – 4. Padrão nacional de obrigação acessória do ISS em lei complementar nacional – 5. Regra de partilha de receitas prevista em lei complementar nacional – 6. Considerações finais.

1. QUESTÕES INTRODUTÓRIAS

A competência para instituir e cobrar o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN) foi atribuída pela Constituição Federal aos Municípios por meio do seu art. 156, inciso III, e ao Distrito Federal por meio do seu art. 147. Ainda que o texto constitucional tenha prescrito que o fato jurídico tributável por esses entes federados é “a prestação de serviços

1. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

de qualquer natureza, definidos em lei complementar”, o que deveria implicar na certeza de que cada um desses entes somente poderiam instituir e cobrar esse imposto sobre as prestações de serviço que ocorrem nos seus respectivos territórios, a edição daquela lei complementar de caráter nacional foi necessária não apenas para definir quais atividades podem ser consideradas como “prestação de serviço tributável por meio do ISS”, mas também para dispor sobre eventuais conflitos de competência que pudessem surgir indevidamente entre aqueles entes no exercício dessa competência tributária.

Para exercer essas funções, com fundamento no citado art. 156, inciso III, e também no art. 146, inciso I da Constituição Federal, foi editada a Lei Complementar n.º 116/2003, que tanto definiu, em uma lista denotativa, quais são as atividades que são consideradas prestação de serviço para fins de incidência do ISS, quanto prescreveu, em seu art. 3º, o local em que se considera ocorrida a prestação de serviço e devido o ISS, identificando, assim, qual o ente federado competente para cobrar esse imposto sobre cada prestação de serviço concretizada no mundo real. Essa prescrição considerou a íntima relação que deve existir entre o critério espacial e o critério material da regra-matriz de incidência de um tributo: o critério espacial nada mais é do que o local onde se concretiza o critério material da hipótese de incidência tributária². Sendo assim, se a materialidade tributável por meio do ISS é o fato de “prestar serviço de qualquer natureza”, o critério espacial da RMIT do ISS necessariamente será o local onde essa prestação de serviço for concretizada.

Por consequência, o sujeito ativo da relação jurídica tributária que terá o crédito tributário de ISS como objeto também será definido a partir daquela materialidade tributável por meio desse imposto e do critério espacial definido por ela.

2. “Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar. A ubiquação dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência tributária*. 6 ed., 9 tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 104).

Ou seja, se o local em que se considera incidente o ISS é o local onde é executada a prestação do serviço, apenas o ente federado, seja ele Município ou Distrito Federal, em cujo território ocorrer a prestação do serviço é que poderá figurar como sujeito ativo da cobrança desse imposto sobre essa prestação.

Foi nesse sentido a prescrição veiculada pelo *caput* do art. 3º da LC n.º 116/2003, que elegeu o local do estabelecimento prestador ou, na sua falta, o local do domicílio do prestador como critério espacial para definir o ente federado competente para cobrar o ISS sobre cada prestação de serviço. E para que não haja dúvida sobre o que se considera como “estabelecimento prestador” para essa finalidade, o art. 4º da mesma Lei Complementar prescreveu expressamente como sendo “o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional”, independentemente da denominação atribuída a esse local pelo prestador.

Ou seja, a redação original da LC n.º 116/2003 considera como local de incidência do ISS e, conseqüentemente, como sujeito ativo desse imposto o Município onde efetivamente tenha sido realizada a prestação do serviço, que, em muitas atividades, acontece dentro desse chamado estabelecimento prestador. Contudo, há algumas atividades que, em razão da sua natureza, não são concretizadas em um estabelecimento, mas em locais específicos, o que não interfere na validade do mesmo critério espacial: o local da incidência do ISS, nesses casos, também será o Município onde a prestação desses serviços foi realizada, conforme prescrito pelos incisos II a XXII do art. 3º da LC n.º 116/2003.

Entretanto, parte dessa lógica foi alterada pela Lei Complementar n.º 157/2016, que inseriu os incisos XXIII a XXV no mencionado art. 3º da LC n.º 116/2003, prescrevendo que o ISS será devido no local do domicílio do tomador dos serviços de planos de saúde (itens 4.22, 4.23 e 5.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003), de administração de cartões de crédito e débito (e demais serviços previstos no item 15.01 daquela lista) e de

leasing (item 15.09 da mesma lista). E, apesar de a eficácia jurídica desses enunciados estar suspensa por força de uma medida cautelar concedida pelo Ministro Alexandre de Moraes em 23/03/2018 na ADI n.º 5835³, do qual é Relator, a recente publicação da Lei Complementar n.º 175/2020 inseriu no ordenamento jurídico brasileiro novos enunciados prescritivos que detalham a forma como deverá ser operacionalizada a cobrança do ISS incidente sobre aquelas atividades pelo ente federado onde estiver domiciliado o seu tomador.

Considerando esse contexto, o objetivo deste trabalho é analisar a constitucionalidade dos enunciados da LC n.º 175/2020 que visam operacionalizar a cobrança do ISS no local do domicílio do tomador de serviços. Para tanto, serão analisadas as três finalidades distintas para as quais esses enunciados se propõem: (i) definir o tomador dos serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003, (ii) estabelecer um padrão nacional de obrigação acessória do ISS incidente sobre esses serviços e (iii) prever uma regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISS incidente sobre essas atividades entre o Município do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador.

2. INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ISS NO LOCAL DO DOMICÍLIO DO TOMADOR

O artigo inaugural da Lei Complementar n.º 175/2020 trata sobre a criação de um “padrão nacional de obrigação acessória do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza” incidente sobre os serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003, padrão esse que deverá ser operacionalizado por meio do desenvolvimento de um sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional (art. 2º, *caput*), seguindo os leiautes e os padrões

3. Na data de conclusão deste artigo, ainda não havia sido proferida nova decisão nessa ADI, estando os autos conclusos ao relator.

definidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA) (art. 2º, §1º), também criado por essa mesma lei. Essas previsões, conforme dito anteriormente, decorrem diretamente das alterações que foram promovidas pela LC n.º 157/2016 ao prever o local do domicílio do tomador desses serviços como critério para definir o ente federado competente para instituir e cobrar o ISS sobre a prestação desses serviços, ainda que os enunciados dos incisos XXIII a XXV do art. 3º da LC n.º 116/2003, que veiculam essa regra, estejam com seus efeitos suspensos em razão da medida cautelar proferida em março de 2018 na ADI n.º 5835.

Contudo, antes de analisar a validade desse padrão nacional de obrigação acessória, é necessário considerar a premissa sobre a inconstitucionalidade dessas regras que preveem o local do domicílio do tomador como critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS sobre algumas das atividades previstas na lista anexa à LC n.º 116/2003. Embora o constituinte originário não tenha utilizado expressamente o verbo “prestar” no enunciado do inciso III do art. 156 da Constituição Federal ao atribuir essa competência tributária aos Municípios, a adoção desse verbo junto ao complemento “serviços de qualquer natureza” para compor a materialidade tributável por meio do ISS é decorrência lógica da natureza dessa espécie tributária.

Como se sabe, o imposto é uma espécie de tributo que incide sobre algum fato jurídico presuntivo de riqueza realizado pelo contribuinte e que demonstra que ele possui capacidade de contribuir para a manutenção financeira do Estado⁴. Nesse sentido, quando o constituinte originário utilizou a expressão “serviços de qualquer natureza” para definir a materialidade

4. Nas palavras do Professor Aliomar Baleeiro, o imposto é caracterizado por ser “a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 265).

que poderia ser tributada por meio do ISS pelos Municípios e pelo Distrito Federal, ele estava atribuindo a competência para tributar uma riqueza produzida pelo contribuinte com a realização desse serviço.

Considerando, então, que prestação de serviço envolve uma relação bilateral, em que um prestador realiza um serviço em benefício de um tomador que, por sua vez, paga àquele prestador uma remuneração por essa atividade, o único sujeito dessa relação que produz riqueza com a execução do serviço é o seu prestador. Ou seja, apenas o prestador de serviços demonstra capacidade contributiva ao prestar um serviço e receber o preço cobrado por essa prestação, gerando riqueza.

O tomador, ao contrário, apesar de estar recebendo um benefício com o serviço que foi prestado em seu favor, terá uma despesa, uma diminuição da sua riqueza no momento em que pagar o preço do serviço ao prestador. Sendo assim, a única capacidade contributiva que pode ser considerada no momento da cobrança do ISS é a do prestador do serviço, que se encaixa no conceito de contribuinte prescrito pelo art. 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional. Colaboram para esse entendimento as precisas lições do Professor Roque Antonio Carrazza:

“Embora a Constituição, em seu art. 156, III, faça expressa menção a *serviços*, ela, elípticamente, está aludindo a *serviços prestados a terceiros*, ou seja, a *prestações de serviços*. Isto fica mais claro se cotejarmos este dispositivo com o art. 155, II, do mesmo Diploma Magno (referido no art. 156, III), que confere, aos Estados, competência para tributar, via ICMS, *‘prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação’* (grifamos).

Ademais, como o ISS deve obedecer a uma série de princípios constitucionais, dentre os quais o da *capacidade contributiva*, é necessário agregar, à expressão *serviços de qualquer natureza*, o verbo *‘prestar’*. Qualquer outro verbo (*‘fruir’*, por exemplo) negaria os postulados constitucionais informadores da tributação por meio do ISS”⁵.

5. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, em nota de rodapé n. 135 da página 105.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O que se conclui, portanto, é que o critério material que compõe a hipótese de incidência da regra-matriz do ISS é o fato jurídico “prestar serviço de qualquer natureza” e não o fato jurídico “tomar serviço de qualquer natureza”. Conclusão essa que se fundamenta principalmente na rica doutrina do Professor Aires F. Barreto sobre o Imposto sobre Serviços:

“Só a prestação do serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço. (...) Não pode haver ISS sobre o fato consumir serviço, fruir serviço ou utilizar serviço porque esses verbos e respectivos complementos não defluem do arquétipo constitucional desse imposto”⁶.

Considerando, então, que a hipótese de incidência tributária “aponta, expressa ou implicitamente, o local onde deverá ocorrer a *conduta* (ou *estado de fato*) que será havida por *fato imponível* e, em consequência, fará nascer a obrigação tributária, após observados os procedimentos adequados”⁷, é possível afirmar que o critério espacial dessa norma jurídica geral e abstrata somente poderá ser o local onde o serviço for efetivamente executado pelo prestador, independentemente do local onde estiver domiciliado o tomador do serviço.

Em outras palavras, em respeito aos limites da competência tributária que foi atribuída pela Constituição Federal aos Municípios e o Distrito Federal em matéria de ISS, o ente federado em cujo território esteja domiciliado o tomador de um serviço somente poderá ser considerado competente para a instituição e a cobrança daquele imposto sobre a execução desse serviço se nesse território também for executada

6. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 31.

7. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 70.

a prestação de serviço. Caso o tomador esteja domiciliado no território de um Município, mas o serviço seja prestado no território de outro, será desse segundo Município a competência para a cobrança do ISS sobre aquela atividade.

Era esse o critério espacial adotado pelos artigos 3º e 4º da LC n.º 116/2003, que cumpria satisfatoriamente a função de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária prevista no art. 146, inciso I da Constituição Federal. Contudo, a partir de maio de 2017, quando o Congresso Nacional derrubou o veto presidencial à inclusão, pela LC n.º 157/2016, dos incisos XXIII a XXV no art. 3º da LC n.º 116/2003, o local do domicílio do tomador passou a ser expressamente previsto nessa legislação como critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS sobre os serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 10.04, 15.01 e 15.09 da lista anexa àquela lei. Ainda que os efeitos jurídicos desses enunciados estejam suspensos pela medida cautelar proferida na ADI n.º 5835, esses enunciados continuam válidos e vigentes no ordenamento jurídico e fundamentaram a edição da LC n.º 175/2020.

É plenamente possível afirmar que essa mudança do local onde se considera devido o ISS para o local do domicílio do tomador daqueles serviços prescrita pela LC n.º 157/2016 contraria a função prevista no art. 146, inciso I da Constituição Federal, pois desrespeita a materialidade eleita pelo constituinte originário para incidência do ISS, potencializando o surgimento de conflitos de competência entre os Municípios e entre esses e o Distrito Federal no exercício dessa competência tributária.

Esse desrespeito fica ainda mais evidente com a nova redação dada pela LC n.º 175/2020 ao inciso XXV do art. 3º da LC n.º 116/2003, que retirou dessa regra o item 10.04, o qual estava previsto na redação original desse inciso veiculado pela LC n.º 157/2016. Ou seja, até a edição da LC n.º 157/2016, as atividades de “agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*)” previstas no mencionado item 10.04, eram tributadas no Município onde estivesse

o estabelecimento prestador desses serviços, seguindo a prescrição do *caput* do art. 3º da LC n.º 116/2003, pois é nesse estabelecimento que esses serviços são executados, conforme a definição do art. 4º da mesma lei complementar. Com a derubada do veto à LC n.º 157/2016, essas atividades passaram a ser tributadas no local do domicílio do tomador desses serviços, por força do enunciado original do inciso XXV, que foi acrescido ao mencionado art. 3º. Logo em seguida, com a suspensão dos efeitos desse inciso em razão da medida cautelar proferida em março de 2018 na ADI n.º 5835, esses serviços voltaram a ser tributados no local do estabelecimento prestador, conforme o *caput* daquele art. 3º. Agora, a LC n.º 175/2020 deu nova redação àquele inciso XXV para fazer referência apenas ao item 15.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003, retirando a aplicação daquela regra de cobrança do ISS no domicílio do tomador das atividades previstas naquele item 10.04.

Isso demonstra que o legislador complementar de 2020 também discordou da lógica adotada pelo legislador complementar de 2016 e, ainda que o Supremo Tribunal Federal decida pela constitucionalidade dessa regra de tributação no domicílio do tomador inaugurada pela LC n.º 157/2016, as atividades previstas no item 10.04 continuarão sendo tributadas no local do estabelecimento prestador desses serviços.

3. DEFINIÇÃO DO TOMADOR DOS SERVIÇOS PELA LEI COMPLEMENTAR N.º 175/2020

Seguindo o objetivo de prescrever regras que permitam a operacionalização da cobrança, no local do domicílio do tomador, do ISS incidente sobre as atividades previstas nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003, a LC n.º 175/2020 prescreveu, no enunciado do seu art. 14, a inclusão de alguns parágrafos no art. 3º da LC n.º 116/2003, em cujos enunciados definiu qual o sujeito que deve ser considerado como tomador de cada um dos serviços previstos nos itens acima mencionados. Com isso, caso o Supremo Tribunal

Federal, no julgamento do mérito da ADI n.º 5835, decida pela constitucionalidade da eleição do local do domicílio do tomador do serviços para definição do critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS e, por consequência, do ente federado competente para cobrar esse imposto sobre aquelas atividades, essa LC n.º 175/2020 estaria resolvendo os futuros conflitos de competência que poderiam surgir entre os entes federados, na medida em que a identificação do tomador de cada serviço implicaria, necessariamente, na identificação no local onde o imposto seria devido e do sujeito ativo credor.

Contudo, ainda que se admitisse, para uma análise mais completa dos enunciados da LC n.º 175/2020, que a materialidade tributável por meio do ISS poderia corresponder ao fato “tomar serviços de qualquer natureza”, não seria possível considerar como tomador do serviços uma pessoa que não realizasse efetivamente essa ação, ou seja, que não fosse o beneficiário direto dos serviços executados por um prestador. E, em uma análise inicial, parecia ter sido esse o raciocínio lógico adotado pelo legislador complementar ao definir quem é o tomador dos serviços das atividades atingidas por essa nova regra.

No caso dos serviços de planos de saúde previstos nos itens 4.22 e 4.23, o tomador do serviço é “a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato de plano de saúde individual, familiar, coletivo empresarial ou coletivo por adesão” (conforme redação do §6º inserido no art. 3º da LC n.º 116/2003). Já no caso em que os serviços de administradoras de cartão de crédito e dos demais serviços previstos no item 15.01 sejam prestados direta ou indiretamente ao tomador por meio de bandeiras, credenciadoras ou emissoras de cartões de crédito e débito, o tomador é o “estabelecimento credenciado” (conforme redação do §9º inserido no mesmo art. 3º), exceto no caso dos serviços de administração de carteira de valores mobiliários e dos serviços de administração e gestão de fundos e clubes de investimentos, que também estão previstos no mesmo item 15.01, em que o tomador é o “cotista” (conforme redação do §10 inserido naquele mesmo artigo), e do serviço de

administração de consórcios, também constante do item 15.01, em que o tomador é o “*consorciado*” (conforme §11 inserido no referido art. 3º). Por fim, no caso dos serviços de arrendamento mercantil previstos no item 15.09, o tomador é “*o arrendatário pessoa física ou a unidade beneficiária da pessoa jurídica, domiciliado no País, e, no caso de arrendatário não domiciliado no País, o tomador é o beneficiário do serviço no País*” (conforme redação do §12 incluído no mesmo art. 3º da LC n.º 116/2003). Observe-se que, em todas essas definições, o legislador complementar parece ter considerado o sujeito que efetivamente pratica a ação de “tomar serviço” como o tomador de cada um dos serviços acima mencionados.

Entretanto, essa mesma lógica não se verifica na definição prescrita sobre o tomador dos serviços de planos de saúde, previstos nos itens 4.22 e 4.23, quando houver algum dependente vinculado ao titular desse plano. O enunciado do §7º que foi inserido pela LC n.º 175/2020 no art. 3º da LC n.º 116/2003 prescreve que, nesse caso, o tomador do serviço para fins de incidência do ISS continuará sendo o titular do plano, ainda que o tomador efetivo desse serviço seja o seu dependente. Essa mesma desconsideração do sujeito que efetivamente pratica a ação de “tomar serviço” ocorreu em relação ao segundo titular do cartão de crédito e débito, nos casos em que o serviço de administração desses tipos de cartão previsto no item 15.01 for prestado diretamente ao seu portador: o enunciado do §8º, que foi inserido naquele art. 3º, prescreve que, nesse caso, o tomador será o primeiro titular do cartão.

Observe-se que, mesmo que se admita que a materialidade tributável por meio do ISS poderia ser o fato “tomar serviço”, o legislador complementar não considerou a necessária relação entre esse fato e o sujeito que o pratica ao definir, como tomador dos serviços de plano de saúde e de administração de cartão de crédito e débito, a pessoa que celebrou o contrato com o prestador do serviço, ainda que ela não seja a efetiva tomadora desse serviço. Nesses casos, o legislador complementar adotou a lógica prevista no §5º que a LC n.º

175/2020 também inseriu naquele mesmo art. 3º: a equiparação do tomador do serviço ao “*contratante do serviço*”.

Contudo, como bem ensina a doutrina, a tributação não deve recair sobre os contratos celebrados entre particulares que possam estar relacionados à geração de alguma riqueza, mas sempre sobre fatos efetivamente concretizados no mundo real em razão da celebração daqueles contratos. Ou seja, para que se construa o fato jurídico que compõe o antecedente da norma jurídica individual e concreta que terá como consequente a instauração da relação jurídica tributária entre um ente federado como sujeito ativo de um crédito tributário e um contribuinte ou um responsável como sujeito passivo desse mesmo crédito, é necessário verificar as circunstâncias em que essa materialidade foi efetivamente concretizada, independentemente daquelas que estavam previstas no contrato que deu origem a esse fato jurídico.

“Remarcamos que, por meio de *ISS*, só se pode tributar a prestação do serviço e, não, a relação jurídica (contrato) que a ela subjaz (isto é, que se instaura entre o prestador e o tomador). Com esta proclamação, desejamos significar que o imposto em exame deve necessariamente incidir sobre o *fato material* da prestação de um serviço. O *ISS* nasce de um *estado de fato*: a prestação efetiva – nunca a potencial – de um serviço”⁸.

Portanto, é possível concluir que a definição do tomador dos serviços de plano de saúde quando houver dependente vinculado ao titular que celebrou o contrato com o prestador desse serviços, bem como a definição do tomador dos serviços de administração de crédito e de débito quando houver um segundo titular vinculado ao mesmo cartão prescritas pelo art. 14 da LC n.º 175/2020, que inseriu os §§7º e 8º no art. 3º da LC n.º 116/2003, são inconstitucionais não só por não refletirem uma relação direta com o fato jurídico eleito pelo constituinte originário para ser tributado por meio do *ISS*, que é o de “prestar serviços”, como também por não

8. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 115.

refletirem uma relação direta com o fato jurídico “tomar serviço”, que foi construído pelo legislador complementar ao eleger o local do domicílio do tomador como determinante para a incidência do ISS sobre esses tipos de serviços. Trata-se de ficções jurídicas criadas pela LC n.º 175/2020 para operacionalizar a cobrança inconstitucional do ISS sobre essas atividades que consideram apenas o contrato celebrado para a prestação desses serviços, desconsiderando as circunstâncias dos fatos efetivamente ocorridos.

4. PADRÃO NACIONAL DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DO ISS EM LEI COMPLEMENTAR NACIONAL

Sabe-se que, apesar dos fundamentos analisados no tópico 2 deste trabalho, é possível que o Supremo Tribunal Federal entenda pela improcedência da ADI n.º 5835 e, assim, decida pela constitucionalidade dos dispositivos da LC n.º 157/2016 que previram o local do domicílio do tomador como o local onde considera-se devido o ISS incidente sobre os serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003. Caso isso aconteça e caso, em eventual novo questionamento, o STF também entenda pela validade da definição dos tomadores de serviços previstos pela LC n.º 175/2020, os problemas de inconstitucionalidades analisados até este momento neste trabalho estariam superados por força dessa eventual decisão judicial com efeito *erga omnes*. Contudo, ainda é necessário analisar a constitucionalidade das demais regras prescritas pela LC n.º 175/2020 para operacionalizar a cobrança do ISS incidente sobre aquelas atividades pelo Município ou pelo Distrito Federal onde estiver domiciliado o seu tomador.

Algumas dessas regras estabelecem um padrão nacional de obrigação acessória do ISS incidente sobre essas atividades. Mas, antes de analisar as particularidades dessa obrigação instituída por essa lei complementar, é importante lembrar que, de acordo com o §2º do art. 113 do Código Tributário

Nacional, a obrigação tributária acessória tem por objeto as informações que as pessoas que estão direta ou indiretamente relacionadas aos fatos jurídicos que constituem hipótese para a incidência de algum tributo são obrigadas a levar à Administração Tributária para que os entes federados tomem conhecimento da ocorrência desses fatos que podem ser tributados ou de alguma circunstância que impeça a sua tributação.

Não se pode esquecer das lições do Professor Paulo de Barros a respeito desse tipo de obrigação tributária, que ele denomina de “deveres instrumentais”, chamando a atenção para a importância que eles têm para a efetiva tributação:

“O plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos, e que nominamos de ‘deveres instrumentais’ ou ‘deveres formais’, tem como objetivo precípuo relatar em linguagem os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus propósitos ordinatórios. Tais deveres assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que, sem eles, muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria”⁹.

Sendo assim, é possível afirmar que a competência para a instituição de obrigações tributárias acessórias relacionadas ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de determinado tributo decorre da competência para instituir e cobrar esse mesmo tributo. Por consequência, como leciona o Professor Roque Antonio Carrazza, “a pessoa política só pode criar *deveres instrumentais* correlacionados com os tributos de sua competência”¹⁰. Em outras palavras, apenas o ente federado que tiver recebido da Constituição Federal a competência para instituir a chamada obrigação tributária principal para a cobrança de determinado tributo é que terá também a competência para instituir obrigações tributárias acessórias relacionadas a esse tributo.

9. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5 ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 504.

10. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30 ed. rev., ampl. e atual. até a EC n. 84/2014. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 385.

Portanto, no caso do ISS, somente os Municípios e o Distrito Federal têm competência para instituir obrigações tributárias acessórias a serem cumpridas pelos sujeitos envolvidos na ocorrência das prestações de serviços tributáveis por meio do ISS, pois somente esses entes federados receberam da Constituição Federal a competência para instituir e cobrar esse imposto. Qualquer outro ente federado não poderá exigir a prestação de informações relacionadas à realização dessas prestações de serviços com a finalidade de fiscalização da cobrança do ISS, por falta de competência para legislar sobre essa matéria.

Nesse contexto, a questão que se coloca é se uma lei complementar de caráter nacional, como é a LC n.º 175/2020, teria competência para instituir obrigação tributária acessória em matéria de ISS a ser cumprida por todos os prestadores de determinados serviços previstos na lista anexa à LC n.º 116/2003, com a entrega de forma unificada de algumas informações sobre esses serviços para todos os Municípios brasileiros e para o Distrito Federal, retirando a possibilidade de esses entes federados disporem sobre essa obrigação ou de instituírem outras obrigações tributárias acessórias que julgarem relevantes para a fiscalização e a arrecadação do ISS incidente sobre essas atividades. Com todo respeito a entendimentos contrários, entendo que os enunciados que compõem o art. 146 da Constituição Federal e elencam as matérias tributárias que devem ser tratadas por meio de lei complementar não preveem de forma clara essa possibilidade.

Entre esses enunciados do art. 146 do texto constitucional, os únicos que, a princípio, poderiam fundamentar a elaboração de lei complementar de caráter nacional para tratar sobre obrigação tributária acessória seriam as alíneas “b” e “d” do seu inciso III. O primeiro deles (alínea “b”) prevê a possibilidade de a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de obrigação tributária. Porém, como o próprio nome diz, por se tratar de normas gerais, o que a lei complementar nacional pode prescrever em matéria de obrigação tributária são questões relacionadas ao seu nascimento, à sua extinção

ou qualquer outra regra aplicável às obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias, de uma forma geral. Não foi esse, porém, o intuito da LC n.º 175/2020, que efetivamente instituiu uma obrigação tributária acessória para ser cumprida pelos prestadores de alguns serviços tributáveis por meio do ISS. Nesse caso, o Congresso Nacional, atuando como legislador complementar, invadiu a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal para editar leis próprias para instituir obrigações tributárias acessórias em matéria de ISS.

Por outro lado, sabe-se que o Congresso Nacional, ao legislar sobre o regime especial e unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos por Microempresas e por Empresas de Pequeno Porte, o Simples Nacional, acaba por instituir obrigações tributárias acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes que optam por esse regime. Contudo, a competência para que a lei complementar de caráter nacional trate sobre essas obrigações tributárias da forma como hoje faz a Lei Complementar n.º 123/2006 encontra fundamento no enunciado da alínea “d” daquele inciso III do art. 146 da Constituição Federal, que prevê a possibilidade de estabelecer normas gerais que cuidem de tratamento diferenciado e favorecido para esses dois tipos de empresas. Observe-se, portanto, que esse enunciado da alínea “d” não pode ser utilizado como fundamento para que a lei complementar nacional institua obrigação tributária para contribuintes que não sejam optantes do Simples Nacional, como é o caso dos contribuintes que estão sujeitos às prescrições da LC n.º 175/2020.

Sendo assim, é possível confirmar o entendimento de que não há fundamento no art. 146 da Constituição Federal para que lei complementar de caráter nacional institua obrigação tributária acessória em face de prestadores de alguns dos serviços passíveis de tributação por meio do ISS como foi feito pela LC n.º 175/2020, o que implica na invasão da competência dos Municípios e do Distrito Federal nessa matéria e na inconstitucionalidade dessa obrigação. Nota-se, nesse ponto, uma clara invasão ao princípio federativo, que, como

bem explica o Professor Roque Antonio Carrazza, “não admite que uma pessoa política comande o agir arrecadatório ou fiscalizatório de outra ou dê ordens para serem cumpridas por contribuintes (ou terceiros a eles relacionados) quanto a exações de competência tributária alheia”¹¹.

Mas, apesar da constatação desse vício de inconstitucionalidade, é imprescindível lembrar as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho sobre a validade das normas jurídicas, no sentido de que “uma regra, enquanto não ab-rogada por outra, continua pertencente ao sistema e, como tal, reveste-se de validade”¹². Ou seja, até que as normas jurídicas postas pela LC n.º 175/2020 não sejam declaradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário, elas serão válidas e pertencerão ao ordenamento jurídico brasileiro. Por isso, é necessário analisar ainda os detalhes previstos nessa lei complementar a respeito desse padrão nacional de obrigação tributária acessória em matéria de ISS.

Conforme prescrito no *caput* do art. 2º da LC n.º 175/2020, essa obrigação acessória consiste na adoção de um “sistema eletrônico de padrão unificado” por meio do qual os prestadores desses serviços deverão declarar as informações referentes aos serviços que prestarem a cada mês e apurar o valor do ISS devido a cada Município ou ao Distrito Federal, considerando, para tanto, as alíquotas previstas pelas leis municipais que instituem a cobrança do ISS sobre essas atividades no território de cada um desses entes federados.

A LC n.º 175/2020 ainda prescreve que esse sistema eletrônico deverá ser desenvolvido pelos próprios prestadores desses serviços de forma individual ou em conjunto com outros prestadores desses mesmos serviços (art. 2º, §1º), seguindo os leiautes e os padrões definidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), comitê esse que também foi instituído por essa lei complementar (art. 9º) e que contará com um Grupo Técnico (GTCGOA), do qual farão

11. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 386.

12. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 451.

parte representantes dos contribuintes (art. 12). Esses prestadores de serviço, como contribuintes do ISS, deverão franquear o acesso a esse sistema eletrônico aos Municípios e ao Distrito Federal para que esses entes federados possam verificar o cumprimento da obrigação tributária acessória de declarar as informações referentes aos serviços prestados durante o mês (art. 2º, §2º). Além disso, deverão desenvolver esse sistema seguindo os padrões definidos por aquele Comitê Gestor para garantir que cada ente federado tenha acesso apenas às informações dos serviços que tenham sido prestados a tomadores que estejam no seu território e, portanto, estejam dentro de suas competências (art. 2º, §4º), bem como garantir que, no caso de desenvolvimento em conjunto por mais de um contribuinte, esse sistema impeça que um contribuinte acesse informações declaradas por outros contribuintes (art. 2º, §3º).

Tendo acesso a esse sistema, caberá aos Municípios e ao Distrito Federal alimentá-lo com os valores das alíquotas de ISS que, de acordo com as suas respectivas leis, devem incidir sobre a prestação dos serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003, anexando a cópia dessa legislação que estiver vigente (art. 4º, incisos I e II). Além disso, deverão informar os dados do domicílio bancário para recebimento do ISS que incidirá sobre os serviços que forem prestados aos tomadores que estiverem domiciliados nos seus respectivos territórios (art. 4º, inciso III). Todas essas informações deverão ser fornecidas por esses entes federados até o último dia do mês subsequente ao da disponibilização daquele sistema pelos contribuintes (art. 4º, §1º), sendo de inteira responsabilidade desses entes federados qualquer problema de omissão, inconsistência ou inexatidão dessas informações, com a consequente proibição de aplicação de penalidades ao contribuinte em razão desse tipo de problema que teria sido causado pela própria Administração (art. 4º, §3º).

É importante notar, nesse ponto, uma certa inversão do que se costuma observar em matéria de obrigação tributária acessória. Em regra, ao criar uma obrigação tributária desse

tipo, o ente tributante desenvolve e disponibiliza as ferramentas que os sujeitos passivos do tributo de sua competência devem utilizar para declarar as informações sobre o fato jurídico a ser atingido por esse tributo e para apurar o valor do tributo devido, cabendo a esses sujeitos passivos o dever de alimentar essa ferramenta com as informações previstas em lei. Observe-se que, nesse caso, os Municípios e o Distrito Federal recebem da LC n.º 175/2020 a imposição de deveres a serem cumpridos para viabilizar o uso da ferramenta que será desenvolvida e custeada pelo sujeito passivo para cumprir aquela obrigação tributária.

Caberia aqui o questionamento: ao impor esse dever aos entes federados, a LC n.º 175/2020 não estaria ferindo a autonomia desses entes federados e, principalmente, a competência que a Constituição Federal atribuiu a eles para instituir obrigações tributárias em matéria de ISS? Esse questionamento ganha reforço em razão das prescrições de outros três artigos que compõem essa lei complementar e que limitam expressamente a competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir obrigações tributárias acessórias a serem cumpridas pelos sujeitos envolvidos nessas prestações de serviços tributáveis por meio do ISS.

A primeira dessas prescrições é a que consta no art. 5º, proibindo os Municípios e o Distrito Federal de imporem aos contribuintes que prestarem os serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 a algum tomador que esteja domiciliado em seu território qualquer outra obrigação tributária acessória, *“inclusive a exigência de inscrição nos cadastros municipais e distritais ou de licenças e alvarás de abertura de estabelecimentos nos respectivos Municípios e no Distrito Federal”*. Tal previsão, além de invadir a competência legislativa daqueles entes federados em matéria tributária, fere a autonomia dos Municípios e do Distrito Federal para buscar informações cadastrais dos prestadores desses serviços que possam auxiliar na fiscalização do pagamento correto do ISS incidente sobre eles.

É esse o mesmo efeito causado pela previsão do art. 6º da LC n.º 175/2020, que proíbe aqueles entes federados de exigirem a emissão de notas fiscais pelos prestadores dos serviços que estão previstos nos itens 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n. 116/2003, sendo também claramente inconstitucional. Outra não seria a qualidade da previsão contida no enunciado do art. 8º da LC n.º 175/2020 ao impedir que os Municípios e o Distrito Federal atribuam a terceira pessoa a responsabilidade pelo ISS devido pelos prestadores dos serviços atingidos por essa lei, ainda que isso pudesse ir ao encontro dos interesses arrecadatários desses entes federados.

A LC n.º 175/2020 ainda estabelece um prazo único para que os prestadores de serviços atingidos por essa lei cumpram o dever de declarar as informações referentes aos serviços prestados durante determinado mês: o vigésimo quinto dia útil do mês seguinte àquele em que esses serviços foram prestados (art. 3º, *caput*), mantendo para os Municípios e o Distrito Federal apenas a competência para prever as sanções que serão impostas a esses contribuintes se deixarem de fazer essa declaração (art. 3º, parágrafo único). Além de ferir a competência desses entes federados para determinar o momento em que julgam necessária a prestação dessas informações pelos contribuintes do ISS, a previsão desse prazo revela-se totalmente incongruente com outro prazo prescrito por essa lei complementar: o prazo para pagamento do ISS devido, que será o décimo quinto dia do mês subsequente àquele em que os serviços foram prestados (art. 7º, *caput*).

A reflexão que se propõe sobre essa questão é a seguinte: se a apuração do valor do imposto devido deve ser feita com base nas informações que são declaradas pelos prestadores de serviço a respeito dos serviços que eles prestaram, como é possível que o cálculo e o recolhimento desse valor sejam feitos antes do prazo para a prestação daquelas informações? Seguindo os prazos previstos nessa lei complementar, ou o cálculo do ISS devido será feito sem a consideração de todas as informações necessárias para tanto, o que poderá implicar

em evasão fiscal, ou as informações declaradas no momento do cálculo ainda poderão ser alteradas até dez dias depois do recolhimento desse imposto. Note-se, novamente, invasão da competência dos Municípios e do Distrito Federal para prever de forma lógica e harmônica esses prazos para cumprimento da obrigação tributária principal e da obrigação tributária acessória relativa ao mesmo imposto.

Por fim, a LC n.º 175/2020 ainda trata sobre o diferimento do prazo para cumprimento da obrigação tributária principal e da obrigação tributária acessória relativas ao ISS incidente sobre os serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 que forem prestados durante os meses de janeiro, fevereiro e março de 2021. Já prevendo uma possível demora no desenvolvimento e na operacionalização do sistema eletrônico de padrão unificado que será utilizado para o cumprimento dessas obrigações (art. 2º, *caput*), o legislador complementar prorrogou para o décimo quinto dia útil do mês de abril de 2021 o prazo para que o contribuinte declare as informações relativas aos serviços prestados naqueles três meses e para que recolha o ISS incidente sobre eles, sem a imposição de qualquer penalidade (art. 13, *caput*). Sobre o valor do ISS devido nesses três meses, deverá ser aplicada apenas a taxa referencial Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do seu vencimento normal até o mês anterior ao do pagamento e da taxa de 1% no mês em que ocorrer o pagamento (art. 13, parágrafo único).

Note-se aqui, novamente, uma clara semelhança dessa previsão com aquelas contidas na LC n.º 123/2006 e que permitem o recolhimento unificado de tributos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional. Porém, como já analisado anteriormente, não há enunciado no texto constitucional que fundamente a competência para o legislador complementar nacional prever esse tipo de regra para o cumprimento de obrigações tributárias apenas para os prestadores de alguns dos serviços tributáveis por meio do ISS e sem que para eles haja a previsão constitucional de aplicação de um regime de tributação mais

favorecido, o que torna a sua previsão inconstitucional. Acrescente-se a isso o fato de que essa previsão da LC n.º 175/2020 está diferindo o momento da arrecadação dessa receita própria dos Municípios e do Distrito Federal sem qualquer possibilidade de oposição desses entes federados, o que fere de forma flagrante a sua autonomia.

Em resumo, é possível afirmar que as regras prescritas pela LC n.º 175/2020 para operacionalizar a cobrança do ISS incidente sobre as atividades de planos de saúde, de administração de cartão de crédito e de débito e das demais atividades previstas no item 15.01 e também da atividade de *leasing* pelo Município ou pelo Distrito Federal onde estiver domiciliado o seu tomador apresentam diversos vícios de inconstitucionalidade por um motivo comum: desrespeitam a autonomia e a competência tributária que foi atribuída a esses entes federados pela Constituição Federal em matéria de ISS.

5. REGRA DE PARTILHA DE RECEITAS PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR NACIONAL

Por fim, a LC n.º 175/2020 ainda prevê expressamente um “período de transição” durante o qual parte da receita arrecadada com o ISS incidente sobre os serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003 será partilhada entre o Município onde está o estabelecimento prestador desses serviços e o Município onde está domiciliado o seu tomador. Apesar de o *caput* do art. 15 dessa lei prever que esse período está compreendido “entre a data de publicação” da LC n.º 175/2020 (dia 23/09/2020) “e o último dia do exercício financeiro de 2022”, as regras prescritas nos incisos I a III do mesmo art. 15 demonstram que, na verdade, esse período de transição será do dia 01/01/2021 ao dia 31/12/2022.

De acordo com esses incisos, o produto da arrecadação do ISS que incidir sobre aqueles serviços que forem prestados entre 01/01/2021 e 31/12/2021 será partilhado de tal forma que o Município onde está localizado o estabelecimento prestador

fique com 33,5% desse valor, sendo que os outros 66,5% serão atribuídos ao Município onde está domiciliado o tomador desses serviços. No ano seguinte, o Município onde se encontra o estabelecimento prestador ficará com apenas 15% do produto da arrecadação do ISS incidente sobre a prestação daqueles mesmos serviços ocorridas entre 01/01/2022 e 31/12/2022, sendo que o Município onde está domiciliado o seu tomador receberá 85% desse valor total. Por fim, a partir de janeiro de 2023, o Município do estabelecimento prestador não receberá mais nenhuma parte do valor do ISS arrecadado em razão da prestação daqueles serviços, cabendo 100% dessa arrecadação ao Município do domicílio do seu tomador.

Para que essa partilha seja operacionalizada nesse período, a LC n.º 175/2020 prevê, nos §§1º e 2º do mesmo art. 15, que o Município onde o tomador está domiciliado deverá fazer a transferência da porcentagem do valor do ISS arrecadado por ele e que será partilhada com o Município do estabelecimento prestador até o quinto dia útil seguinte à data em que tiver recebido esse valor, podendo atribuir às instituições financeiras que arrecadam o ISS pago pelos prestadores daqueles serviços a responsabilidade pela retenção desses valores e transferência para o Município do estabelecimento prestador. Com a aplicação dessas regras, a partir de janeiro de 2021, a prestação desses serviços será tributada com a consideração da alíquota de ISS prevista na legislação do Município onde está domiciliado o seu tomador, pois a ele caberá o recebimento desse imposto; porém, até dezembro de 2022, esse Município terá que dividir parte dessa arrecadação que lhe foi atribuída de forma inconstitucional pela LC n.º 157/2016 com o Município que deveria continuar sendo o Município competente para a cobrança desse ISS, que é o Município onde está localizado o estabelecimento prestador desses serviços.

Entretanto, é necessário lembrar que cabe apenas à Constituição Federal prever regras de partilha entre os entes federados do produto da arrecadação de alguns tributos, como esclarecem as lições do Professor Roque Antonio Carrazza:

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

“Como se sabe, a tributação é o principal meio de o Estado se financiar, isto é, de obter os recursos necessários ao atingimento dos fins que justificam sua própria existência (propiciar segurança, saúde, lazer, cultura, bem-estar social etc). (...)”

Normalmente, a pessoa política fica com o produto da arrecadação de seus tributos, com o quê obtém os meios econômicos necessários à realização dos objetivos que a Carta Magna e as leis lhe assinalam.

Frequentes vezes, porém, a Constituição determina que uma pessoa política deve partilhar do produto da arrecadação de determinados tributos de outra¹³.

É extremamente importante observar, na citação acima, a afirmação de que cabe à Constituição Federal fazer a partilha do produto da arrecadação de um tributo entre o ente federado competente para instituir e cobrar esse tributo e outro ente que não tem essa competência tributária. Essa é uma forma de repartição de receitas tributárias que, de acordo com as lições do Professor José Afonso da Silva, é adotada para repartir receitas entre os entes que compõem uma Federação¹⁴, como é o caso da República Federativa do Brasil, de modo que cabe a um ente federado arrecadar esse tributo e, após essa arrecadação, repassar parte desse valor a outro ente federado. Trata-se, portanto, de uma matéria eminentemente constitucional, que não pode ser tratada por meio de lei complementar, ainda que de caráter nacional.

13. CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 797-798.

14. O Professor José Afonso da Silva explica que o sistema discriminatório brasileiro adota uma discriminação rígida e exaustiva, ao combinar “a outorga de competência tributária exclusiva, por fonte, designando expressamente os tributos de cada esfera governamental (União, Estados e Municípios, notando-se que ao Distrito Federal cabem os mesmos dos Estados e Municípios cumulativamente), com o sistema de participação no produto da receita tributária de entidade de nível superior.

Aí temos os dois aspectos da discriminação das rendas: a *discriminação pela fonte*, pela qual a Constituição indica o tributo que a cada entidade compete instituir (arts. 153, 155 e 156), e a *discriminação pelo produto*, pela qual umas entidades repartem sua receita com outras, ou, vendo do outro lado, estas participam da receita daquelas (arts. 157 a 162)” (SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 32 ed., rev. e atual. até a EC n. 57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 721).

Reforça esse entendimento a verificação de que o art. 161 da Constituição Federal, ao dispor sobre as matérias que competem à lei complementar sobre a repartição de receitas tributárias, não prevê a possibilidade de alteração da repartição das receitas tributárias prevista pela Constituição. Sendo assim, ainda que se admitisse a constitucionalidade da atribuição da competência para instituir e cobrar o ISS sobre aqueles serviços ao Município onde está domiciliado o seu tomador, como prescrito pela LC n.º 157/2016, é flagrantemente inconstitucional a previsão feita pelo art. 15 da LC n.º 175/2020 de partilha do produto arrecadado com a cobrança do ISS sobre esses serviços por esse Município com o Município onde está localizado o seu estabelecimento prestador, dado que a lei complementar não é instrumento normativo competente para tratar sobre essa matéria eminentemente constitucional.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do que se expôs, ainda que a discussão sobre a inconstitucionalidade da definição do local do domicílio do tomador dos serviços previstos nos itens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n.º 116/2003 como o local onde se considera devido o ISS incidente sobre esses serviços, prescrita pela LC n.º 157/2016, seja superada por uma eventual decisão do Supremo Tribunal Federal que julgue improcedente a ADI n.º 5835, é possível afirmar que a Lei Complementar n.º 175/2020 apresentam diversos vícios de inconstitucionalidade nas regras contidas em seus enunciados para operacionalizar a cobrança do ISS sobre aqueles serviços.

Esses vícios podem ser verificados: (i) na definição do contratante do serviço como tomador dos serviços de plano de saúde quando houver dependente vinculado ao titular que celebrou o contrato com o prestador desse serviços e também como tomador dos serviços de administração de crédito e de débito quando houver um segundo titular vinculado ao mesmo cartão; (ii) na instituição do padrão nacional de obrigação

tributária acessória a ser cumprido pelos prestadores desses serviços para declarar as informações sobre os serviços que prestarem em cada mês e para calcular e recolher o valor do ISS incidente sobre essas prestações, por não haver fundamento no art. 146 da Constituição Federal para tal previsão e, com isso, consistir em clara invasão da autonomia e da dos Municípios e do Distrito Federal para instituírem obrigações tributárias acessórias em matéria de ISS; e (iii) na prescrição de regras de partilha do produto da arrecadação do ISS incidente sobre as prestações desses serviços, com a imposição da obrigação de que o Município onde está domiciliado o tomador transfira uma porcentagem dessa arrecadação para o Município onde está o estabelecimento prestador em relação aos serviços que forem prestados entre 01/01/2021 e 31/12/2022, por ser matéria de âmbito constitucional.

Conclui-se, assim, que a aplicação dos enunciados da Lei Complementar n.º 175/2020 levarão à cobrança de ISS sobre as atividade de plano de saúde, de administração de cartões de crédito e de débito e das demais previstas no item 15.01 da lista anexa à LC n.º 116/2003 e de *leasing* de uma forma que desrespeitará o modo como a competência para a instituição e a cobrança desse imposto foi atribuída pela Constituição Federal aos Municípios e ao Distrito Federal.