V O T O

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR): A Lei Complementar 157/2016 encontra-se impugnada em sede abstrata pela Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 499, conhecida por este Relator como Ação Direta de Inconstitucionalidade (Doc. 44 da ADPF 499), assim como pelas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5835 e 5862, todas encaminhadas, seja por redistribuição, seja por prevenção, a esta Relatoria.

A ADPF 499 foi proposta pela Confederação Nacional de Saúde, Hospitais e Estabelecimentos e Serviços (CNS); a ADI 5.835, pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF) em conjunto com a Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg); e a ADI 5.862, pelo Partido Humanista da Solidariedade (PHS).

Outras duas ações de controle concentrado correlatas foram extintas por este TRIBUNAL, carecedoras dos elementos necessários para certificar o pressuposto da legitimidade de suas autoras: a ADI 5.840, proposta pela Associação Nacional dos Prefeitos e Vice-Prefeitos da República Federativa do Brasil (ANPV) e a ADI 5.844, apresentada pela Confederação Nacional das Cooperativas (CNCOOP) em conjunto com a Confederação Nacional das Cooperativas Médicas - Unimed do Brasil.

As três ações remanescentes questionam, em síntese, a modificação do local onde se considera prestado o serviço e local em que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza será devido, em razão de alterações operadas pela LC 157/2016 e, após aditamento da petição inicial, as alterações advinda pela LC 175/2020.

Deslocou-se o local onde se considera prestado o serviço e o imposto devido, passando para o local do domicílio do tomador de determinados serviços, sob os seguintes fundamentos:

a) Lesões aos princípios da capacidade colaborativa, da praticabilidade tributária, da livre iniciativa, da razoabilidade e da proporcionalidade; ao núcleo da regra- matriz do ISS; e à separação de poderes (ADPF 499);

b) Violações à conformação constitucional do ISS, ao campo normativo reservado à lei complementar, à legalidade tributária, à segurança jurídica,

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

à proporcionalidade, à defesa do consumidor, à livre iniciativa e à neutralidade tributária (ADI 5.835); e

c) Ofensa à regra-matriz do ISS, assim como aos princípios da anterioridade e da segurança jurídica (ADI 5.862).

d) Em relação às atribuições do Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN, invasão da competência legislativa municipal, e da padronização das obrigações acessórias por não ser plena a ponto de violar os princípios da capacidade colaborativa, da praticabilidade tributária, da livre inciativa, da razoabilidade e proporcionalidade.

Os dispositivos impugnados, abaixo transcritos, e que são objeto de julgamento são os seguintes:

. art. 3º, incisos XXIII, XXV e XXV da Lei Complementar 116/2003, na redação conferida pela Lei Complementar 157/2016;

. art. 6º, §§ 3º e 4º da Complementar 116/2003, na redação conferida pela Lei Complementar 157/2016;

. artigos 2°, 3°, 6°, 9°, 10, 13 e 14 da Lei Complementar 175/2020.

Lei Complementar 116/2016, na redação conferida pela Lei Complementar 157/2016:

Art. 3 o 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:

(...)

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

(...)

Art. 6 º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

(…)

§ 3 o No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.

§ 4 o No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.

Lei Complementar 175/2020

Art. 2º O ISSQN devido em razão dos serviços referidos no art. 1º será apurado pelo contribuinte e declarado por meio de sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional.

§ 1º O sistema eletrônico de padrão unificado de que trata o caput será desenvolvido pelo contribuinte, individualmente ou em conjunto com outros contribuintes sujeitos às disposições desta Lei Complementar, e seguira leiautes e padrões definidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), nos termos dos arts. 9º a 11 desta Lei Complementar.

§ 2º O contribuinte devera franquear aos Municípios e ao Distrito Federal acesso mensal e gratuito ao sistema eletrônico de padrão unificado utilizado para cumprimento da obrigação acessória padronizada.

§ 3º Quando o sistema eletrônico de padrão unificado for desenvolvido em conjunto por mais de um contribuinte, cada contribuinte acessara o sistema exclusivamente em relação às suas próprias informações.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

§ 4º Os Municípios e o Distrito Federal acessarão o sistema eletrônico de padrão unificado dos contribuintes exclusivamente em relação às informações de suas respectivas competências.

Art. 3º O contribuinte do ISSQN declarará as informações objeto da obrigação acessória de que trata esta Lei Complementar de forma padronizada, exclusivamente por meio do sistema eletrônico de que trata o art. 2º, até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês seguinte ao de ocorrência dos fatos geradores.

(…)

Art. 6º A emissão, pelo contribuinte, de notas fiscais de serviços referidos no art. 1º pode ser exigida, nos termos da legislação de cada Município e do Distrito Federal, exceto para os serviços descritos nos subitens 15.01 e 15.09, que são dispensados da emissão de notas fiscais.

(…)

Art. 9º É instituído o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA).

Art. 10. Compete ao CGOA regular a aplicação do padrão nacional da obrigação acessória dos serviços referidos no art. 1º.

§ 1º O leiaute, o acesso e a forma de fornecimento das informações serão definidos pelo CGOA e somente poderão ser alterados após decorrido o prazo de 3 (três) anos, contado da definição inicial ou da última alteração.

§ 2º A alteração do leiaute ou da forma de fornecimento das informações será comunicada pelo CGOA com o prazo de pelo menos 1 (um) ano antes de sua entrada em vigor.

(…)

Art. 13. Em relação às competências de janeiro, fevereiro e março de 2021, é assegurada ao contribuinte a possibilidade de recolher o ISSQN e de declarar as informações objeto da obrigação acessória de que trata o art. 2º desta Lei Complementar até o 15º (décimo quinto) dia do mês de abril de 2021, sem a imposição de nenhuma penalidade.

Parágrafo único. O ISSQN de que trata o caput será atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

títulos federais, a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao mês de seu vencimento normal até o mês anterior ao do pagamento, e pela taxa de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Art. 14. A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art.3º.....

(…)

XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09.

.....

§5º Ressalvadas as exceções e especificações estabelecidas nos §§ 6º a 12 deste artigo, considera-se tomador dos serviços referidos nos incisos XXIII, XXIV e XXV do **caput** deste artigo o contratante do serviço e, no caso de negócio jurídico que envolva estipulação em favor de unidade da pessoa jurídica contratante, a unidade em favor da qual o serviço foi estipulado, sendo irrelevantes para caracterizá-la as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

§ 6º No caso dos serviços de planos de saúde ou de medicina e congêneres, referidos nos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, 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.

§ 7º Nos casos em que houver dependentes vinculados ao titular do plano, será considerado apenas o domicílio do titular para fins do disposto no § 6º deste artigo.

§ 8º No caso dos serviços de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, prestados diretamente aos portadores de cartões de crédito ou débito e congêneres, o tomador é o primeiro titular do cartão.

§ 9º O local do estabelecimento credenciado é considerado o domicílio do tomador dos demais serviços referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar relativos às transferências realizadas por meio de cartão de crédito ou débito, ou a eles conexos, que sejam prestados ao tomador, direta ou indiretamente, por:

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

I - bandeiras;

II - credenciadoras; ou

III - emissoras de cartões de crédito e débito.

§ 10. No caso dos serviços de administração de carteira de valores mobiliários e dos serviços de administração e gestão de fundos e clubes de investimento, referidos no subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, o tomador é o cotista.

§ 11. No caso dos serviços de administração de consórcios, o tomador de serviço é o consorciado.

§ 12. No caso dos serviços de arrendamento mercantil, o tomador do serviço 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." (NR)

"Art. 6º.....

§2º.....

IV - as pessoas referidas nos incisos II ou III do § 9º do art. 3º desta Lei Complementar, pelo imposto devido pelas pessoas a que se refere o inciso I do mesmo parágrafo, em decorrência dos serviços prestados na forma do subitem 15.01 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.

§3º (Revogado).

....." (NR)

Passo, pois, a examinar a legitimidade ativa das Requerentes e as preliminares suscitadas.

Legitimidade das autoras

A Confederação Nacional de Saúde, Hospitais e Estabelecimentos e Serviços (CNS), autora da ADPF 499, representa em caráter nacional empresas de prestação de serviços de saúde, entre as quais figuram as operadoras de planos de saúde e odontológicos, afetadas diretamente pela

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

legislação questionada (art. 3º, XXIII, da LC 116/2003, quanto aos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços anexa). Não bastasse, sua legitimidade para deflagrar o controle concentrado já fora aferida em outras oportunidades perante essa CORTE (ADI 4.350, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe de 3/12/2014; ADI 1.802, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, DJe de 3 /5/2018; ADI 4.468, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJe de 27 /10/2020).

Por sua vez, autoras da ADI 5.835, a Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF) representa instituições financeiras, empresas seguradoras, empresas de capitalização e previdência, ao passo que a Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg) representa empresas de seguros, resseguros, previdência privada e vida, saúde suplementar e capitalização. Congregam, portanto, interesses alcançados pela modificação espacial do ISS (art. 3º, XXIII XXIV e XXV, da LC 116/2003, quanto aos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa). Reconheceu-se-lhes igualmente legítimas em outros julgados dessa CORTE (ADI 6.207, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe de 4/2/2021; ADI 6.475, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, DJe de 27 /5/2021; ADI 6.938, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, DJe de 1/12 /2021; ADI 5.485, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe de 6/7/2020; ADI 4.710, Rel. Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, DJe de 18/11/2021).

O Partido Humanista da Solidariedade (PHS), autor da ADI 5.862, por fim, encontrava-se devidamente credenciado para propor na via abstrata uma vez representado no parlamento nacional ao tempo da propositura da respectiva ação direta.

Controvérsia de perfil constitucional

A Advocacia-Geral da União pugna pelo não conhecimento da arguição e de uma ação direta (ADPF 499, doc. 60; ADI 5.862, doc. 37) por ausência de questão constitucional a ser enfrentada nessa via concentrada. Observo, contudo, que os precedentes suscitados em suas manifestações, de modo a sustentar tal fundamento, foram todos julgados de natureza infraconstitucional, em sede recursal, por revelarem situações concretas caracterizadas por questionamentos quanto à sujeição ativa em face do panorama fático subjacente.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

Ainda que assim não fosse, " *o controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstando o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário* " (ADC 18-MC, Rel. Min. MENEZES DIREITO, Tribunal Pleno, DJe de 24/10/2008).

De todo modo, as impugnações apresentadas referem-se à ofensa direta à Constituição, em especial, pela alegação de não terem as alterações legislativas observado a materialidade do ISSQN, bem como não estarem consentâneas com a segurança jurídica. Portanto, a controvérsia detém perfil constitucional.

Continuidade normativa dos dispositivos hostilizados

O campo normativo originalmente questionado nas ações ora julgadas em conjunto, cujos termos foram assentados na lei de regência do imposto sobre serviços (LC 112/2003) a partir das alterações promovidas pela LC 157 /2016, encontrava-se assim positivado:

LC 116/2003 (com redação dada pela LC 157/2016)

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:

[…]

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

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.

Art. 6º […]

§ 3º No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este.

§ 4º No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço.

Os dispositivos da Lei Complementar 157/2016 disciplinaram, em síntese, a cobrança do ISSQN no local do tomador de determinados serviços. Tal regramento foi parcialmente modificado, contudo, pela Lei Complementar 175/2020 que especificou a figura do tomador dos serviços em tela, padronizou um sistema nacional a ser implementado para o cumprimento das obrigações acessórias relativas ao tributo municipal, bem como eliminou da exceção contida no inciso XXV do art. 3º da Lei Complementar 116/2003 os serviços contidos no subitem 10.04 da lista anexa (intermediação de arrendamento mercantil, franquia e faturização) e revogou o art. 6º, parágrafo 3º da Lei Complementar 116/2003, incluído pela Lei Complementar 157/2016.

A Lei Complementar 175/2020 especificou aquela figura considerada como o tomador do serviço nas hipóteses de incidência debatidas nessa via concentrada, de modo a demarcar o local em que o imposto será devido. Vê-se que a única modificação substancial ao campo normativo controlado atingiu somente a disciplina do ISSQN incidente sobre serviços de intermediação de arrendamento mercantil, franquia e faturização (subitem 10.04), repristinando, assim, sua tributação ao local do empreendimento prestador do serviço. A operação de arrendamento mercantil propriamente dita (subitem 15.09), por sua vez, quedou-se incólume, conservando a disciplina excepcional que fixara sua tributação ao local do tomador do serviço.

Desse modo, é de se reconhecer a perda parcial do objeto decorrente da modificação promovida pela Lei Complementar 175/2020, no tocante aos dispositivos contidos no art. 3º, XXV (quanto ao subitem 10.04 da lista anexa à lei de regência), por modificação substancial, e no art. 6º, § 3º, por revogação, todos da Lei Complementar 116/2003.

No mais, a modificação da norma impugnada observou a continuidade normativa do conteúdo questionado, além de ter ocorrido o oportuno aditamento da petição inicial na ADPF 499, que fora recebida como Ação Direta. Assim, não há impedimento ao conhecimento das Ações Direta.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

Inconstitucionalidade formal:

Há alegação de inconstitucionalidade formal no que se refere ao art. 3º, XXIII da Lei Complementar 116/2003, na redação conferida pela Lei Complementar 157/2016. A manifestação fundamenta-se no fato de a derrubada do veto presidencial ter contrariado o princípio da separação de poderes. Segundo o Requerente (ADPF 499), o "procedimento legislativo está eivado de inconstitucionalidade formal porque o veto presidencial ocorreu com base em análise do texto proposto frente aos objetivos políticos e econômicos acerca da tributação no país.".

O Senado Federal aprovou o Substitutivo da Câmara dos Deputados 15 /15, em projeto de iniciativa daquela Casa (Projeto de Lei do Senado (PLS) 386/2012), e o Presidente da República sancionou, parcialmente, o Projeto de Lei Complementar que resultou na Lei Complementar 157/2016. O Presidência da República, por interesse público, vetou a redação dada ao art. 3º, XXIII da Lei Complementar 116/2003, com a seguinte justificativa:

"O dispositivo comportaria uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, além de pressionar por elevação do valor dos planos de saúde, indo de encontro à estratégia governamental de buscar alternativas menos onerosas para acesso aos serviços do setor.'"

O Congresso Nacional rejeitou o veto do Presidente da República, resultando na promulgação da norma sob invectiva. Nesse sentido, o vício apontado teria ocorrido em razão de ingerência parlamentar em matéria de iniciativa privativa do Poder Executivo relativa às leis orçamentárias. Com a derrubada do veto, o vício apontado estaria em se ter confrontado a decisão do Presidente da República acerca dos instrumentos pelos quais a política econômica será exercida e implementada, as quais constam de normas orçamentárias que, por sua vez, são de inciativa reservado do Chefe do Poder Executivo.

Nos termos do art. 165, Constituição Federal, a reserva de iniciativa do Chefe do Poder Executivo refere-se aos projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais. Os dispositivos impugnados não disciplinam matéria orçamentária, não havendo o vício formal apontado.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

Evidencia-se que os dispositivos impugnados disciplinam matéria relacionada ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária e, sob certa perspectiva, dispõem sobre conflitos de competência em matéria tributária. Para tal temática, não há reserva de iniciativa do Presidente da República. Nesse sentido, cito os seguintes precedentes:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Medida liminar. Lei 6.486, de 14 de dezembro de 2000, do Estado do Espírito Santo. - Rejeição das preliminares de falta de interesse de agir e de vedação da concessão de liminar com base na decisão tomada na ação declaratória de constitucionalidade nº 4. - No mérito, não tem relevância jurídica capaz de conduzir à suspensão da eficácia da Lei impugnada o fundamento da presente argüição relativo à pretendida invasão, pela Assembléia Legislativa Estadual, da **iniciativa** privativa do Chefe do Executivo prevista no artigo 61, § 1º, II, "b", da Constituição Federal, porquanto esta Corte (assim na ADIMEC 2.304, onde se citam como precedentes as ADIN's - decisões liminares ou de mérito - 84, 352, 372, 724 e 2.072) tem salientado a inexistência, no processo legislativo, em geral, de **reserva** de **iniciativa** em favor do Executivo em **matéria tributária** , sendo que o disposto no art. 61, § 1º, II, "b", da Constituição Federal diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. Em conseqüência, o mesmo ocorre com a alegação, que resulta dessa pretendida **iniciativa** privativa, de que, por isso, seria também ofendido o princípio da independência e harmonia dos Poderes (artigo 2º da Carta Magna Federal). Pedido de liminar indeferido. (ADI 2394MC, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, Publicação em 01/08/2003)

EMENTA: I. Processo legislativo: matéria tributária: inexistência de **reserva** de **iniciativa** do **Executivo** , sendo impertinente a invocação do art. 61, § 1º, II, b, da Constituição, que diz respeito exclusivamente aos Territórios Federais. II. Isenção e privilégio. III. Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar, em regra, descabida, se a lei impugnada tem caráter de simples autorização ao Poder E **xecutivo** , subordinada a sua utilização à edição de regulamento para a qual sequer se estabeleceu prazo: precedentes. (ADI 2304MC, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Publicação em 15/12/2000)

Materialidade do ISSQN:

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

A controvérsia constitucional consiste, em um primeiro momento, no ISSQN ser, em determinadas hipóteses, devido no local do domicílio do tomador de serviços, conforme objeto da alteração legislativa impugnada. No caso, se a referida alteração na legislação tributária encontra-se nos limites constitucionalmente estabelecidos diante da materialidade do imposto em tela. Em caso positivo, sendo esse o segundo momento, restará a tarefa de aferir se a parcial alteração na sistemática de incidência do ISSQN, promovida pela Lei Complementar 157/2016 e, após, pela Lei Complementar 175/2020, atendeu aos limites constitucionais ao poder de tributar, nomeadamente aquele relacionado à segurança jurídica

Conforme tive oportunidade de afirmar em sede doutrinária (Direito Constitucional. 35ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 941 e ss), cabe destacar que a Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação do Estado/Fisco com o particular/contribuinte e definindo as espécies tributárias, as limitações ao poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade.

O sistema constitucional tributário, na definição de GERALDO ATALIBA, é o " *conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais de Direito Tributário vigentes em determinado país* " (Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 8).

A imposição tributária, como lembra IVES GANDRA, " *representa apropriação de bens do cidadão* " (Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1988, v. 6, t. 1, p. 6) e, portanto, sempre deverá observar fielmente os princípios e preceitos constitucionais, pois salienta este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL que " *o fundamento do poder de tributar, por isso mesmo, reside no dever jurídico de essencial e estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República* " (Despacho do Ministro Presidente Celso de Mello, Informativo STF nº 125).

No contexto do sistema constitucional tributário, a adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 consagrou o estabelecimento de vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de sua autonomia política, com a realização de seus deveres.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

O texto constitucional previu a repartição das competências tributárias de forma rígida, completa e integral. Esse sistema constitucional atribuiu aos Municípios a instituição do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Em razão da evidente necessidade de tratamento uniforme da matéria pelos mais de cinco mil Municípios brasileiros, o art. 156, III, CF, submeteu a definição dos serviços sujeitos ao ISSQN à legislação complementar federal. A presença de lei complementar no sentido de regulamentar o ISSQN foi reforçado pelo art. 146, III, da Constituição, que impõe a sua exigência para dispor sobre normas gerais.

A Constituição Federal confere ao legislador complementar a competência para dispor a respeito das normas gerais balizadoras do ISSQN sem, todavia, ter pormenorizado os aspectos componentes de sua hipótese de incidência, o que não desnatura a observância dos limites constantes do seu "arquétipo constitucional". Compreende-se que " *a competência tributária pode ter feições tipológicas na Constituição, mas exige aproximação conceitual por meio de lei complementar* " (LUÍS EDUARDO SCHOUERI. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo, 2019, p. 789).

A repartição constitucional das competências tributárias entre os entes integrantes da federação fundamenta-se, precipuamente em relação aos impostos, no critério da base econômica, o que " *implica, efetivamente, por si só, uma limitação da respectiva competência às possibilidades semânticas (significado das palavras) e sintáticas (significados das expressões ou frase como um todo, mediante a consideração da inter-relação e implicação mútua entre as palavras) do seu enunciado* ". Na mesma linha:#8220px; *O critério da base econômica enseja, pois, um controle material sobre o objeto da tributação mediante análise do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte em face da riqueza que pode ser tributada.* " (LEANDRO PAULSEN. Curso de Direito Tributário Completo. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 56).

No contexto da determinação da competência tributária relativa a cada imposto, a Constituição Federal delimita como objeto de tributação uma específica materialidade econômica (v.g. a "renda", no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza), atribuindo o correspondente poder de tributar também a um determinado ente federativo (no caso do exemplo, a União). Além dessas camadas, cumpre à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e normas gerais em matéria tributária.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

Competência tributária, na definição de ROQUE CARRAZZA, é " *a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas".* (Curso de Direito Constitucional Tributário. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 415 e p. 581). Foi fixada de forma rígida pelo texto constitucional, que, conforme lembrado por ALIOMAR BALEEIRO, " *discriminou as receitas nos três níveis de governos do Estado federal, retirando qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com o outro* " (Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 67).

O texto constitucional, por vezes, avança no sentido de definir os elementos da hipótese de incidência de um determinado imposto, por exemplo, quando atribui ao Município da situação do bem a competência para cobrar o imposto de transmissão de bens imóveis, conforme dispõe o art. 156, § 2º, II). Todavia, isso não se verifica em relação ao ISSQN. A jurisprudência deste SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL teve a oportunidade de se posicionar no sentido de que a Constituição Federal não regulou as regras atinentes a determinados aspectos da hipótese de incidência do imposto sobre serviço. Cito os seguintes precedentes:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. LEASING FINANCEIRO. SUJEIÇÃO ATIVA. LOCAL DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. RECURSO MANEJADO EM 1º.6.2016.

1. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a matéria atinente à definição do sujeito ativo competente para a cobrança do ISS, nas operações de arrendamento mercantil, possui natureza infraconstitucional. Inexistência de repercussão geral no AI 790.283-RG/DF. […] 4. Agravo regimental conhecido e não provido, com aplicação da penalidade prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC (ARE 962264 AgR, Rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 25/8/2016).

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/05/2023 00:00

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. COMPETÊNCIA PARA TRIBUTAÇÃO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO OU DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR DO SERVIÇO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, não há repercussão constitucional imediata da controvérsia sobre definição do sujeito ativo competente para cobrança do ISS, e, portanto, não há repercussão geral da discussão concernente à referida matéria. 2. Agravo regimental a que se nega provimento (ARE 855448 AgR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, Dje de 24/2 /2016).

EMENTA Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Recurso extraordinário com agravo. Alegada violação do art. 5º, XXXV e XXXVI da CF/88. Ausência de prequestionamento. ISS. Operações de arrendamento mercantil. Sujeição ativa. Local do fato gerador do tributo. Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. 1. Não se admite o recurso extraordinário quando os dispositivos constitucionais que nele se alega violados não estão devidamente prequestionados. Incidência das Súmulas nºs 282 e 356/STF. 2. A matéria atinente à definição do sujeito ativo competente para a cobrança do ISS, nas operações de arrendamento mercantil possui natureza infraconstitucional. Ausência de repercussão geral da matéria. 3. Agravo regimental não provido (ARE 834594 ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, DJe de 8/6/2015).

ISS. Competência para tributação. Local da prestação do serviço ou do estabelecimento do prestador do serviço. Matéria Infraconstitucional, Repercussão geral rejeitada (AI 790283 RE, Rel. Min. GILMAR MENDES, Pleno, Dje de 3/9/2010).

Desse último julgado, merece transcrição o seguinte trecho do voto proferido pelo eminente Ministro Relator:

"A recorrente, na petição de recurso extraordinário interposto com base no art. 102, III, a e b, da Constituição Federal, alegou violação aos artigos 5º, II, 150, I, 146, I, e 156, § 3º, II, da mesma Carta. […] O acórdão impugnado mediante o extraordinário revela interpretação de normas estritamente legais, não ensejando acesso ao Supremo. Apesar de sustentar violação à Constituição Federal, a recorrente pretende, na verdade, trazer ao

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

julgamento deste Tribunal matéria que não se enquadro no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, já que a Carta Constitucional nada disciplina acerca de regras para definição do sujeito ativo competente para cobrança do ISS, prevendo apenas que conflitos dessa natureza serão dirimidos por lei complementar (art. 146, I, da CF)."

O ISSQN incide sobre uma determinada realidade econômica, que deve estar contida nos limites da sua materialidade, constante do art. 156, III da Constituição Federal – a prestação de serviço, relacionada ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividade imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens a tomador (RE 651.703, Relator Ministro Luiz Fux). A prestação de serviço correlaciona-se a uma obrigação de fazer, que gera uma utilidade para outrem.

O legislador tem a liberdade para disciplinar os elementos da hipótese de incidência dos tributos, mas com a necessária observância da moldura constitucionalmente estabelecida. Seja para a edição de normas gerais, para a resolução de conflitos em matéria tributária, ou mesmo para as normas específicas de instituição do tributo. As normas infraconstitucionais relativas ao ISSQN encontrarão limite no padrão de incidência constitucionalmente estabelecido. Tais limitações, aplicam-se às normas gerais editadas pela União, por intermédio de lei complementar, e, igualmente, às normas específicas editadas pelos Municípios e pelo Distrito Federal. ROQUE ANTÔNIO CARRAZA tratou desse aspecto, nos seguintes termos:

"A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo genérico, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional." (Roque Antônio Carraza, Ed. Malheiros, 16ª Edição, 2001, páginas. 426/427).

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

A Lei Complementar 116/2003 estabelece normas gerais para o ISSQN. O seu art. 3º, estabelece o local onde se considera o serviço prestado e o imposto devido, estabelecendo, como regra geral, o local do estabelecimento prestador e, na sua falta, no local do domicílio do prestador. Todavia, o mesmo dispositivo previu exceções. O seu inciso II, por exemplo, considera o serviço prestado e o imposto devido no local "da instalação dos andaimes, palco, coberturas e outras estruturas (...)". Dentre as hipótese que fogem à regra geral, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2006, há previsão de que, para determinados serviços especificados nos seus incisos XXIII, XXIV e XXV, o imposto será devido no local do domicílio do tomador.

Os incisos XXIII, XXIV e XXV do art. 3º da Lei Complementar 116, com as alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016, consideram o imposto devido no local do domicílio do tomador de serviços de (i) planos de medicina de grupo ou individual, (ii) de administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente, (iii) de administração de consórcio, (iv) de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres e (v) de arrendamento mercantil.

Nas respectivas relações jurídicas (serviços constantes dos incisos XXIII, XXIV e XXV), há prestação de serviço a um determinado sujeito (tomador), não havendo extensão para o local do domicílio de um terceiro estranho à relação tributária. Decidiu-se pelo local do domicílio do tomador do serviço, sendo correto afirmar que essa figura (tomador) é favorecida pela utilidade prestada. Há uma vinculação, uma conexão, entre a realidade econômica subjacente à incidência tributária e o local do domicílio do tomador. Considerar que o local onde está domiciliado o destinatário desses serviços está desconectado com as realidades econômicas tributadas não é apropriado. O legislador não elegeu um terceiro local, estranho aos sujeitos vinculados àqueles fatos geradores, totalmente desconexo com a prestação dos respectivos serviços. Em relação a tais serviços, constantes dos referidos incisos XXIII, XXIV e XXV, o legislador optou, inicialmente, por estabelecer que o imposto seria devido no local do estabelecimento prestador. Após, com a edição da Lei Complementar 157/2016, a escolha do legislador passou a ser o domicílio do tomador, ainda que diverso daquele do estabelecimento prestador. Existe uma conexão entre o serviço prestado e o local onde está domiciliado o tomador, que é o sujeito destinatário da atividade. A decisão de que a realidade econômica tributada também ocorre

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

no local do domicílio do tomador de tais serviços é legítima, desde que seja possível bem definir todos os contornos dessa figura (tomador) e onde é domiciliado.

Assim, compreendido como qualquer esforço humano tendente a suprir uma necessidade ou interesse de alguém, mediante remuneração (JOSÉ JAYME DE MACÊDO OLIVEIRA. Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: comentários, doutrina, jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22), a prestação de um serviço revela-se como um ato complexo, sobretudo no atual estágio de desenvolvimento econômico e social. Decompõe-se em várias etapas, todas indispensáveis à consecução do objetivo final, sem que se possa, independentemente de algum critério estabelecido mediante legislação complementar, afirmar-se onde efetivamente a riqueza foi gerada e o serviço prestado, com observância dos limites possíveis admitidos pela Constituição.

Com essa opção legislativa, a propósito, há uma perspectiva de distribuição do produto da arrecadação do ISSQN de modo mais equânime perante o corpo de Municípios que integram a federação brasileira. Essa realidade não passou despercebida pelo Congresso Nacional, como foi registrado pelo Advogado-Geral da União em sua manifestação nos autos (Seq. 139, ADI 5835), nos seguintes termos:

"Ressalte-se, nessa senda, que a edição dos dispositivos impugnados, levada a efeito após regular processo legislativo, resultou de amplo debate parlamentar, restando vitoriosa a posição da maioria no sentido de promover a justiça fiscal mediante o fortalecimento das receitas próprias das municipalidades.

Veja-se, a propósito, excerto da justificação da Emenda Aditiva de Plenário n° 5, apresentada durante a tramitação na Câmara dos Deputados do Projeto de Lei Complementar nº 366, de 06 de dezembro 2013, que deu origem às disposições questionadas:

"A emenda proposta tem como objetivo fortalecer as receitas próprias dos Municípios, arrecadadas principalmente com base no exercício das competências tributárias atribuídas pelo texto constitucional.

Dos três impostos conferidos aos Municípios pela Carta Magna (art. 156, caput), o ISS é aquele que apresenta o maior potencial de incremento de arrecadação, considerando que o setor de serviços é o que mais tem crescido no País nos últimos anos.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

A alteração proposta resume-se no aspecto espacial do ISS, dada a similaridade entre a natureza das atividades, principalmente de administração de cartão de crédito ou débito, arrendamento mercantil - leasing e planos de saúde e convênios, e a de outras já excepcionadas da regra geral de que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador.

A utilidade desses serviços, tanto para o usuário final (usuário do cartão, arrendatário do bem, beneficiário do plano de saúde) quanto para o comerciante (que dispõe de um terminal POS de cartões ou que vende o bem a ser arrendado) ou prestador de serviço de saúde, se verifica, de fato, no Município onde se encontra o tomador.

Se somarmos a isso a sistemática altamente distribuída dessas operações, com agentes presentes em todo o território brasileiro, soa meio artificial a alegação de que os serviços em comento são efetivamente prestados pela gerência dessas instituições, na maioria das vezes situadas em Municípios muito distantes de onde se realizou a transação.

Deve-se ter em mente, ainda, que o propósito de qualquer imposto sobre movimentação econômica é captar parte da riqueza que circula por conta da operação tributada e revertê-la em prol da Fazenda Pública. Na prestação dos serviços em questão, uma parcela da renda (o preço do serviço) no Município do tomador é remetida para o Município do prestador. Na atual disciplina jurídica do ISS, este Município fica com todas as vantagens: aumento da renda disponível, geração de empregos e receita do ISS. Nada sobra para o Município do tomador que, como demonstrado, é onde, de fato, a utilidade social é gerada. O que se propõe é que, como uma espécie de "medida compensatória", o Município onde se encontra o tomador fique, ao menos, com o ISS devido na operação. Isso porque, ao fim e ao cabo, tais operações (compra com cartão de crédito ou débito, arrendamento mercantil ou prestação de serviços de saúde na rede conveniada aos planos de saúde) só se realizam porque há renda disponível no Município do tomador. A tendência observada nos sistemas tributários mundo afora é justamente essa: de que o imposto sobre circulação seja devido no destino (onde se localiza o usuário final daquela operação) e não na origem (onde se localiza o fornecedor do bem ou serviço daquela operação). Percebeu-se que assim é mais provável atingir- se justiça fiscal. Alterar o local da cobrança do ISS do Município dos prestadores de serviços (sede da administração de cartões, da arrendadora mercantil ou da administração de planos de saúde) para o dos tomadores desses serviços é

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

medida que adota essa linha de pensamento. A injustiça com a atual sistemática na cobrança e no recolhimento deste imposto nas operações com cartão de crédito e débito é tão grande que os Municípios estão deixando de arrecadar a média de 2 bilhões ao ano para os cofres públicos, devido às incertezas que estas fiscalizações ocasionam. Já nas operações de leasing os Municípios deixaram de arrecadar cerca de 12,067 Bilhões nos últimos 5 anos."

Enquanto amparada por preceitos igualmente relevantes para o sistema tributário constitucional, como a justiça fiscal, a diminuição da guerra fiscal, o fortalecimento da autonomia financeira dos Municípios e a distribuição mais equânime de receitas entre os entes componentes da federação, a indicação do domicílio do tomador como local de prestação de serviço para fins de incidência do ISSQN insere-se na competência do legislador federal complementar. Trata-se, inclusive, de uma tendência mundial, avalizada pela plataforma de combate ao BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, consoante excerto da justificativa da Emenda Aditiva de Plenário nº 5, apresentada ao Projeto de Lei Complementar 366/2013, que deu origem à Lei Complementar 157/2016, a saber:

"A emenda proposta tem como objetivo fortalecer as receitas próprias dos Municípios, arrecadas principalmente com base no exercício das competências tributárias atribuídas pelo texto constitucional.

Dos três impostos conferidos aos Municípios pela Carta Magna (art. 156, caput), o ISS é aquele que apresenta o maior potencial de incremento de arrecadação, considerando que o setor de serviços é o que mais tem crescido no País nos últimos anos.

A alteração proposta resume-se no aspecto espacial do ISS, dada a similaridade entre a natureza das atividades, principalmente a administração de cartão de crédito ou débito, arrendamento mercantil – leasing e planos de saúde e convênios, e de outras já excepcionadas da regra geral de que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador.

A utilidade desses serviços, tanto para o usuário final (usuário do cartão, arrendatário do bem, beneficiário do plano de saúde) quanto para o

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

comerciante (que dispõe de um terminal POS de cartões ou que vende o bem a ser arrendado) ou prestador de serviço e saúde, se verifica, de fato, no Município onde se encontra o tomador.

Se somarmos a isso a sistemática altamente distribuída dessas operações, com agentes presentes em todo o território brasileiro, soa meio artificial a alegação de que os serviços em comento são efetivamente prestados pela gerência dessas instituições, na maioria das vezes situadas em Municípios muito distantes de onde se realizou a transação.

Deve-se ter em mente, ainda, que o propósito de qualquer imposto sobre movimentação econômica é captar parte da riqueza que circula por conta da operação tributada e revertê-la em prol da Fazenda Pública. Na prestação dos serviços em questão, uma parcela da renda (o preço do serviço) no Município do tomador é remetida para o Município do prestador. Na atual disciplina jurídica do ISS, este Município fica com todas as vantagens: aumento da renda disponível geração de empregos e receita do ISS. Nada sobre para o Município do tomador que, como demonstrado, é onde, de fato, a utilidade social é gerada. O que se propõe é que, como uma espécie de "medida compensatória", o Município onde se encontra o tomador fique, ao menos, com o ISS devido na operação. Isso porque, ao fim e ao cabo, tais operações (compra com cartão de crédito ou débito, arrendamento mercantil ou prestação de serviços de saúde a rede conveniada aos planos de saúde) só se realizam porque há renda disponível no Município do tomador.

A tendência observada nos sistemas tributários mundo afora é justamente essa: de que o imposto sobre circulação seja devido no destino (onde se localiza o usuário final daquela operação) e não na origem (onde se localiza o fornecedor do bem ou serviço daquela operação). Percebe- se que assim é mais provável atingir-se justiça fiscal. Alterar o local de cobrança do ISS do Município dos prestadores de serviços (sede da administração de cartões, da arrendadora mercantil ou da administração de planos de saúde) para o dos tomadores desses serviços é medida que adota essa linha de pensamento."

A escolha do local do domicílio do tomador não poderá ser alheia à realidade econômica tributada. Em uma hipótese de desconexão com tal realidade, haveria, de fato, uma vedação ao legislador. Não foi o que ocorreu. A formatação fiscal adotada pelo legislador complementar em definir o ISSQN devido no domicílio do tomador dos serviços descritos na

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

atual redação dos incisos XXIII, XXIV e XXV do art. 3º da Lei Complementar 116/2003 está inserida no campo permitido pela sua materialidade.

Segurança Jurídica:

Constatei, em sede cautelar, que os panoramas fático e jurídico resultantes da alteração na sistemática de recolhimento do ISSQN promovida pela Lei Complementar 157/2016 demonstraram a ocorrência de ofensa ao princípio da segurança jurídica. A alteração legislativa teve o condão de ensejar verdadeira insegurança quanto à incidência do imposto, oportunidade em que assim me manifestei:

"Diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador do serviço, a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços.

Essa alteração exigiria que a nova disciplina normativa apontasse com clareza o conceito de "tomador de serviços", sob pena de grave insegurança jurídica e eventual possibilidade de dupla tributação, ou mesmo inocorrência de correta incidência tributária.

A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldade na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo, inclusive, a regularidade da atividade econômica, com consequente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal."

Com efeito, o ideal de segurança jurídica " *assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça material* " (GILMAR FERREIRA MENDES; PAULO GUSTAVO GONET BRANCO. Curso de Direito Constitucional. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 411).

Num contexto geral, como primeira densificação do princípio da segurança jurídica, pode-se assentar " *i) a necessidade de certeza, de conhecimento do Direito vigente, e de acesso ao conteúdo desse Direito; ii)*

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

a calculabilidade, quer dizer, a possibilidade de conhecer, de antemão, as consequências pelas atividades e pelos atos adotados; iii) a estabilidade da ordem jurídica " (ANDRÉ RAMOS TAVARES. Curso de Direito Constitucional. 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 2018, p. 640).

A propósito da sua transposição para o âmbito tributário, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ressalta que a observância do princípio da segurança jurídica acarreta não apenas previsibilidade e estabilidade, mas também, e principalmente, a necessidade de clareza e confiabilidade em relação à norma jurídica e à sua aplicação, de modo que uma norma tributária indeterminada impede a eventual sanção ao contribuinte que adotar qualquer das interpretações possíveis, além de desencadear uma série de processos administrativos e judiciais (Conclusões do XLI Simpósio de Direito Tributário do CEU-Escola de Direito – Segurança Tributária em Matéria Tributária. R. Fórum de Dir. Tributário – DFDT, Belo Horizonte, ano 15, n. 85, jan./fev. 2017, p. 49-62).

Conforme ressaltado na decisão concessiva da medida cautelar (doc. 142, ADI 5835), diferentemente do modelo anterior, que estipulava, para os serviços em análise, a incidência tributária no local do estabelecimento prestador, a nova sistemática legislativa prevê a incidência do tributo no domicílio do tomador de serviços. A alteração pretendida exigia que a nova disciplina, trazida pela Lei Complementar 157/2016, apontasse, com clareza, o conceito de "tomador de serviços", entre outras questões pressupostas para sua concreta aplicação, sob pena de insegurança jurídica e, inclusive, possibilidade de dupla tributação ou mesmo inocorrência de correta incidência tributária.

Após a concessão da Medida Cautelar, sobreveio a Lei Complementar 175/2020 que, dentre outras disposições, previu o que é considerado "tomador dos serviços" referido nos incisos XXIII, XXIV e XXV do art. 3º da Lei Complementar 116/2003, bem como instituiu o padrão nacional de obrigação acessória e uma estrutura própria para a sua regulação (Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN).

A Lei Complementar 175/2020, além especificar a figura do tomador de serviços em tela e estabelecer padrão nacional da obrigação acessória, revogou a previsão do ISSQN ser devido no domicílio do tomador dos serviços do subitem 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*). Portanto, restabeleceu-se a sistemática de tributação no local do estabelecimento do prestador. Também revogou o §3º

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

do art. 6º da Lei Complementar 116/2003. Em relação a tais dispositivos, objeto de impugnação, houve perda superveniente de objeto.

No que se refere à definição do tomador de serviço, a Lei Complementar 175/2020 procurou delinear essa figura quanto aos serviços referidos nos incisos XXIII, XXIV e XXV do art. 3º da Lei Complementar 116 /2003. Pode-se assim sintetizar a disciplina complementar:

a) Como regra geral, que o tomador será o contratante do serviço, salvo nas situações descritas a seguir (art. 3º, § 5º);

b) No caso de plano de saúde (subitens 4.22 e 4.23), o tomador será a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato (art. 3º, § 6º);

c) No caso de administração de cartão de crédito, cartão de débito e congêneres (subitem 15.01), o tomador será o primeiro titular do cartão (art. 3º, § 8º);

d) No caso de transferências realizadas por meio de cartão de crédito ou débito, ou a eles conexo, por bandeira, por credenciadoras ou por emissoras (subitem 15.01), o local do estabelecimento credenciado será considerado o domicílio do tomador (art. 3º, § 9º);

e) No caso de administração de carteira de valores mobiliários, de fundos e clubes de investimento (subitem 15.01), o tomador será o cotista (art. 3º, § 10);

f) No caso de administração de consórcios, o tomador será o consorciado (art. 3º, § 11);

g) No caso de arrendamento mercantil, o tomador será o arrendatário ou beneficiário (art. 3º, § 12);

Diante das alterações da Lei Complementar 175/2020 ficou ainda mais aclarada a indeterminação contida na Lei Complementar 157/2016. Verifica-se que o quanto foi inovado pela Lei Complementar 175/2020, por óbvio, não se encontrava encartado nas alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016, em evidente demonstração de sua precariedade.

A Lei Complementar 175/2020 pretendeu definir, a contento, a figura do tomador de cada um dos mencionados serviços. Todavia, em sede da

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

presente cognição é possível avaliar o quão debilitada foi a alteração originada da Lei Complementar 157/2016, bem como aquelas trazidas pela Lei Complementar 175/202. Não há uma adequada definição da figura do tomador de serviços referidos nos incisos XXIII, XXIV e XXV do art. 3º da Lei Complementar 116/2003. Nesse sentido, após a edição da Lei Complementar 175/2020, os Requerentes apontaram uma série de imprecisões no sentido da manutenção do alegado estado de insegurança jurídica originado pelas alterações da Lei Complementar 157/2016.

No caso dos planos de saúde, a Lei Complementar 175/2020 estabeleceu que o tomador será a pessoa física beneficiária vinculada à operadora por meio de convênio ou contrato. Foram apontadas inconsistências correlacionadas a não restar evidenciado o domicílio dessa pessoa física beneficiária, podendo ser o do cadastro do cliente, ou o domicílio civil, ou mesmo o seu domicílio fiscal. Um outro aspecto apresentado relaciona-se a dúvidas quanto à sistemática dos repasses serem considerados para a dedução da base de cálculo.

No caso da administração de consórcios e de fundos de investimento, estabeleceu-se que o tomador será o cotista. Não teriam sido solucionadas questões atinentes à hipótese de ser o cotista domiciliado no exterior, de ter mais de um domicílio, de qual espécie de domicílio está-se a tratar (civil, fiscal ou o declarado), das modificações de domicílio em um mesmo exercício financeiro.

No que se refere à administração de cartões e ao arrendamento mercantil, dúvidas persistiriam acerca do efetivo local do domicílio do tomador, havendo espaço considerável para mais de um sujeito ativo estar legitimado.

As inconsistências referenciadas estão, de fato, presentes. As alterações legislativas ora em apreço atingem relações jurídicas tributárias que afetam diretamente mais de cinco mil Municípios brasileiros e um massivo quantitativo de sujeitos. Nesse sentido, evidencia-se a necessidade de uma normatização que seja capaz de gerar segurança jurídica e não o contrário, sob pena de retrocesso em tema tão sensível ao pacto federativo. Além da proteção à segurança jurídica, há a necessidade de proteção da estabilidade entre os entes federados, sob pena de serem criados conflitos em matéria tributária. Somete diante de uma definição clara e exauriente de todos os aspectos da hipótese de incidência é possível ter previsibilidade e impedir tais conflitos de competência em matéria tributária. Nesse sentido, ROQUE ANTÔNIO CARRAZA assim se pronunciou:

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

"Ora, é indiscutível que a lei que cria *in abstrato* o tributo deve descrever, pormenorizadamente, todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, máxime a hipótese de incidência, com os critérios que a informam. Esta é uma exigência do princípio da tipicidade tributária, tão bem estudado por Alberto Xavier.

Para o mestre português, "a tipicidade do fato tributário pressupõe (...) uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação e indispensável para a produção de efeitos".

A hipótese de incidência tributária – sempre veiculada por meio de lei – deve conter exaustiva descrição dos *pressupostos tributários* , apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem no mundo fenomênico.

Esta ideia vem acentuada por Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem o fato gerador in abstrato (hipótese de incidência) de "(...) ser minuciosamente descrito (princípio da especificação) para evitar ao intérprete ou ao aplicador da lei entendimentos dilargados ou contraditórios a seu respeito, gerando insegurança e incerteza para o contribuinte"." (Curso de Direito Constitucional Tributário. 16ª ed. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 371).

Cumpre à lei complementar, nos termos do art. 146, I, Constituição Federal, dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária. Não podem as alterações promovidas pelas normas impugnadas ocasionar uma instabilidade, sobretudo, quando essa não se faz presente. Seria permitir um flagrante retrocesso.

O exame do complexo normativo impugnado não permite os esclarecimentos necessários ao rompimento do estado de insegurança detectado desde a concessão da Medida Cautelar. Não se trata de questões afetas à definição e ao alcance da norma, o que ensejaria conflitos de interpretação da legislação federal. As insubsistências detectadas vão além e atingem o mínimo exigido para que a devida estabilidade nas relações jurídicas afetadas seja respeitada, estando em risco a estabilidade entre as mais de cinco mil municipalidades. Há potencial conflito fiscal diante das dúvidas geradas pelas normas impugnadas, estando eivadas de inconstitucionalidade.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

As insubsistências apresentadas, de fato, não podem ser desconsideradas e atingem a norma de tal modo que a segurança jurídica restou comprometida, sobretudo, diante da potencial multiplicidade de legislações municipais a tratar do tema em seus respectivos âmbitos. Como tive oportunidade de decidir quando da concessão da Medida Cautelar, e ora reafirmo, ampliaram-se os conflitos entre unidades federadas, o que gerou forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, com o comprometimento, inclusive, da regularidade da atividade econômica

Padrão nacional de obrigações acessórias do ISSQN

A Lei Complementar 175/2020 previu a apuração pelo contribuinte e a declaração por meio de sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional. Para tanto, foi instituído o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA).

Houve alegação de que as atribuições do Comitê Gestor, por regulamentar questões afetas às obrigações acessórias, invadiram a competência dos Municípios prevista no art. 30 da Constituição Federal, bem como de que a pulverização dos sujeitos ativos viola princípios constitucionais, tais como o da capacidade colaborativa, da praticabilidade tributária, da livre iniciativa, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Infere-se que a instituição de um padrão nacional de obrigações acessórias do ISSQN, acompanhadas da criação de um Comitê Gestor, foi concebida como um instrumento para evitar um custo desproporcional nas atividades de organização e de gestão na do ISSQN diante de de um modelo em que imposto passou a ser devido no domicílio do tomador dos serviços. A uniformidade e a padronização na gestão fiscal vão ao encontro de um melhor tratamento dos impactos advindos da alteração do modelo de incidência do ISSQN sobre tais serviços, evitando que as mudanças ocasionem maiores danos na administração fiscal das municipalidades.

O art. 146, inciso I e inciso III, alínea *b* , Constituição Federal, dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre obrigação tributária, o que envolve as de cunho principal e as acessórias. Trata-se, pois, de norma geral sobre obrigação acessória e que dispõe sobre conflito de competência em matéria tributária entre os Municípios.

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00

A instituição de um padrão nacional para as obrigações acessórias, com a criação de uma estrutura com representatividade perante às municipalidades tem o propósito de minorar os impactos que a alteração legislativa poderá ocasionar.

A despeito da louvável padronização e da adoção de um sistema padrão nacional de obrigações acessórias do ISSQN, no caso, a sua instituição relaciona-se aos serviços objeto das presentes Ações Diretas, cuja alteração do local onde o imposto será devido, não observou a Constituição Federal. Desse modo, ainda que se possa, em tese, compreender a ausência de vício de inconstitucionalidade nos dispositivos que instituíram o padrão nacional de obrigação acessória e o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN, há evidente relação de dependência para com os demais dispositivos impugnados e que, por esta decisão foram considerados inconstitucionais. Portanto, por arrastamento, os arts. 2°, 3°, 6°, 9°, 10 e 13 da Lei Complementar 175/2020 são, igualmente, inconstitucionais.

Conclusão

Diante do exposto, extingo parcialmente o processo pela perda superveniente de objeto em relação ao art. 3º, inciso XXV, Lei Complementar 116/2003, na redação conferida pela Lei Complementar 157 /2016 e em relação ao art. 6º, § 3º da Complementar 116/2003, na redação conferida pela Lei Complementar 157/2016.

Confirmo os efeitos da Medida Cautelar deferida na Ação Direta 5.835, e julgo PROCEDENTE o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar 157/2016 e do art. 14 da Lei Complementar 175 /2020, bem como, por arrastamento, dos artigos 2°, 3°, 6°, 9°, 10 e 13 da Lei Complementar 175/2020.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/09/2023 00:00

Plenário Virtual - minuta de voto - 24/03/2023 00:00