VOTO-VOGAL

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: O Supremo julga, em conjunto, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.835 e n. 5862, ainda, a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 499, recebida como Ação Direta.

A ADI n. 5.835 foi proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF) e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg). A ADI n. 5.862 foi apresentada pelo Partido Humanista da Solidariedade (PHS). E, finalmente, a ADPF n. 499 foi ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNSaúde).

Em conjunto, as ações pedem a declaração de inconstitucionalidade de diversas normas das Leis Complementares n. 157/2016 e n. 175/2020, que alteraram a Lei Complementar n. 116/2003, fixando o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no domicílio do tomador de serviços, em hipóteses específicas.

Adiro, integralmente, ao detalhado relatório de Sua Excelência, o ministro Alexandre de Moraes, assim como ao percuciente exame que realizou sobre a legitimidade das autoras e a estatura constitucional deste debate.

Com isso, avanço, de imediato, ao mérito da controvérsia .

Acompanho o eminente Relator, quando rejeita a alegação de inconstitucionalidade formal do art. 3º, XXIII, da LC n. 116/2003, com redação dada pela LC n. 157/2016.

Sua Excelência bem frisou, a discussão principal destas ações tem a ver com a definição, conferida por sucessivas leis complementares, do aspecto espacial da regra-matriz de incidência do ISSQN. Esta Corte examina a constitucionalidade das alterações feitas na redação original da LC n. 116

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2023

/2003, em especial quanto à regra de recolhimento do imposto no estabelecimento do prestador do serviço (ou o seu domicílio) e a razoabilidade das exceções a essa regra.

Antes de tudo, interessa notar que, nessas duas décadas desde a edição da Lei Complementar n. 116, o Congresso Nacional permaneceu aberto a críticas e a contribuições para aperfeiçoamento daquela norma.

A circunstância de exibirmos um federalismo de três níveis – qualificando o Município como ente federativo – e uma malha de 5.568 Municípios torna o 'movimento municipalista' bastante forte. Há diversas entidades que zelam pela autonomia municipal, articulam e promovem a interlocução dos Municípios na política nacional, inserem as necessidades (urbanas e rurais) das pequenas, médias e grandes cidades brasileiras nas pautas dos noticiários e influenciam os órgãos deliberativos dos Poderes Constituídos.

Entre outras agremiações, a Confederação Nacional de Municípios (CNM), a Associação Brasileira de Municípios (ABM), a Associação Nacional dos Prefeitos e Vice-Prefeitos (ANPV) e a Frente Nacional de Prefeitos (FNP) sempre estiveram atentas a questões que envolvessem municipalidades, com destaque às questões tributárias – fundamentais que são para o desenvolvimento das políticas públicas, com equilíbrio das finanças e incremento no bem-estar das populações.

Essas entidades perceberam uma afluência de estabelecimentos para determinados Municípios, seja por facilidades da economia de escala, seja por planejamento tributário, o que gerou, com o tempo, uma alta concentração de recursos de ISSQN.

Essa aglomeração de prestadores de serviços em poucas municipalidades, ainda que contasse razões logísticas e operacionais, era inaceitável do ponto de vista da estrutura federativa. Primeiro, por causar "guerra fiscal", numa verdadeira "corrida para o fundo", fazendo com que Municípios tivessem de oferecer condições tributárias extremamente privilegiadas (isenções, exclusões de base de cálculo, reduções de alíquota *etc.),* a ponto de se caracterizarem como "paraísos municipais". Depois, por causar severas assimetrias nas arrecadações: a maior parte das municipalidades sem qualquer incentivo para a instalação de grandes

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2023

prestadores de serviços e, de outro lado, pouquíssimos Municípios (geralmente próximos a capitais e a centros urbanos populosos), com a aglutinação de diferentes empreendimentos.

Um sistema que, evidentemente, afetava as populações também, enquanto consumidoras (tomadoras dos serviços) e enquanto trabalhadoras, a partir da necessidade de deslocamento para regiões que concentravam grandes prestadores de serviços e grandes empregadores de mão-de-obra.

De tal modo que as várias entidades municipalistas, nessas décadas, puderam demonstrar ao – e convencer o – Congresso Nacional sobre a urgência em modificar pontos da LC n. 116/2003, nomeadamente em relação aos setores econômicos em que a concentração de serviços e de recursos do ISSQN parecia mais nítida e com efeitos mais sentidos.

O Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 386/2012, de autoria do Senador Romero Jucá, convertido, na Câmara dos Deputados, em Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 366/2013, após debates no Parlamento, tornou-se a Lei Complementar n. 157/2016, que buscava redistribuir entre R$ 15 e R$ 20 bilhões de arrecadação de ISSQN, ao acrescentar setores econômicos e atividades em que a cobrança do imposto seria no Município do tomador e não naquele do prestador do serviço.

Em novembro de 2017, a ADI n. 5.835, ora em julgamento, questionou a falta de critérios na definição de quem eram os tomadores de serviços e a quem deveriam recolher o imposto. Em março de 2018, o eminente Relator concedeu a liminar pleiteada, suspendendo a eficácia do art. 1º da Lei Complementar n. 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar n. 116/2003. Por arrastamento, mais de 4.000 legislações municipais editadas, na altura (conforme a Nota Técnica n. 58/2020 da Confederação Nacional de Municípios), para fazer decantar as normas gerais publicadas pela União.

Essa constatação do Relator, em sede cautelar, mostrou-se absolutamente relevante. Houve a sinalização de que as alterações precisavam ser estressadas, melhor discutidas e mais bem sistematizadas, num eventual novo diploma legislativo, a fim de ultrapassar os problemas de densidade jurídica encontrados naquele que fora suspenso.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2023

O Congresso Nacional, desta vez, imprimiu novos conceitos e trouxe à tona a Lei Complementar n. 175/2020. Essa legislação, superveniente ao campo normativo originalmente impugnado nestas ações, ostenta continuidade flagrante com a LC n. 157/2016, tanto que houve aditamento da petição inicial da ADPF n. 499 e reconhecimento, pelo eminente Relator, da exigência de julgamento que englobe essa segunda lei complementar.

Reconheço, por isso, e na esteira de Sua Excelência o ministro Alexandre de Moraes, a perda parcial do objeto, decorrente da modificação promovida pela LC n. 175/2020, no que se refere ao art. 3º, XXV (subitem 10.04 da lista anexa à lei), por modificação substancial, e ao art. 6º, § 3º, por revogação, ambos da LC n. 116/2003.

Deste ponto em diante, porém, com as mais respeitosas vênias, tenho visão distinta daquela manifestada pelo voto do Relator.

As vicissitudes e as circunstâncias percebidas na Lei Complementar n. 157/2016 foram assim apontadas pela decisão liminar:

> "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".

Plenário Virtual - Minuta de voto - 26/05/2023

Com efeito, as lacunas verificadas naquele diploma tolhiam de suas normas a praticabilidade.

A Lei Complementar n. 175/2020, entretanto, parece-me inserida num contexto geral distinto.

As lacunas observadas na LC n. 157/2016, a meu ver, foram avaliadas e colmatadas pelo Congresso Nacional. Por óbvio, as escolhas do Parlamento sempre podem (e devem) ser criticadas por quaisquer indivíduos, grupos, empresas, entidades, setores e forças da sociedade. Algumas opções podem se revelar, com o tempo, inexpressivas ou, até, insustentáveis; outras podem causar ruídos, instabilidades, ônus excessivo.

Não obstante, o certo é que determinadas preferências e determinados objetivos sociopolíticos, econômicos, culturais *etc* . têm, necessariamente, de sair desse amadurecimento do debate junto ao Poder competente para fazê-lo. O Judiciário, nessas hipóteses, precisa atuar com deferência e, particularmente, quando se tratar de decisão técnica ou de política pública (que exige o volume e o tom da voz de um representante eleito), como aponta farta jurisprudência do Supremo.

Nestas ações, o tema mobiliza todos os Municípios da Federação. A Lei Complementar n. 175/2020, ao ser lida com esse prisma de deferência, permitiu a operacionalização da mudança do local de recolhimento do ISSQN – antes na origem, agora no destino – para diversos setores e atividades, coisa que a LC n. 157/2016 não havia logrado. Isso porque sistematiza um padrão de obrigações acessórias, inclusive com um Comitê Gestor que possa gerenciar esse modelo.

O sistema padronizado contribui para solver questionamentos de setores e de atividades, no sentido de que teriam de atender a milhares de legislações municipais (com obrigações, datas e formas de pagamento totalmente diferentes). Este novo sistema possibilita que, num único lugar, todos os Municípios sinalizem suas alíquotas, leis, datas e formas de receberem o imposto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2023

A LC n. 175/2020, outrossim, define os tomadores de serviços das atividades de planos de saúde (4.22, 4.23 e 5.09), administração de cartões de crédito e débito, de fundos quaisquer e de consórcios (15.01) e arrendamento mercantil [*leasing*] (15.09), buscando resolver as pendências trazidas por estas ações diretas e as insuficiências apontadas na decisão cautelar.

Por fim, a LC n. 175/2020 também estabelece um "período de transição" para seus efeitos (art. 15), no qual o produto da arrecadação do ISSQN relativo aos serviços descritos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003, seja partilhado entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador desses serviços, por dois exercícios financeiros.

Em suma, para alcançar os conceitos acerca de cada prestador e de cada tomador do serviço e de seus respectivos domicílios, esse novo diploma foi, intensa e regularmente, discutido no Congresso Nacional, tendo como pano de fundo a premência de minimizar políticas de elisão fiscal e de garantir maior desconcentração da receita do ISSQN.

O regime de recolhimento fora modificado, excepcionalmente, em certos setores e atividades, para que o tributo incida no local em que efetivamente o serviço foi prestado e, assim, a receita seja direcionada aos cofres dos Municípios onde a utilidade social desses serviços é, de fato, verificada.

O Parlamento, dessa maneira, procurou não abalar a estrutura do sistema tributário municipal, elegendo como excepcionais as hipóteses de imposto devido no local do estabelecimento do tomador (art. 3º da LC n. 116 /2003), mas compreendendo o significado de estimular os negócios e a prestação de serviços em geral à capilaridade e de alocar as receitas do imposto (também) aos municípios menores e mais carentes de recursos, tornando-os mais autônomos frente à União e aos Estados, como determina a Constituição.

Por essas razões, *data maxima venia* , não considero as eventuais e tópicas imprecisões conceituais na LC n. 175/2020, alegadas pelas autoras e

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2023

pelos *amici curiae* , como capazes de determinar insegurança jurídica, instabilidade à livre iniciativa empresarial ou potencial abalo ao pacto federativo.

Pelo exposto, acompanho o eminente Relator para extinguir, parcialmente, o processo pela perda superveniente de objeto em relação ao art. 3º, inciso XXV, da LC n. 116/2003, na redação conferida pela LC n. 157 /2016 e em relação ao art. 6º, § 3º da LC n. 116/2003, na redação conferida pela LC n. 157/2016. E, com as mais respeitosas vênias, divirjo de Sua Excelência para julgar improcedentes os pedidos e declarar a constitucionalidade do art. 1º da LC n. 157/2016 e dos arts. 2º, 3º, 6º, 9º, 10, 13 e 14 da LC n. 175/2020.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 26/05/2023