

PARECER N° , DE 2015

De PLENÁRIO, sobre o Substitutivo da Câmara dos Deputados n° 15, de 2015, ao Projeto de Lei do Senado n° 386, de 2012 – Complementar, que *altera a Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; a Lei n° 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e a Lei Complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990, que dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidas, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências.*

RELATOR: Senador **ROBERTO ROCHA**

I – RELATÓRIO

Chega ao Plenário, após aprovação do Requerimento n° 1.419, de 2015 - PLEN, que solicitou urgência na sua tramitação, o Substitutivo da Câmara dos Deputados (SCD) n° 15, de 2015, ao Projeto de Lei do Senado (PLS) n° 386, de 2012 – Complementar, que altera a Lei Complementar (LCP) n° 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); bem como a Lei n° 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a LCP n° 63, de 11 de janeiro de 1990.

Em síntese, a proposição original, aprovada por esta Casa, trata da alteração de regras relativas ao ISS e da inserção de novo critério para distribuição aos municípios dos 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) que lhes são cabíveis.



Em relação ao primeiro tema, além de modificações pontuais na lista de serviços anexa à LCP nº 116, de 2003, o principal objetivo do PLS é combater a chamada “guerra fiscal” do ISS. Para tanto, insere o art. 8º-A na mencionada norma de sorte a prever a alíquota mínima em 2% (dois por cento), que atualmente está fixada pelo art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). A novidade, para lhe robustecer a imposição normativa, é a previsão de **nulidade da lei ou do ato municipal** que conceder benefício fiscal indevido, com **desrespeito à mencionada alíquota mínima**, no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

Operando-se a nulidade em questão, decorrem dois efeitos paralelos. Primeiro, surge o **direito** do prestador de serviço à **restituição do valor pago** a título de ISS ao município que editar o ato objeto de nulidade (§ 3º do art. 8º-A). Segundo, ocorre a **transferência da titularidade do ISS**, que deixa de ser devido ao município do local do estabelecimento prestador para ser devido ao município em que estiver situado o **estabelecimento do tomador** ou intermediário do serviço (§ 4º do art. 3º); este passa a ser **responsável tributário** pelo recolhimento do ISS (inciso III do § 2º do art. 6º). Em outros termos, a nulidade da lei ou do ato **desloca a capacidade tributária ativa de um município para outro**, com o fito de evitar a edição de atos desconformes com a lei complementar.

Outra inovação do projeto é a tipificação, na Lei nº 8.429, de 1992, de improbidade administrativa em caso de aplicação ou manutenção de benefício financeiro ou tributário contrário às mencionadas disposições estabelecidas no art. 8º-A da LCP nº 116, de 2003. Assim, a adoção de alíquota inferior a 2% (dois por cento) ou a concessão de benefícios fiscais indevidos constituirão, em tese, **ato de improbidade administrativa**.

Em relação à LCP nº 63, de 1990, que regula, entre outros assuntos, a distribuição de parte do produto da arrecadação do ICMS entre os municípios, o objetivo do PLS é prestigiar os municípios onde ocorrem as transações comerciais, em detrimento daqueles onde estão localizados os centros de distribuição. Nesse ponto, o projeto visa a beneficiar mais municípios, na medida em que uma empresa pode ter vários estabelecimentos comerciais, mas um único centro de distribuição, que centraliza as saídas de mercadorias decorrentes das diversas transações firmadas. Se o valor adicionado não observa a transação comercial, mas a simples saída da mercadoria, os municípios onde estejam situados os



estabelecimentos em que ocorrem as transações não recebem recursos de ICMS em razão dos valores que adicionam, pois as operações são computadas em benefício dos municípios que concentram os centros de distribuição.

Essa conformação é que se busca modificar com os §§ 1º-A e 1º-B que a proposição intenciona inserir no art. 3º da LCP nº 63, de 1990. Haverá, assim, mais justiça na distribuição dos recursos arrecadados pela incidência do ICMS.

O Substitutivo aprovado pela Câmara dos Deputados manteve o texto base do PLS do Senado Federal e acrescentou novas modificações. Vejamos.

Em relação à guerra fiscal do ISS, o SCD inseriu mais um parágrafo ao proposto art. 8º-A da LCP nº 116, de 2003, para informar que a alíquota mínima de 2% não se aplica aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros incluídos no item 13 da lista anexa. Trata-se, em verdade, de previsão consoante com a imunidade consagrada na alínea *e* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal (CF), introduzida pela Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013.

O SCD altera o inciso I do *caput* e o parágrafo único do art. 2º da LCP nº 116, de 2003, para dispor que o ISS não incide nas exportações de serviços para o exterior quando os resultados do serviço se verificam em território estrangeiro e houver ingresso de divisas no País. Define, além disso, que o local onde os resultados do serviço são verificados independe do local onde o serviço é realizado. Também insere novo inciso IV ao *caput* do artigo para afastar a incidência do imposto sobre os serviços prestados pelas sociedades cooperativas aos seus cooperados e os serviços prestados pelos cooperados por intermédio da cooperativa.

Em relação aos incisos do art. 3º da LCP nº 116, de 2003, cujo comando do *caput* versa sobre a definição do local onde o imposto será devido, são as seguintes as alterações promovidas pelo Substitutivo na redação do PLS:

- no inciso XII, acrescenta os serviços de corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e os serviços congêneres



indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;

- acrescenta o inciso XXIII, dispondo que o imposto será devido no local do domicílio do tomador dos serviços relacionados a planos de assistência médica e de assistência médico-veterinária, descritos nos subitens 4.22, 4.23 e 5.09 da lista;

- acrescenta o inciso XXIV, dispondo que o imposto será devido no local 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 da lista;

- acrescenta o inciso XXV, dispondo que o imposto será devido no local da execução dos serviços de guincho intramunicipal, guindaste e içamento (subitem 14.14 da lista);

- acrescenta o inciso XXVI, dispondo que o imposto será devido no local do domicílio do tomador dos serviços de arrendamento mercantil propriamente dito e de agenciamento, corretagem ou intermediação desses serviços, descritos nos subitens 10.04 e 15.09 da lista;

Em relação ao arrendamento mercantil, a despeito do disposto no mencionado inciso XXVI do art. 3º, o SCD acrescenta parágrafo único ao art. 4º da LCP nº 116, de 2003, estabelecendo que, nessa hipótese, considera-se estabelecimento prestador o do local onde se concentra o poder decisório das operações, e nele será devido o imposto. Há, aqui, comandos divergentes.

O SCD altera o inciso II do § 2º do art. 6º da LCP nº 116, de 2003, que trata da responsabilidade pelo crédito tributário do ISS, para substituir a referência à **pessoa jurídica** tomadora do serviço por **tomador de serviço**, o que parece ampliar a abrangência da responsabilidade. Além disso, inclui no inciso ali mencionado os serviços descritos nos subitens 7.11 (decoração e jardinagem), 7.13 (dedetização e outros), 7.18 (limpeza e dragagem de rios e outros), 11.04 (armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens), item 12 (diversões, lazer, entretenimento e congêneres), exceto o subitem 12.13 (produção de eventos), subitens 14.14 (guincho, guindaste e içamento), 16.01 (transporte coletivo municipal) e item 20 (portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários) da lista anexa. Por sua vez, retira a referência aos subitens 7.14 e 7.15, que foram vetados quando da sanção da LCP nº 116, de 2003.

São, ainda, acrescentados três novos parágrafos ao art. 6º da LCP nº 116, de 2003.



O § 3º determina que, no caso dos serviços de arrendamento mercantil e de agenciamento, corretagem ou intermediação desses serviços, o valor do imposto é devido ao município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.

O § 4º enuncia que, no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.

E o § 5º dispõe que, em relação aos serviços de planos de assistência médica e de assistência médico-veterinária, considera-se domicílio do tomador o local onde se acha estabelecido o prestador de serviços. Referida inovação parece não fazer sentido, tendo em vista a redação do novo inciso XXIII do *caput* do art. 3º da LCP nº 116, de 2003.

O SCD insere dois novos incisos no § 2º do art. 7º da LCP nº 116, de 2003, afastando da base de cálculo do ISS (i) o valor de subempreitadas de construção civil já tributadas pelo imposto; e (ii) o valor destacado a título de deságio na aquisição de direitos creditórios, na atividade de fomento comercial, incluída no subitem 10.04 da lista.

Ainda nesse artigo, são inseridos os §§ 4º e 5º. O primeiro enuncia que o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 (construção civil e outras) e 7.05 (reparação, conservação e reforma) da lista – que já são excluídos da base de cálculo do ISS pelo inciso I do § 2º do dispositivo – abrange inclusive o valor dos materiais adquiridos de terceiros e empregados em obras de construção civil pelo prestador dos serviços.

O segundo parágrafo dispõe que a base de cálculo relativa aos serviços de planos de assistência médica corresponderá à diferença entre os valores cobrados do usuário e os valores pagos com as coberturas na área de saúde, em entidades públicas ou privadas, previstas no contrato ou na legislação que regulamenta os planos de assistência à saúde.

No que toca à vigência, o SCD alterou o *caput* do art. 7º do PLS para dispor que a futura norma entre em vigor no primeiro dia do décimo terceiro mês subsequente ao de sua publicação, enquanto o PLS definia a vigência imediata. Também foi modificado o § 1º, para incluir a referência



ao *caput* e aos §§ 1º e 2º do novo art. 8º-A da LCP nº 116, de 2003. Assim, aprovada a norma, esses dispositivos versando sobre a guerra fiscal do ISS apenas produzirão efeitos após o decurso do prazo referido no art. 6º da proposição, que concede aos entes federados o prazo de um ano, contado da publicação da Lei, para revogar os dispositivos que contrariem o disposto no *caput* e no § 1º do mencionado art. 8º-A da LCP nº 116, de 2003.

Em relação ao § 2º do art. 7º do SCD, ele altera a expressão “promulgação” constante do PLS por “entrada em vigor”, retardando a produção de efeitos das alterações da LCP nº 63, de 1990.

Finalmente, o art. 8º do SCD revoga o subitem 17.08 (franquia) da lista da LCP nº 116, de 2003.

O Substitutivo da Câmara foi inicialmente distribuído para ser analisado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania e, posteriormente, pela Comissão de Assuntos Econômicos. Contudo, tendo em vista a aprovação de requerimento de urgência para sua tramitação (nº 1.419, de 2015 – PLEN), a proposição encontra-se apta para ser apreciada pelo Plenário desta Casa.

II – ANÁLISE

O SCD nº 15, de 2015, coaduna-se com os parâmetros constitucionais e não apresenta vícios de juridicidade ou de regimentalidade. No que tange à técnica legislativa, foram respeitadas as regras para a elaboração e alteração de normas, nos termos previstos na LCP nº 95, de 26 de fevereiro de 1998.

No mérito, acreditamos que algumas das inovações da Câmara dos Deputados são bem-vindas; outras, no entanto, fogem do escopo principal do projeto original ou versam sobre temas que ainda merecem maiores discussões e amadurecimento, razão pela qual não foram acolhidas. De forma geral, filiamo-nos à preocupação por acautelar a competência tributária dos municípios, resguardando-a contra usurpação pelo legislador federal no tocante às deduções da base de cálculo, e, complementarmente, à desconcentração da capacidade tributária ativa, com o corolário na distribuição do fruto da arrecadação do ISS, com vistas a promover a justiça fiscal.



Em relação à alteração promovida pelo SCD no inciso I do *caput* do art. 2º da LCP nº 116, de 2003, não há razão econômica, fiscal ou constitucional para exigir que a imunidade fique condicionada ao ingresso das divisas no País. A inserção do inciso IV ao mesmo artigo da lei complementar, que trata dos serviços prestados pelos cooperados por intermédio da cooperativa, igualmente não merece acatamento, por confundir ato das cooperativas com ato dos cooperados.

Relativamente aos planos de saúde e de saúde médico-veterinária, louva-se a intenção lavrada no Substitutivo. Entretanto, cumpre ressaltar que a maioria dos contratantes é composta por pessoas físicas. Assim, estabelecer o município do tomador do serviço como o competente para tributação gera problemas de ordem prática para a dedução na base de cálculo prevista no novo § 5º do art. 7º da LCP nº 116, de 2003. Isso porque, em determinados meses, as despesas médicas com os beneficiários em um dado município poderão suplantar o valor pago por eles com as mensalidades do plano de saúde, o que levará, por um lado, à não tributação pelo município do tomador, e, por outro, à não dedução pelo plano de saúde de toda a despesa havida com as coberturas arcadas. Pelas razões expendidas, e também para preservar a competência tributária dos municípios, que lhes confere prerrogativa para delimitar as deduções cabíveis, votamos pela manutenção do inciso XXIII do art. 3º da LCP nº 116, de 2003, e pela rejeição do § 5º do art. 7º do mesmo certificado normativo, na proposta consignada no SCD.

A alteração pretendida por meio do SCD em relação ao local de prestação dos serviços de arrendamento mercantil e de agenciamento, corretagem ou intermediação desses serviços padece de harmonização no texto proposto pela Câmara dos Deputados. Em que pese a fixar que o imposto será devido ao município em que o tomador declarar como domicílio tributário, nos termos do proposto inciso XXVI do *caput* do art. 3º, combinado com o novo § 3º do art. 6º da LCP nº 116, de 2003, a previsão colide com a redação proposta para o parágrafo único do art. 4º. Neste, foi prestigiada a decisão do STJ em sede de Recurso Especial (cf. REsp nº 1060210/SC), estribada justamente na legislação que os demais dispositivos se destinam a rever. Nesses termos, e para fins de promover segurança jurídica adiante, votamos pela supressão do parágrafo único do art. 4º e pela manutenção do novo inciso XXVI do *caput* do art. 3º, com nova numeração, e do § 3º proposto no art. 6º.



Quanto à inserção, na lista anexa da lei complementar, dos serviços de guincho intramunicipal, guindaste e içamento, não apresentamos objeção. Contudo, sua menção no proposto inciso XXV do *caput* do art. 3º da LCP nº 116, de 2003, não se justifica, por se tratar de serviço intramunicipal. Quando ocorrer, por via de exceção, de o serviço ser prestado em cidade próxima, para alguém domiciliado naquela praça, o município detentor da capacidade tributária não teria como identificar a ocorrência do fato gerador, o que poderia ensejar elisão fiscal. Ademais, não nos parece convir que unidades negociais singelas devam ser condenadas ao cumprimento de legislação tributária complexa, contrariando o princípio da simplicidade.

A alteração proposta pelo SCD ao inciso II do § 2º do art. 6º da LCP nº 116, de 2003, não nos parece apropriada, pois amplia sobremaneira, sem aparente justificativa, a possibilidade de responsabilização do tomador de serviços na hipótese. O proposto § 5º ao art. 6º da lei, por sua vez, não faz sentido, por encerrar uma contradição em termos, ao fazer coincidirem o domicílio do prestador com o do tomador, em uma redação pouco esclarecedora que poderá ensejar lides adiante.

De forma similar, julgamos inadequada a proposta do SCD para os incisos III e IV do § 2º do art. 7º da LCP nº 116, de 2003. O inciso III em razão de que, não obstante o caráter essencialmente cumulativo do ISS, que por isso mesmo incide com alíquotas reduzidas, a previsão de não-cumulatividade já consta do art. 9º, § 2º, *b*, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Trata-se de norma recepcionada pela Constituição da República com status de lei complementar, conforme diversos julgados do Supremo Tribunal Federal (STF). Com clareza exemplar, assim decidiu o Ministro Carlos Velloso no Recurso Extraordinário 355.859-5:

Cabendo à lei complementar definir a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, certo que o DL 406/98 foi recebido como lei complementar, correto afirmar-se que o art. 9º e seus §§, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram, também, recebidos pela Constituição vigente. Não configurando os citados dispositivos legais isenção, não há falar em ofensa ao art. 151, III, da CF/88.

Logo, a previsão no Substitutivo da Câmara não inova em sede de lei complementar, e nem sequer elide questionamentos sobre a juridicidade que já orientaram o posicionamento de outrora do Superior



Tribunal de Justiça (STJ), mas que não mais vigoram. No Recurso Especial 1327755/RJ, o Relator Ministro Herman Benjamin valeu-se do entendimento pacificado pelo Supremo para obstar a utilização de recursos cujos resultados já fossem antecipadamente conhecidos, e infirmou, pois, a juridicidade da previsão ao Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 9º, § 2º, *b*. Logo, por não inovar no mundo jurídico, o dispositivo deve ser rejeitado.

O proposto inciso IV do § 2º do art. 7º da LCP nº 116, de 2003, por seu turno, diz respeito ao tratamento diferenciado que se pretende conferir à faturização, deduzindo da base de cálculo do ISS o deságio quando da prestação do serviço previsto no subitem 10.04 da lista de serviços tributáveis constantes do anexo da referida lei complementar. Entretanto, o subitem 10.04 alude ao agenciamento e à corretagem, e não propriamente à faturização, sobre a qual incide deságio. Parece-nos que a proposta estaria mais apropriada em relação ao subitem 17.23, o que não ocorreu, e isso não é passível de retificação na apreciação que a Casa Iniciadora promove em relação às inovações propostas pela Casa Revisora.

Em relação à Lei nº 8.429, de 1992, a Câmara promoveu uma alteração de ordem formal na redação do § 13 do art. 17 que não procede, e deve ser rejeitada. “Complementar” é vocábulo que não comporta acentuação gráfica.

Quanto à vigência da futura norma, o novo prazo estabelecido pelo SCD no *caput* do art. 7º, além de retardar injustificadamente a sua vigência, gera conflito com o disposto no seu art. 6º, que impõe efeitos desde a edição da lei, o que naturalmente só é possível caso esta esteja em vigor. Assim, a vigência deve ser mantida nos moldes previstos no PLS, ou seja, a partir da publicação da lei, com a *vacatio legis* prevista para os casos exhaustivamente arrolados em seus parágrafos.

Suprimimos, também, a revogação do item 17.08 (franquia) da lista de serviços anexa à lei complementar, proposta pelo art. 8º do SCD. Inexiste razão para tal medida, que, além de retirar recursos dos municípios, vai contra jurisprudência do STJ, que já decidiu, por várias vezes, que a partir da vigência da LCP nº 116, de 2003, incide ISS sobre a atividade de franquia (cf. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1117103/RJ, publicado no DJe 09/10/2015). Trata-se de um serviço oneroso, previsto no anexo à LCP nº 116, de 2003, e não nos parece assistir razão para excluí-lo da competência tributária dos municípios.



Por derradeiro, nas alterações promovidas na lista anexa à lei complementar pelo SCD, discordamos daquela relativa ao item 11.02, por restringir a aplicação efetiva do dispositivo, devendo ser mantida a redação original contida no PLS.

III – VOTO

Diante do exposto, votamos pela **aprovação** do Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15, de 2015, ao Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012 – Complementar, com as seguintes ressalvas:

- **rejeição** dos incisos I e IV do *caput* e do parágrafo único do art. 2º da LCP nº 116, de 2003, na redação proposta pelo art. 1º do SCD;

- **rejeição** do inciso XXV do *caput* do art. 3º da LCP nº 116, de 2003, na redação proposta pelo art. 1º do SCD, e consequente **substituição**, exclusivamente para fins de adequação redacional, da expressão “XXVI” por “XXV” no *caput* do art. 3º da LCP nº 116, de 2003, na redação proposta pelo art. 1º do SCD;

- **rejeição** do parágrafo único do art. 4º da LCP nº 116, de 2003, na redação proposta pelo art. 1º do SCD;

- **rejeição** do inciso II do § 2º e do § 5º do art. 6º da LCP nº 116, de 2003, na redação proposta pelo art. 1º do SCD;

- **rejeição** dos incisos III e IV do § 2º e do § 5º do art. 7º da LCP nº 116, de 2003, na redação proposta pelo art. 1º do SCD;

- **rejeição** do § 13 do art. 17 da Lei nº 8.429, de 1992, na redação proposta pelo art. 4º do SCD, retornando-se o texto do § 13 do art. 17 da Lei nº 8.429, de 1992, na redação proposta pelo art. 4º do PLS nº 386, de 2012 – Complementar;

- **rejeição** do *caput* do art. 7º do SCD, retornando-se o texto do *caput* do art. 7º do PLS nº 386, de 2012 – Complementar;

- **rejeição** do art. 8º do SCD; e



- **rejeição** do subitem 11.02 da lista de serviços anexa à LCP nº 116, de 2003, na redação proposta pelo Anexo do SCD, retornando-se o texto do subitem 11.02 na redação proposta pelo art. 3º do PLS nº 386, de 2012 – Complementar.

Sala das Sessões,

, Presidente

, Relator



SF/15022.46329-97