

**EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA PRESIDENTE DO EGRÉGIO SUPREMO  
TRIBUNAL FEDERAL**

**CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE, HOSPITAIS E ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS – CNS**, entidade sindical de grau superior, sem fins lucrativos, inscrita no CNPJ sob nº 97.496.574/0001-34, com sede no SRTV/S- Quadra 701, Conjunto E- Ed. Palácio do Rádio I Bl. 3, Nº 130 - 5º andar - Asa Sul - Brasília - DF - CEP: 70340-901 (**Doc. 01**), vem, respeitosamente, perante Vossa Excelência, com fundamento nos art. 102, § 1º e 103, inciso IX, da Constituição Federal, e nos art. 1º, *caput*, e 2º, inciso I, da Lei nº 9.882/99, propor

**ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL**

com pedido de medida cautelar

para obter a Declaração de Descumprimento dos Preceitos Fundamentais a seguir: *i)* Princípios da Capacidade Colaborativa, da Praticabilidade Tributária, da Livre Iniciativa, da Razoabilidade e da Proporcionalidade; *ii)* Núcleo da Regra-Matriz do ISS e *iii)* Separação de Poderes; provocado pelos seguintes dispositivos da Lei Complementar 116/03, com a alteração pela

**SÃO PAULO – PAULISTA**

Al. Joaquim Eugênio de Lima 447  
01403 001 São Paulo SP Brasil  
T 55 11 3147 7600

**SÃO PAULO – FÁRIA LIMA**

Rua Campo Verde 61 3º andar  
01456 000 São Paulo SP Brasil  
T 55 11 3035 4050

**RIO DE JANEIRO**

Praia do Flamengo 200 11º andar  
22210 901 Rio de Janeiro RJ Brasil  
T 55 21 3231 8200

**BRASÍLIA**

SHS Q6 Bloco C Sala 1901  
70316 109 Brasília DF Brasil  
T 55 61 3218 6000

**NEW YORK**

712 Fifth Avenue, 26<sup>th</sup> floor  
New York NY 10019 U.S.A.  
T 1 646 695 1100

**LONDON**

5<sup>th</sup> floor, 32 Cornhill  
London UK EC3V 3SG  
T 44 (0)20 7280 0160

derrubada do Veto nº 52/2016, e das seguintes Leis Municipais a seguir elencadas, de modo exemplificativo a seguir:

- I. Art. 3º, parte do inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, reintroduzida pela derrubada do Veto nº 52/2016, que passou a definir o local do estabelecimento do prestador do serviço médico o critério espacial da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de quaisquer naturezas ("ISS") sobre as atividades descritas nos subitens nºs **4.22** e **4.23**, nos seguintes termos (**Doc. 02**):

*"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: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

**XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 [...]"**  
**(Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)"**

**Razões do Veto**

*"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."*

- II. Art. 3º, inciso XXI, da Lei Municipal nº 2.251/17 do Município de Manaus/AM (**Doc. 03**);

*"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 XXIII, quando o imposto será devido no local:*

*XXI - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09 da lista do Anexo I desta Lei"*

III. Art. 1º da Lei Complementar Municipal nº 484/17 do Município de Joinville/SC  
(**Doc. 03**);

*"Art. 1º A Lei Complementar nº 155, de 19 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*Art. 4º 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 XXIII, quando o imposto será devido no local:*

*XXI - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09"*

IV. Art. 2º Lei Complementar Municipal nº 305/17 do Município de Campo Grande/MS  
(**Doc. 03**);

*"Art. 2º O caput do art. 52 e incisos X, XIV, XVII, da Lei Complementar n. 59, de 2 de outubro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação, acrescido dos incisos XXI, XXII e XXIII, bem como dos §§ 4º, 5º e 6º:*

*Art. 52. 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 XXIII, quando o imposto será devido no local:*

*XXI - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09, contido na Lista de Serviços, anexo I, desta Lei Complementar;"*

V. Art. 2º da Lei Complementar Municipal nº 385/17 do Município de Palmas/TO (**Doc. 03**);

*"Art. 2º São acrescentados os incisos XXI, XXII e XXIII e o § 4º ao art. 44 da Lei Complementar nº 285, de 31 de outubro de 2013, com as seguintes redações:*

*Art. 44. 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 a seguir, quando o imposto será devido no local: (NR)*

*XXI - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09 da lista de serviços do Anexo II desta Lei Complementar;"*

VI. Art. 3º da Lei Municipal nº 12.937/17 do Município de Ponta Grossa/PR (**Doc. 03**);

*"Art. 3º. A Lei n. 7.500, de 13/02/2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*Art. 11 - 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, do artigo 3º da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, abaixo reproduzida, quando o imposto será devido no local:*

*XXIII. do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;"*

VII. Art. 2º Lei Complementar Municipal nº 2.832/17 do Município de Ribeirão Preto (**Doc. 03**);

*"Artigo 2º - O artigo 110 da Lei nº 2.415, de 21 de dezembro de 1970, passa a vigorar com o acréscimo dos §§ 6º e 7º com a seguinte redação:*

*XXI - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;"*

As razões que conduzem à procedência desses pedidos estão desenvolvidas adiante.

## **1. O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS FORMAIS PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL**

### **1.1. A LEGITIMIDADE ATIVA DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE PARA A PROPOSITURA DA PRESENTE ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL**

A Requerente é entidade sindical de grau superior, sem fins lucrativos, representante dos hospitais, clínicas, laboratórios e demais serviços de saúde do país.

A Requerente, fundada em 22 de março de 1994, com registro sindical n.º 46000.002324/94, emitido pelo Ministério do Trabalho e Emprego em 05 de junho de 2002, com sede em Brasília, e devidamente registrada no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, representa, em caráter nacional, a categoria econômica das empresas de prestação de serviços de saúde do país, nos termos do que já reconhecido por este Colendo STF, conforme se comprova por intermédio de seu estatuto social aprovado em Ata de eleição, realizada em 31 maio de 2006.

Assim, é parte legítima para propor a presente Arguição, conforme preceituam os art. 103, IX da Constituição Federal, 2º, IX da Lei nº 9.868/99 e 2º, I da Lei nº 9.882/99, abaixo transcritos, *in verbis*:

**Constituição Federal:**

*"Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)*

*IX - **confederação sindical** ou entidade de classe de âmbito nacional."*

**Lei nº 9.868/99:**

*"Art. 2º Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade: (Vide artigo 103 da Constituição Federal)*

*IX - **confederação sindical** ou entidade de classe de âmbito nacional."*

**Lei nº 9.882/99:**

*"Art. 2º Podem propor arguição de descumprimento de preceito fundamental:*

*I - os legitimados para a ação direta de inconstitucionalidade;"*

Como se vê, os legitimados para a proposição de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental são os mesmos legitimados para a proposição de Ação Direta de Inconstitucionalidade, de modo que é clara a possibilidade de apresentação de Arguição por parte de Confederação Sindical, como é o caso da Requerente.

Uma vez demonstrada a sua legitimidade, passa-se à indicação da pertinência temática dos interesses jurídicos representados pela Requerente frente aos dispositivos impugnados por meio desta Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental.

**1.2. PERTINÊNCIA TEMÁTICA ENTRE OS OBJETIVOS PERSEGUIDOS PELA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE E OS EFEITOS PRODUZIDOS PELOS DISPOSITIVOS APONTADOS COMO INCOMPATÍVEIS COM PRECEITOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS**

Uma vez demonstrada a legitimidade formal e material da Requerente para questionar a constitucionalidade de atos normativos perante esta Colenda Corte em controle concentrado de constitucionalidade, passa-se à demonstração da pertinência temática entre seu objeto societário frente aos efeitos gerados pelo art. 3º, XXIII da Lei Complementar nº 116/03, com a redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, decorrente da derrubada, pelo Congresso Nacional, do Veto nº 52/16.

O citado requisito está presente na presente hipótese.

De fato, questiona-se a constitucionalidade, por demonstração do descumprimento de preceitos fundamentais, do art. 3º, inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/16 decorrente da derrubada do Veto nº 52/16 pelo Congresso Nacional, abaixo transcrito, *in verbis*:

*“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: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

*XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)”*

Igualmente, questiona-se a constitucionalidade de dispositivos municipais decorrentes da edição do dispositivo federal objeto de impugnação, uma vez que o exercício da competência tributária municipal está atrelada às normas gerais de direito tributário

editadas pelo legislador complementar, como manda o art. 146, III, alíneas "a" e "b" do Texto Constitucional<sup>1</sup>.

Com efeito, a partir de tais dispositivos, todas as empresas dedicadas ao oferecimento de planos de saúde e odontológicos a beneficiários terão alterados os locais de recolhimento do ISS no território nacional, na medida em que, com a derrubada do Veto nº 52/16 editado em face da Lei Complementar nº 157/16. E a alteração é deveras significativa: os planos de saúde e odontológicos deixarão de recolher o ISS no domicílio da companhia gestora de planos, para, então, recolher no local dos tomadores dos serviços, espalhados por todos os mais de **5.570 (cinco quinhentos e setenta mil) Municípios** brasileiros!

**A seguir estão elencadas os serviços prestados a serem afetados pelas normas questionadas nesta ADPF: 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres; 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.**

Está claro que a Requerente, como representante em caráter nacional das empresas de prestação de serviços de saúde, dentre as quais estão as operadoras de planos de assistência à saúde e odontológicos, tem pertinência institucional para questionar a legitimidade da nova regra tributária, porquanto suas Representadas serão afetadas diretamente pela legislação apontada.

Está demonstrada, portanto, a pertinência temática entre a norma inquinada de descumprir preceitos fundamentais e os interesses defendidos pela Confederação Nacional de Saúde.

### **1.3. O CABIMENTO DA ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL**

<sup>1</sup> "Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

O cabimento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental depende da satisfação de três requisitos, a saber: *i)* indicação de lesão ou ameaça a preceito fundamental; *ii)* indicação, como objeto, de ato emanado do Poder Público ou equiparável a ato de autoridade; e *iii)* inexistência de outro meio eficaz para sanar ou evitar a lesão (princípio da subsidiariedade). Todos esses requisitos concorrem no caso vertente.

Como **lesão a preceito fundamental** entende-se o decorrente de “*dispositivos voltados para assegurar um conteúdo mínimo de direitos*”, isto é, vetores lançados na Constituição Federal, norteadores da hermenêutica constitucional, que levam em consideração construções normativas voltadas para uma vida melhor em comunidade.

No presente caso, aborda-se a violação aos seguintes preceitos fundamentais: **(i)** o direito do contribuinte a não ser submetido a excessivas regras legais que tornem extremamente dispendioso o exercício da atividade econômica e empresarial, inclusive inviabilizando-a, a pretexto de supostamente favorecer a arrecadação tributária dos municípios (Princípios da Capacidade Colaborativa, da Praticabilidade Tributária, da Livre Iniciativa, da Razoabilidade e da Proporcionalidade); **(ii)** o núcleo material da Regra-Matriz da incidência do ISS, uma vez que o critério espacial do imposto, na forma como estipulado pela derrubada do Veto à Lei Complementar nº 157/16, bem como pelas leis municipais impugnadas, está em desacordo com a sua materialidade (art. 156, inciso III, da Constituição Federal, e pacto federativo); **(iii)** separação de poderes, porquanto o veto presidencial não pode ser derrubado pelo Congresso Nacional, na medida em que matéria tributária é privativa do Presidente da República, nos termos do art. 165, da Carta Constitucional.

No que toca à **indicação de ato emanado pelo Poder Público**, entende-se que, em regra, qualquer ato normativo é passível de controle pela via da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (art. 1º da Lei nº 9.882/99), inclusive o direito municipal. É o caso da presente arguição, manejada em face do art. 3º, parte do inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, com a redação dada pela derrubada do Veto à Lei Complementar nº 157/16, bem como as legislações municipais já editadas com base no aludido dispositivo da Lei Complementar nº 157/16, como ocorre com o art. 3º, inciso XXI, da Lei Municipal nº 2.251/17 do Município de Manaus/AM e demais normas municipais já elencadas.



Ora, se a declaração de inconstitucionalidade compreende a incompatibilidade constitucional de legislação municipal, é no âmbito de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental que a decisão desta Colenda Corte poderá produzir os referidos efeitos.

E, como sabido, a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental é o expediente processual adequado para efetuar o controle de constitucionalidade de leis municipais, conforme se extrai do seguinte julgado:

*“ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. ALÍQUOTA MÍNIMA. ART. 88 DO ADCT. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DA UNIÃO. NORMAS GERAIS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. USURPAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DEFINIÇÃO POR LEI MUNICIPAL. CONCEITO DE RECEITA BRUTA DO PREÇO DO SERVIÇO. PRINCÍPIO FEDERATIVO. FEDERALISMO FISCAL. 1. Com espeque no princípio da eficiência processual, é possível ao Tribunal Pleno do STF convolar julgamento de referendo de medida cautelar em julgamento definitivo da ADPF. Precedente: ADPF 378, de minha relatoria, com acórdão redigido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 08.03.2016. 2. **O princípio da subsidiariedade é aferido no momento da propositura da ADPF, de modo que não se depreende qualquer outra ação constitucional com aptidão para evitar a lesividade ao pacto federativo em questão.** 3. A ocorrência de coexistência de jurisdições constitucionais estadual e nacional configura a hipótese de suspensão prejudicial do processo de controle normativo abstrato instaurado perante o Tribunal de Justiça local. Precedentes.”*

(ADPF 190, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, DJ-e 27/04/2017)

E no que diz respeito ao referido **princípio da subsidiariedade**, este deve ser visto em contexto da ordem constitucional global, isto é, quando não houver outro meio mais eficaz para sanar a lesão constitucional relevante de forma ampla, geral e imediata<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1270-1271.

Esta Egrégia Suprema Corte já pacificou que a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental é incabível quando há outro mecanismo, igualmente ou mais eficaz, que possa sanar ou impedir a lesão apontada.

Disso, extrai-se que a Arguição não será cabível quando for possível sanar ou impedir a lesão por meio de outras ações de controle concentrado (ADI, ADO ou ADC) e os eventuais instrumentos processuais existentes forem insuficientes para acarretar a mesma proteção pretendida pela via da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

**Em resumo, a presente Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental justifica-se pela possibilidade de serem apreciadas, além da constitucionalidade do próprio art. 3º, inciso XXIII da Lei Complementar nº 116/03, na redação atribuída pela derrubada do Veto da Lei Complementar nº 157/16, as próprias leis municipais impugnadas especificamente, bem como outras leis municipais editadas com fulcro no dispositivo federal impugnado, em prol da máxima eficácia a ser atribuída aos julgados dessa Colenda Corte.**

Além disso, o questionamento da constitucionalidade do direito municipal pela via do controle difuso de constitucionalidade, embora pudesse ser eficaz para declarar a inconstitucionalidade das normas impugnadas, pode causar descompasso ainda maior do que aquele promovido pela derrubada do veto ora questionado.

É que decisões divergentes podem advir de ações judiciais isoladas e, assim, gerar insegurança jurídica ainda maior do que a já apresentada pela lei em tese.

Outro fato também vislumbrado é a edição de legislações diferentes e posicionamentos distintos das Administrações Tributárias Municipais quanto à aplicação do art. 3º, inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, com a redação atribuída pela derrubada do Veto 52/16, o que pode ser minimizado com decisão a ser proferida por esta Colenda Corte no âmbito da presente Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

Nesse sentido, além da legitimidade e da pertinência temática, a presente Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental é plenamente cabível, nos termos da Lei nº 9.882/99.

Não obstante esteja demonstrado o cabimento da APDF, nos termos do que decidido no bojo das Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental 72 e 180<sup>3</sup>, caso o Ilustre Relator venha a entender que a hipótese comporta discussão em Ação Direta de Inconstitucionalidade, requer-se a sua conversão nesta via de controle concentrado, em prol da celeridade e da economia processuais, bem como a análise da medida liminar requerida na mesma oportunidade, se possível.

## 2. MÉRITO

### ***2.1. DA VIOLAÇÃO AO PRIMADO DA CAPACIDADE COLABORATIVA DO CONTRIBUINTE, DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA, DA LIVRE INICIATIVA, BEM COMO DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE NA TRIBUTAÇÃO***

A previsão de recolhimento do ISS no Município do tomador dos serviços de planos de saúde suplementar acarretará a necessidade de cumprimento, por parte dos sujeitos passivos, de excessivas obrigações acessórias, em total contrariedade ao Princípio da Capacidade Colaborativa, ao da Praticabilidade Tributária, da Livre Iniciativa, bem como aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade que regem a tributação no país.

Em verdade, a ocorrência do fato gerador, ou seja, a realização de operação ou de situação jurídicas enquadradas e subsumidas à hipótese de incidência tributária dá ensejo ao nascimento de obrigações tributárias principais, consistentes no dever de levar

---

<sup>3</sup> “*Parece haver, dessa forma, obstáculo intransponível ao conhecimento da presente arguição, relativo ao requisito de admissibilidade exigido pelo disposto no art. 4º, § 1º, da Lei 9.882/99. Conforme se mostrou, existe outro instrumento de controle concentrado de normas apto a sanar, em tese e de maneira eficaz, a alegada situação de lesividade. 6. Porém, considerando a alta relevância da matéria tratada, inserida no cenário estratégico da comercialização nacional de energia elétrica, detecto, na petição inicial, todos os elementos indispensáveis à propositura de uma ação direta de inconstitucionalidade”; ante a perfeita satisfação dos requisitos exigidos à sua propositura (legitimidade ativa, objeto, fundamentação e pedido), bem como a relevância da situação trazida aos autos” (ADPF 72-QO, de minha relatoria, DJ de 02.12.2005.*

dinheiro aos cofres públicos, ou de obrigações acessórias, relacionados aos deveres instrumentais impostos aos contribuintes para que colaborem com as tarefas de arrecadação e fiscalização<sup>4</sup>.

Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos, na medida em que têm como propósito o cumprimento de atos, por parte dos contribuintes, destinados a comprovarem e auxiliarem a Administração Tributária na função fiscalizatória e arrecadatória.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho aborda de forma esclarecedora a importância que assumem os deveres instrumentais (obrigações acessórias) no âmbito da tributação<sup>5</sup>:

*“É preciso assinalar que os deveres instrumentais cumprem papel relevante na implantação do tributo porque de sua observância depende a documentação em linguagem de tudo que diz respeito à pretensão impositiva. Por outros torneios, o plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos passivos, e que nominamos de ‘deveres instrumentais’ ou ‘deveres formais’, tem como objetivo precípua relatar em linguagem os eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas para atingir seus propósitos ordinatórios. **Tais deveres assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que, sem eles, muitas vezes não poderão ser constituídos na forma jurídica própria.**”(g.n.)*

No Brasil, o número de obrigações acessórias ou de deveres instrumentais é muito elevado. Estudo feito pela FEA (Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP) revelou que um contribuinte cuja receita bruta seja de até R\$ 100 milhões/ano, gasta quase 2% de sua receita para cumpri-las. No total, as empresas no Brasil têm dispêndio de mais de R\$ 30 bilhões por ano para atender às exigências acessórias impostas pelo Fisco. Igualmente, a consultoria *PricewaterhouseCoopers*, em parceria com o Banco Mundial, revela

<sup>4</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 120-122.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 520.

que as empresas de médio porte do país, na média, gastam 2.600 mil horas para atender o Fisco, número muito superior aos demais países avaliados pela pesquisa<sup>6</sup>.

No ano de 2017, o número de horas foi reduzido para 2.037, mas o Brasil ainda continua na liderança dos países que mais horas dispende para comprovar o pagamento de tributos.

Este cenário fez com que o Desembargador Leandro Paulsen desenvolvesse o conceito do Princípio da Capacidade Colaborativa do contribuinte, consistente na limitação constitucional imposta aos entes federativos no que tange à imposição dos deveres instrumentais.

A instituição de obrigações acessórias em matéria tributária envolve o reconhecimento da própria Capacidade Contributiva do contribuinte em efetivamente ter condições de colaborar com o Fisco, sem prejuízo de sua própria subsistência, ou, mais adequadamente, no caso das empresas, de sua manutenção. A seguir está o núcleo de seu argumento<sup>7</sup>:

**“A instituição, efetiva, de cada obrigação exige que se verifique se a pessoa colocada no polo passivo efetivamente tem a aptidão e a possibilidade de cumprir o ônus ou encargo que lhe é imposto e se esse cumprimento pode dar-se sem prejuízo de suas próprias atividades e interesses, ou seja, sem que comprometa desproporcionalmente seus direitos, sua liberdade e seu patrimônio. Enfim, é preciso que tenham capacidade de colaboração. [...] A capacidade de colaboração em matéria tributária decorre das circunstâncias que envolvem nossa pessoa ou nossas atividades e que nos colocam em situação de poder, efetivamente, agir para que a tributação vá em bom termo.”** (g.n.)

<sup>6</sup> O tempo gasto para o cumprimento das obrigações para com o Fisco está nas páginas 40 e 132, que demonstram que o Brasil demanda muito tempo para o cumprimento de obrigações fiscais pelos contribuintes, embora no último ano tenha ocorrido uma redução de 22% no tempo gasto pelas empresas. Link: [www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf](http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf)

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa – Princípios de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 32.

A Capacidade Colaborativa está calcada na possibilidade de uma pessoa, física ou jurídica, consideradas as circunstâncias de suas atividades, atos ou negócios que realiza, bem como da sua relação de proximidade com o contribuinte ou com o fato gerador do tributo, de estar em posição que lhe seja possível facilitar, subsidiar ou incrementar a fiscalização e arrecadação de tributos, colaborando efetivamente com a Administração Tributária<sup>8</sup>.

O preceito fundamental em estudo tem como finalidades precípua garantir que a tributação se dê, no país, de forma justa, efetiva, isonômica, simples, completa, confortável, econômica e eficaz, em benefício de toda a sociedade<sup>9</sup>.

A regra ora questionada por meio desta Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental afronta a Capacidade Colaborativa. É que a alteração do local do recolhimento do ISS cobrado das operadoras de planos de saúde, antes exigido pelo Município em que esteja a sua sede, para aqueles dos Municípios dos tomadores dos serviços, ou seja, as pessoas jurídicas contratantes que recebam os valores da cobertura para atendimento dos beneficiários quando demandadas, não acarretará aumento de tributo, mas, sim, ampliação exponencial, na casa de milhares, **do número de obrigações acessórias a serem cumpridas pelas operadoras dos planos de saúde.**

E não é só, sempre vale lembrar que o descumprimento de obrigações acessórias pode levar à imposição de multas, as quais serão, igualmente, diversas em todo o território nacional.

Ora, é que, a partir da entrada em vigor da derrubada do Veto ao art. 3º., inciso XXIII, da Lei Complementar nº 157/16, ao invés de manter uma escrituração fiscal e respectivo recolhimento ao Município em que sediada a gestão dos planos de saúde, a operadora deverá manter o mesmo controle fiscal em cada um dos Municípios nos quais estejam sediados os tomadores de serviços.

<sup>8</sup> PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa – Princípios de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 32.

<sup>9</sup> PAULSEN, Leandro. *Capacidade Colaborativa – Princípios de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 32-33.

**Considerando que há mais de 5.570 Municípios no Brasil e diversos deles sedia unidade hospitalar, laboratorial ou clínica, o número de escriturações fiscais, exigências documentais e mecanismos de tributação deverá acompanhar a quantidade de Municípios em que estejam sediados os tomadores desses serviços de operação de planos de saúde!**

Trata-se de imposição obrigacional que destoa da Capacidade Colaborativa do contribuinte brasileiro, que terá o número de obrigações acessórias majorada na casa de milhares, isto considerando um cenário de extrema desvantagem perante os demais países, conforme aponta o Relatório do Banco Mundial.

E é por essa razão que não se pode admitir que, sob qualquer pretexto, se onere, da forma como prevista no art. 3º., inciso XXIII, da derrubada do Veto nº 52/16 à Lei Complementar nº 157/16, que as operadoras de planos de saúde, obrigando-lhes a cumprir 5.570 obrigações acessórias municipais a mais das que as já existentes.

E não é só. É possível que mais de um Município considere-se titular da arrecadação, como ocorreria na hipótese de a operadora do plano de saúde continuar a ser tributada em seu domicílio e ser exigida no local dos tomadores de serviços, ou seja, onde sediados os contratantes que recebem os repasses pelos atendimentos efetuados aos beneficiários ou, ainda, mais absurdamente, mas é hipótese não descartada, que a exigência ocorra no Município do beneficiário.

Ou seja, além de acarretar aumento exponencial, na ordem de milhares, do número de obrigações acessórias do ISS às operadoras de planos de saúde e odontológicos, há, ainda, o risco de essas obrigações se multiplicarem por três, na medida em que sobre o mesmo fato gerador podem ocorrer distintas cobranças, diante da alteração legislativa ora questionada.

A parte desse cenário de excessivas onerosidades e de incertezas e inseguranças, é importante que se diga que as operadoras de planos de saúde e odontológicos não pretendem se furta à tributação pelo ISS para Municípios que tenham tributação favorecida.

Como se extrai da própria Lei Complementar nº 116/03, com a nova redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, inclusive, há vedação expressa à prática de alíquotas inferiores a 2%, bem como à concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a prevista dos 2% (art. 8º-A<sup>10</sup>).

Além disso, ainda no âmbito legislativo, as operadoras de planos de saúde apresentaram proposta de legislação, conforme consta de ata apresentada a esta inicial pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (**Doc. 04**) para que se viabilize o recolhimento do ISS, sobre cada serviço prestado, a um Fundo Público, o qual seria responsável por repassar ao Município definido nas regras deste mesmo Fundo o objeto dessa arrecadação. É o que se infere da Nota Técnica da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais:

*“De toda forma, é justamente o avanço tecnológico que permite a execução que também se ampara as soluções que se possam ser dadas ao presente caso. Aliado a tecnologia que é de conhecimento dos contribuintes, soma-se o desejo dos municípios de capital de simplificar, ao máximo, o cumprimento destas obrigações acessórias. O entendimento é que a padronização nacional seria, portanto, o principal instrumento de simplificação, ao ponto que o contribuinte precisaria se apropriar de única formatação/tecnologia para cumprir suas obrigações acessórias.*

*Buscando operacionalizar a questão posta, vem sendo construída uma sistemática de operacionalização que prescinde de duas sistemáticas par ao momento de curto prazo, como solução imediata. A primeira seria justamente o sistema de controle do fisco e outro tratando especificamente da arrecadação do tributo.*

***A solução de arrecadação seria inspirada na GNRE (guia nacional de recolhimento de tributos estaduais), onde, num portal único, o contribuinte iria declarar somente os valores devidos referente ao Imposto Sobre Serviço no local do estabelecimento tomador nos moldes***

---

<sup>10</sup> “Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento)”



***do deslocamento da Lei Complementar no. 157/16 fazendo referência ao montante devido a cada um dos municípios.***

*Esta solução ainda buscaria um formato de centralização de arrecadação e distribuição de acordo com o apontado pelo contribuinte. Não sendo possível, seria gerado no formato de cada uma das capitais, as guias pertinentes aos valores devidos.*

*No que tange à solução de controle, foi imaginado pelos membros associados a formação de um banco de dados pelos contribuintes, onde as Administrações Tributárias, de forma isolada, seguindo regras de segurança para acesso, poderiam buscar as informações que desejasse para sua análise e/ou fiscalização. O acesso a esse banco de dados do contribuinte seria via webservice, para aqueles municípios com maior capacidade tecnológica, ou mesmo através de usuário e senha (com certificação digital) para aqueles que não desejem se utilizar da tecnologia.*

*Com esse objetivo, foi pensado num layout mínimo do referido banco, cujo a sugestão inicial, uma vez que a situação envolve as credenciadoras de cartões de crédito/débito, que levou em consideração o já utilizado pelas mesmas nas transmissões de dados para os Estados, estampado no Protocolo CONFAZ ECF 04/01 e suas alterações posteriores.*

*Esta é a solução construída para curto prazo. Entendendo que existem formatos que são mais estruturados, entretanto, demorariam tempo para adaptação tanto das municipalidades como do próprio mercado. Assim, também são apresentadas a soluções de médio prazo.*

*PARA O SEGMENTO DE SAÚDE: A solução seria através do Ambiente Nacional de NFS-e, a partir do momento que os municípios possam ter acesso não só aos documentos fiscais eletrônicos emitidos nas suas bases, mas também aquelas que envolvam tomadores de serviço situados nos seus territórios."*

Ocorre que esta iniciativa, no entanto, não avançou porquanto inexistia acordo entre os Municípios acerca da titularidade do produto da arrecadação, o que evidencia dois fatos: **i)** a regra atual decorre da prevalência do interesse arrecadatário em detrimento da segurança jurídica necessária e **ii)** a intenção dos contribuintes de efetuar o pagamento do imposto, mas de forma correta e uma única vez, evitando inseguranças e cobranças cruzadas e múltiplas.

Por outro lado, essa iniciativa revela que a legislação inquinada de inconstitucionalidade viola, igualmente, o Princípio Constitucional da Praticabilidade Tributária da Arrecadação.

Em verdade, trata-se de Princípio com vistas à simplificação do procedimento de arrecadação, a redução dos custos despendidos tanto pelo Poder Público como aqueles suportados pelos contribuintes. Deste princípio, deve-se extrair que sempre deve ser observada a adoção de instrumentos simplificadores em prol de um sistema tributário simples e menos oneroso.

A Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Professora Regina Helena Costa<sup>11</sup>, preconiza a imperiosidade do Princípio da Praticabilidade, o que deve ser lido de forma conjunta com a Capacidade Contributiva, de modo a eleger, sempre que possível, a forma de cumprimento de obrigações tributárias de forma menos gravosa aos entes públicos e aos contribuintes.

Assim, ao haver a imposição de milhares de novas obrigações a serem cumpridas e outras milhares de multas a serem controladas, a Praticabilidade Tributária está, por certo, violada.

É que o Princípio emite mandamento de que as normas devem ser as que melhor racionalizarem o procedimento arrecadatório e o de pagamento, o que, à toda evidência, não está presente quando se observa a consequência da aplicação do art. 3º., inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, com a redação da Lei Complementar nº 157/16.

Reflitamos a respeito do dificultoso controle que a própria Administração Tributária terá em cada Município, com critérios distintos entre si e, ainda mais, quando for necessário delimitar a base de cálculo, considerando que o valor do ISS devido à Municipalidade deve ser aquele atinente à diferença entre a totalidade da taxa de administração e os valores repassados aos efetivos tomadores de serviços para atendimento aos beneficiários do plano. É evidente que a forma de recolhimento, ora simplificada, será

---

<sup>11</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 127.

extremamente complexa, o que, justamente por isso, vai de encontro ao mandamento constitucional da Praticidade Tributária.

Ora, Excelências, não se olvida a necessidade de o contribuinte, enquanto cidadão ou pessoa jurídica inserida em uma sociedade norteadas pela solidariedade entre os que nela convivem, colaborar com o exercício da tributação pelo Estado, tão necessário para o cumprimento dos fundamentos, objetivos e políticas públicas planejados para satisfação dos direitos fundamentais. Ao contrário, sustenta-se, nesta Ação, exatamente a necessidade e a importância das obrigações acessórias que possam propiciar uma tributação mais econômica, justa e eficaz por parte do Estado.

Entretanto, esse conjunto de obrigações colaborativas precisa estar alinhado com o custo razoável e proporcional para que o contribuinte faça frente à esta imposição, mas jamais da forma como ocorrerá caso a regra do art. 3º., inciso XXIII da Lei Complementar nº 157/16 vier a prevalecer.

Essa reflexão foi abordada no julgamento da Questão de Ordem na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.551, sob relatoria do Ilustre Ministro Celso de Mello, na qual se considerou que é dever do Estado observar a razoabilidade na instituição de obrigações tributárias, conforme se transcreve de trecho do voto de lavratura do Eminentíssimo Relator da referida Ação, *in verbis*:

*"[...] Não se pode perder a perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo material da norma legal ora questionada, o fato de que, **especialmente quando se tratar de matéria tributária, como sucede na espécie, impõe-se, ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade**, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do 'substantive due process of law' (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. [...]" (g.n.) (ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ 20/04/2006)*

Conforme sustenta Gilmar Mendes, o vício de inconstitucionalidade substancial decorrente do excesso de poder legislativo constitui um dos mais tormentosos temas do controle de constitucionalidade hodierno. A partir da análise desse vício, cuida-se da aferição da compatibilidade da lei com as finalidades constitucionalmente previstas ou se os mecanismos nela previstos ultrapassam o necessário para atingir as finalidades desejadas pelo legislador<sup>12</sup>. É a orientação dos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

O apontado Princípio da Capacidade Colaborativa é imbricado com o Princípio da Razoabilidade e com o da Proporcionalidade, que se embasa em dois, os quais são subdivididos em dois subprincípios, a saber: *i) da adequação; e ii) da necessidade*. O primeiro afirma que *"as medidas interventivas adotadas se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos"*, enquanto que o segundo expressa que *"nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos"*<sup>13</sup>.

Igualmente, Humberto Ávila afirma, em parecer acostado aos autos da presente Arguição, que o exame da Proporcionalidade e de Razoabilidade deve ocorrer sempre que *"houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade"*, envolvendo a análise de três critérios: *i) o meio deve levar à realização do fim; ii) o meio deverá ser necessário para alcançar o fim desejado; e iii) análise da importância do fim desejado e a intensidade de restrição aos direitos fundamentais (**Razoabilidade**)*<sup>14</sup>.

Quando se examinam os efeitos das novas regras de tributação do ISS para as operadoras de planos de saúde, especialmente os relacionados ao aumento exponencial do número de deveres instrumentais a serem suportados e as inseguranças e as incertezas decorrentes da possível dúvida entre os Municípios acerca da titularidade ativa para a tributação, verifica-se completa desproporcionalidade e ausência de razoabilidade na alteração imposta pela Lei Complementar nº 157/16, a partir da aprovação do Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15/15 e rejeição ao Veto nº 52/16, bem como nas imposições realizadas

<sup>12</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 217.

<sup>13</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 219.

<sup>14</sup> P. 20-21 do Parecer Anexo.

pelas legislações municipais impugnadas editadas de acordo com a referida norma complementar nacional.

Ora, a derrubada do Veto nº 52/16 ocorreu, pelo Congresso Nacional, pela necessidade de melhor distribuição do produto da arrecadação entre os Municípios. Para atender a essa finalidade, alterou-se o local do recolhimento do ISS para o Município em que localizados os tomadores de serviços de planos de saúde, nos termos do que constam nas Moções à derrubada do Veto nº 52/16.

Ocorre que a alteração acima traz os efeitos deletérios acima delineados (aumento na casa de milhares do número de obrigações acessórias e insegurança jurídica decorrente da incerteza que pode ser gerada a partir da cobrança do ISS por mais de um Município), de sobreoneração do contribuinte, o que não atende, por isso, a Razoabilidade e a Proporcionalidade.

Ora, existem outros meios mais adequados e eficientes que podem satisfazer a pretensão arrecadatória dos Municípios e resguardar a sua autonomia financeira e administrativa, em preservação ao Pacto Federativo, como a unificação da arrecadação, a alteração dos critérios de repartição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Além disso, o benefício supostamente existente com o aumento da arrecadação para determinados Municípios não faz frente aos prejuízos causados.

E mais, não se pode olvidar que, se a regra ora questionada vier a ser mantida, por certo que haverá reestruturação dos pontos alcançados pelas operadoras de planos de saúde.

Sim, Excelência, uma consequência, certamente não vislumbrada pelos Congressistas quando da derrubada do Veto, refere-se à diminuição do número de ofertas de serviços de gestão de saúde, restringindo sua atuação apenas aos Municípios que congreguem número tal de beneficiários atendidos pelos tomadores dos seus serviços, cuja contraprestação financeira possa fazer frente aos novos custos operacionais advindos da implementação da nova regra tributária.

Assim, para Municípios que possuam poucos hospitais, clínicas ou laboratórios, há alta probabilidade de que a operadora de plano de saúde deixe de oferecer os seus serviços de gestão, o que, ao fim e ao cabo, gerará redução do alcance da atividade de saúde à sociedade.

Além disso, a medida não é necessária para atender à finalidade de distribuição mais equitativa da arrecadação do ISS entre os Municípios. É que parece não ter sido contabilizado nos cálculos dos Congressistas responsáveis pelo Veto o fato de que a base de cálculo do ISS devido pelas operadoras de planos de saúde já não contempla os valores por elas repassados aos médicos, hospitais, clínicas e laboratórios. Isso está expresso no voto do Ilustre Ministro Luiz Fux proferido no aludido *leading case* sobre a exigibilidade do imposto sobre os serviços, nos seguintes termos expressos no Parecer de Heleno Torres (**Doc. 06**):

*“a base de cálculo do tributo, conforme decidido pelo STJ no caso, somente poderá ser composta pelo valor equivalente à comissão recebida pelo contratante (ou seja, excluindo-se os valores repassados para os terceiros efetivamente prestadores de serviços). Ficou assentado que a questão da base de cálculo não poderia mais vir a ser discutida, porquanto julgada segundo fundamento infraconstitucional e, ademais, não foi objeto do RE nº 651.703/PR”. (p. 87 do parecer)*

Ou seja, já há distribuição no território nacional do produto da arrecadação pelo ISS. É que o valor pago pelas operadoras não se refere ao somatório de todas as contribuições mensais e taxas de administração que recebem dos beneficiários. Não. Parte considerável desse valor recebido pelas operadoras de planos de saúde é repassado aos tomadores de seus serviços, sendo tributado pelo ISS nestas localidades!

Isso significa que há falácia na justificação que suporta o Veto nº 52/16, na medida em que já há distribuição do ISS sobre a atividade, considerada em suas duas etapas, desempenhada na área da saúde complementar.

Há, portanto, não dimensionado benefício arrecadatório para os Municípios em face da alteração legislativa do recolhimento do ISS, ao passo que, por outro lado, há

diversos prejuízos diretos e indiretos não somente aos contribuintes, operadoras de planos de saúde, mas também aos próprios beneficiários dos serviços de planos de saúde suplementar, uma vez que a oferta dos serviços será, necessariamente, reduzida caso a regra questionada venha a prevalecer.

Conforme bem explicou Humberto Ávila, o critério introduzido pela Lei Complementar nº 157/16 acabou por criar, na verdade, de forma absolutamente imprevisível, milhares de obrigações tributárias devidas pelas operadoras de planos de saúde. Vejamos:

*"2.2.33 O critério introduzido pela LC nº 157/2016, no entanto, restringe de forma drástica e abrupta os direitos dos contribuintes ao criar a possibilidade de milhares de novas obrigações tributárias, pulverizando a obrigação de recolhimento do ISS que antes era devido em algumas centenas de Municípios (aqueles nos quais as administradoras estavam sediadas) para mais de 5.000 Municípios (aqueles nos quais verifica-se o domicílio de algum tomador dos serviços listados). Com isso, as operadoras ficam obrigadas a realizar uma reestruturação tributária em nível nacional, para viabilizar recolhimentos de ISS em todos os Municípios do país, de acordo com as especificidades de cada legislação local (alíquotas, obrigações acessórias, prazos, e assim por diante), ainda que a prestação destes serviços ocorra em outro Município (o da sede da administradora) e independa totalmente do domicílio do tomador do serviço." (g.n.) (p. 22 do Parecer Anexo)*

Em estudo técnico promovido pela Associação Brasileira de Planos de Saúde (**Doc. 05**), este resultado já foi dimensionada por seus economistas: *"no cenário de maior impacto, com alíquota de 5% sobre a receita total, o imposto a ser recolhido é multiplicado por 10 (aumento de 971,2%), alcançando R\$ 5,7 bilhões, gerando forte crescimento da carga tributária e inviabilizando os planos de saúde"*.

Além disso, a consequência do art 3º., inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, com a redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, é a violação à própria Livre Iniciativa. Conforme afirma Eros Grau, a partir de análise do art. 170 da Constituição, a ordem econômica deve estar fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, bem

como deve ter por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social<sup>15</sup>. É o que se infere do dispositivo mencionado, abaixo transcrito:

*"Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:"*

No mesmo sentido, anota Vicente Bagnoli, *in verbis*<sup>16</sup>:

*"O caput do art. 170 estabelece a estrutura geral do ordenamento jurídico-econômico fundado na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, cuja **finalidade da política econômica adotada pelo Estado está em assegurar a existência digna**, conforme preceitos da justiça social, adotando-se, para tanto, alguns princípios norteadores dispostos nos incisos do próprio art. 170."*(g.n.)

Com efeito, o Princípio da livre iniciativa impõe comportamento restritivo à atuação estatal no que diz respeito à atividade econômica. Estabelece um pressuposto aplicável à interpretação do sistema econômico, uma vez que revela a opção preferencial da Constituição pela atividade econômica privada<sup>17</sup>. Significa, em síntese, que o Estado não deve restringir o exercício da atividade econômica, salvo nos casos em que se fizer necessário, para fins de proteção do consumidor e de toda a sociedade<sup>18</sup>.

Não se olvida, assim, da possibilidade de o Estado restringir o exercício da atividade econômica pelos entes privados, desde que se dê com base no primado da proporcionalidade em sentido amplo, através da análise entre meios e fins a serem alcançados pela norma legislada. No presente caso, verifica-se exatamente o contrário, a partir da noção que o Estado está a provocar verdadeira hipótese de impossibilidade de exercício da atividade

<sup>15</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 14. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 196.

<sup>16</sup> BAGNOLI, Vicente. *Direito Econômico*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 76.

<sup>17</sup> TOLEDO, Gastão Alves. *Ordem Econômica e Financeira*. In: *Tratado de Direito Constitucional, Vol. II*. Coord: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; e NASCIMENTO, Carlos Valder do. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 324.

<sup>18</sup> FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Econômico*. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 73.



econômica, a pretexto de alcançar finalidades que poderiam se dar de forma muito menos gravosa aos contribuintes e à economia como um todo.

Em suma, a previsão normativa imposta pela Lei Complementar nº 157/16 ofende os preceitos fundamentais da Proteção à Capacidade Colaborativa, à Praticabilidade Tributária, à Livre Iniciativa e os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, por impor às operadoras de planos de saúde incremento exponencial de deveres instrumentais a serem suportados, além de ter o potencial provável de promover incertezas quanto à definição do efetivo local de recolhimento do ISS sobre as atividades por elas desempenhadas, pelo que não se revela meio mais adequado, tampouco necessário, para alcançar a finalidade perpetrada e que dá suporte à derrubada do Veto nº 52/16 da Presidência da República, qual seja, a melhor distribuição da arrecadação entre os Municípios.

## ***2.2. O NÚCLEO REGRA-MATRIZ CONSTITUCIONAL DO ISS E A VIOLAÇÃO A PRECEITO FUNDAMENTAL PELA REGRA QUE IMPÕE O SEU RECOLHIMENTO PELOS PLANOS DE SAÚDE E ODONTOLÓGICOS NO MUNICÍPIO DO TOMADOR DOS SERVIÇOS***

O Congresso Nacional, após a derrubada do Veto nº 52/16, manteve a nova redação ao art. 3º, inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, para alterar o local de recolhimento do ISS incidente sobre planos de saúde suplementar, conforme a redação do dispositivo abaixo transcrita:

*“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: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

*XXIII – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;”*

A Presidência da República, após a aprovação do Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15/15, foi responsável pela sanção do citado projeto, que veio a ser adicionado à Lei Complementar nº 157/16. Para a Presidência da República, o Veto é medida que se impunha, com base nas seguintes justificativas, *in verbis*:

***"Razões de Veto: '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.'"***

Ocorre que, ao conferir nova redação ao art. 3º, inciso XXIII da Lei Complementar nº 116/03 para estabelecer como local de recolhimento do ISS incidente sobre planos de saúde suplementar, o Congresso Nacional violou preceito fundamental da Regra-Matriz Constitucional do ISS, a qual impossibilita a tributação do citado imposto em Município distinto daquele em que ocorra o núcleo material do serviço de plano de saúde suplementar.

Embora o art. 146 da Constituição Federal determine que cabe à lei complementar definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos previstos na Carta Magna, estes devem ser definidos com observância à Constituição Federal, não se trata de uma "carta branca" ao legislador infraconstitucional para estabelecer livremente os critérios da Regra-Matriz de incidência tributária.

Tendo por base a premissa acima estabelecida, está impedido o legislador de tratar como bem lhe convenha as competências tributárias constitucionalmente previstas. Ora, caso o legislador tivesse ampla liberdade para dispor sobre os conceitos e alcance de todos os tributos, lhe seria possível alcançar, indistintamente, quaisquer riquezas por meio de um único imposto, tornando prescindível o próprio Pacto Federativo e a repartição de competências tributárias na Carta Magna vigente.

Com base nessa máxima, Sacha Calmon explica que a Constituição não cria nenhum tributo, mas prevê a competência para sua instituição. Ao mesmo tempo, o Constituinte cuidou de demarcar os limites para exercício dessa competência tributária, de modo que não pode o legislador complementar ou ordinário ultrapassar a competência que lhe fora atribuída, de forma a instituir ou cobrar tributos de sua competência com base em critérios materiais, espaciais, temporais, subjetivos e quantitativos diversos daqueles constitucionalmente possíveis<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 61.

Para a divisão da competência relativa à instituição de impostos, o Poder Constituinte originário optou pela descrição dos “*atos jurígenos*” específicos<sup>20</sup>, que podem ser assim entendidos na lição de Sacha Calmon<sup>21</sup>:

*“O art. 145 não declina os fatos jurígenos genéricos que vão estar na base fática dos impostos que, precisamente, cada pessoa política recebe da Constituição. É que, no caso dos impostos, a competência para instituí-los é dada de forma privativa sobre fatos específicos determinados. [...] São nominados e atribuídos privativamente, portanto, a cada uma das pessoas políticas [...].”*(g.n.)

Em sentido semelhante, Luciano Amaro preconiza a existência de conteúdo semântico mínimo às materialidades definidas na Constituição Federal:

*“Quanto aos tributos que não dependem de determinada atuação do Estado (como se dá, em geral, com os impostos), o critério de partilha de apoio na tipificação de situações materiais (‘atos geradores’) que servirão de suporte para a incidência.”* (g.n.)

Roque Carrazza ratifica essa diretriz pontua que a Carta Magna delimitou a competência dos Entes Federativos a partir da sua Regra-Matriz Constitucional possível<sup>22</sup>:

*“No que se refere aos impostos, a Magna Carta traçou a regra-matriz de incidência (o arquétipo genérico) daqueles que podem ser criados, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.*

*Podemos notar, facilmente, que a partilha, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (competência impositivas) foi levada a cabo de acordo com um critério material. O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários federal, estaduais, municipais e distrital, nas hipóteses de incidência dos impostos de suas pessoas políticas.”*(g.n.)

<sup>20</sup> NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 61.

<sup>21</sup> NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 61-62.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 566-568.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, por inúmeras vezes, declarou a inconstitucionalidade de leis com base na subversão pelos dispositivos por confronto com os respectivos preceitos constitucionais da materialidade dos impostos questionados nesta Corte. Foi exatamente o caso, por exemplo, dos seguintes julgados:

*"(...) 1. **A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço** que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial."*

*(RE 602295 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 7.4.2015, DJe de 23.4.2015).*

*"É certo que podem interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. **Como sustentei muitas vezes ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação ou que não é importação, de exportação ou que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inserido na Constituição**".*

*(RE 71758, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Tribunal Pleno, DJ 31/08/1973)*

*"Registro que por vedação legal 'As Sociedades Seguradoras não poderão explorar qualquer outro ramo de comércio ou indústria' (art. 73 do Decreto-Lei nº 73, de 21.11.1966), de maneira que elas não são e nem poderiam ser 'comerciantes de ferro velho'. O que ocorre é que por disposição contratual as seguradoras recebem por ato unilateral a propriedade do bem nas hipóteses em que, em razão de sinistro, tenha perdido mais de 75% do valor segurado. Ressalto que as companhias de seguro são obrigadas a pagar ao segurado 100% do valor do bem. A posterior alienação dos salvados, pelas seguradoras, tem, quando muito, o condão de recuperar parcela da indenização que haja superado o dano ocorrido. Não há, dessa forma, finalidade de obter lucro, não havendo, portanto, intenção comercial. Este é o sentido da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende do Enunciado n. 541 da Súmula do Tribunal: (...). **O objeto das operações das***

***seguradoras é o seguro. A eventual alienação dos salvados não os torna mercadorias (...).***"

*(RE 588149, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 16.2.2011, DJe de 6.6.2011)*

Ora, a partir destes célebres julgados pode –se concluir que sempre esteve claro no entendimento perfilhado por esta Corte, que a competência do legislador tributário complementar, na forma do art. 146, III, alínea "a" da Constituição Federal, para descrever os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes é limitada ao critério de Regra-Matriz Constitucional do imposto tal qual previsto pela Constituição.

Conferir poder ao legislador complementar para alterar os sentidos da Regra-Matriz de incidência tributária previstos na Constituição acarreta violação ao Pacto Federativo e ao Princípio da Segurança Jurídica, além de tornar o Texto Constitucional flexível, e não mais rígido, como é concebido na sociedade constitucional brasileira.

Em parecer acostado à presente Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (**Doc. 06**), Humberto Ávila afirma que ao legislador infraconstitucional não é dado poder para tributar fatos cujos conceitos não se emoldurem nos previstos pela Constituição, *in verbis*:

*"2.2.3 A CF/88 atribuiu poder de tributar aos Entes Federados por meio de regras de competência. Essas regras referem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. O Supremo Tribunal Federal já se manifestou expressamente sobre o tema ao asseverar que o intérprete '... não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis'". (p. 6-7 do parecer Anexo)*

Já voltado para a análise do núcleo da Regra-Matriz de incidência constitucional do ISS, Paulo de Barros Carvalho elucida a função da Lei Complementar no

Sistema Tributário Nacional no que tange ao ISS, o que inclui o impedimento de alterar a materialidade do serviço<sup>23</sup>:

*“Não podemos esquecer que a lei complementar configura mecanismo de ajuste que assegura o funcionamento do sistema, prevenindo conflitos de competência. Logo, ao dispor sobre quaisquer dos assuntos a que se refere o art. 146 da Constituição, e, mais especificamente, o art. 156, III, desse Diploma normativo, **o legislador infraconstitucional deve ater-se à tarefa de elucidar e reforçar os comandos veiculados pelo constituinte. É-lhe terminantemente vedado extrapolar tal função, inovando e prescrevendo condutas diversas daquelas referidas pelo Texto Magno.**”(g.n.)*

Paulo de Barros Carvalho, em análise ao núcleo da Regra-Matriz Constitucional do ISS, estabelece os seguintes critérios para identificação da sua norma-padrão<sup>24</sup>:

- Critério Material: *“prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”*;
- Critério Espacial: ***“âmbito territorial do Município”***;
- Critério Temporal: ***“momento da prestação do serviço”***;
- Critério Pessoal: *“sujeito ativo: Município; sujeito passivo: prestador do serviço”*;
- Critério Quantitativo: *“base de cálculo: preço do serviço; alíquota: aquela prevista na legislação do imposto”*.

Como se sabe, o critério material da Regra-Matriz de incidência tributária é o *“núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa”*, com referência ao comportamento de pessoa física ou jurídica, cuja verificação, **no espaço e no tempo**, acarretará o fenômeno

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 791.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 792.

da percução tributária<sup>25</sup>. Com isso, do critério material da Regra-Matriz de incidência tributária, são extraídos todos os elementos que deverão refletir a materialidade do imposto.

Nesse sentido é novamente cristalina a lição de Humberto Ávila, conforme parecer acostado aos autos, cujo trecho sobre o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços não é demais destacar:

*“Interessa notar que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços traz implicações sobre todos os demais aspectos da hipótese de incidência. Se o aspecto material do imposto é a prestação de serviços, todos os demais aspectos deverão refletir essa materialidade: o fato gerador deverá ser considerado como ocorrido no momento em que se consuma a prestação do serviço ou de uma fração autônoma sua, caso seja divisível (aspecto temporal); o fato gerador deverá ser considerado praticado no local em que ele for prestado (aspecto espacial); o fato gerador deverá ser pago pelo sujeito que presta o serviço ou, se razões houver para isso, por aquele que, sem prestar o serviço, mantém relação com quem o faz (aspecto pessoal); o imposto deverá incidir sobre o montante que corresponde à remuneração paga pela prestação do serviço (aspecto quantitativo). Qualquer afastamento do aspecto material da hipótese de incidência, mesmo que pela definição dos seus outros aspectos, implica violação da regra constitucional de competência para instituir o imposto sobre serviços”.* (p. 11-12 do parecer anexo)

No caso do serviço desempenhado pelas operadoras de planos de saúde, para se definir o fato gerador do ISS, é necessário definir todos os critérios da Regra-Matriz de incidência para, então, ter-se legitimada a exigência do imposto pela Município.

Conforme se denota do art. 1º da Lei nº 9.656/98, que regulamenta os planos e seguros privados de saúde suplementar, as pessoas jurídicas que operacionalizam tais planos têm como escopo a “prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 793.

*credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor'.*

O **núcleo do contrato de prestação de serviço** de plano de saúde complementar, assim, é exatamente a **gestão do plano** por parte da operadora, com o fito de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, a partir do pagamento de despesas assistenciais que garantam a cobertura, ao paciente, do tratamento médico-hospitalar.

Assim, apenas onde ocorre a materialidade do imposto é que se legitima a tributação pela Municipalidade, conforme se infere das conclusões levadas a efeito pelo Ilustre Heleno Taveira Torres, cujo parecer segue acostado aos autos, e que não deixa dúvidas da inconstitucionalidade da regra combatida pela presente Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental:

*"A competência tributária conferida a um Município, destarte, somente permite a tributação de serviços prestados por estabelecimentos localizados em seu território, atendidos os requisitos de substância do art. 4º, da Lei Complementar n. 116/2003, com o que deveria ser sistematicamente compatibilizado, na situação em apreço, o novel inciso XXIII do art. 3º deste diploma, introduzido pela Lei Complementar n. 157/2016.*

**Por certo, dito art. 4º nenhuma relação guarda com o local de residência dos usuários de planos de assistência à saúde.**

*O referido art. 4º aduz regra de "substância sobre a forma" na determinação do que se deva entender por estabelecimento prestador, para fins de incidência deste imposto. Isto em rigorosa observância ao local em que efetivamente ocorrido o fato gerador do ISSQN, ou seja, ao local em materializado fare" (fls. 71 do parecer).*

Tais atividades, de forma lógica, são realizadas na sede da própria operadora de planos de saúde, independentemente da localização do tomador dos serviços, ou seja, a pessoa jurídica que receberá os repasses para o atendimento médico-hospitalar (clínicas e hospitais) ou, ainda, o local em que o beneficiário, pessoa física contemplada pelos serviços de atendimento e de tratamento médico-hospitalar. Portanto, tributar com base no local onde se



encontra o beneficiário de serviços, seria alterar a hipótese prevista constitucionalmente e que autoriza e prevê a tributação dos serviços, já que o cerne dos serviços previstos pela regra combatida, não tem necessariamente qualquer relação com essa localidade. Utilizar este critério, seria equivalente a tributar contratos e não serviços.

Neste sentido, este Egrégio Supremo Tribunal Federal explicitamente já se manifestou acerca do núcleo da materialidade do ISS quando enfrentou a controvérsia atinente à constitucionalidade da exigência de ISS sobre as atividades desempenhadas pelas operadoras de planos de saúde e planos odontológicos, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Luiz Fux. No citado *leading case*, o então Relator, Ministro Luiz Fux, asseverou que a atividade de operação de planos de saúde suplementar está sujeita à incidência do ISS, sendo que quando há efetivação da cobertura do segurado, conforme se extrai do trecho abaixo transcrito do citado acórdão, *in verbis*:

*“Na hipótese dos autos as operações aptas a ensejar a cobrança de ISSQN são divididas em duas etapas, sendo **a primeira a contratação e recebimento pela empresa dos valores contratados pelo beneficiário do plano de saúde, e a segunda a efetivação da prestação de serviços propriamente ditos na ocorrência de sinistro, valores recebidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios.** As Operadoras de Planos de Assistência à Saúde só podem pagar o imposto sobre a receita própria de serviços e não sobre a receita de terceiros”.* (RE 651703, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, REPERCUSSÃO GERAL - DJe 26/04/2017)

Da referência acima, há duas etapas nas operações de planos de saúde, **i)** contratação-recebimento pela empresa dos valores contratados pelos beneficiários, ocorrida entre operadora de plano e beneficiário, **e ii)** a efetivação da prestação de serviço médico-hospitalar, **realizada entre tomador do serviço da operadora do plano e o beneficiário.** A materialização do serviço na primeira etapa ocorre com a contínua gestão dos planos pelas operadoras.

Nessa mesma linha é definitiva a lição do Ilustre Humberto Ávila em parecer acostado nos autos, acerca da materialidade do ISS para as operadoras de planos de saúde, *in verbis*:

*“2.2.16 O exemplo das operadoras de planos de saúde (previsto no inciso XXIII) é sintomático nesse sentido. O núcleo deste contrato complexo situa-se exatamente na gestão do plano por parte da operadora, ou seja, no controle sobre o pagamento de mensalidade (pré-pagamento) ou taxa de administração (pós-pagamento), no pagamento de despesas assistenciais para garantir a efetiva cobertura médico-hospitalar e/ou odontológica, na gestão da cobertura existente, no controle de taxa de sinistralidade, na constituição de provisões técnicas e ativos garantidores e assim por diante. Todas estas atividades são realizadas no local da sede da própria operadora e independem da localização do tomador (sic) do serviço. É importante notar que também é irrelevante a localidade na qual o beneficiário utiliza serviços médico-hospitalares ou odontológicos, na medida em que estes, especificamente, dizem respeito a outra relação jurídica (prestação de serviços médicos ou odontológicos), que não se confunde com o serviço de gestão prestado pela operadora do plano de saúde ao seu contratante. Por isso **não é que o Município competente seja o da sede da empresa tão somente por ser este o local do estabelecimento prestador** – lugar em que a operadora de planos de saúde mantém seus empregados para gerenciar o contrato –, **mas por ter ficado comprovado que os serviços atinentes à esta relação jurídica são efetivamente prestados nesse local.**” (g.n.) (p. 14 do parecer anexo)*

Ora, se a materialidade do ISS devido pelas operadoras de planos de saúde é a gestão e o consequente pagamento ou reembolso dos sinistros pelos tomadores quando demandados pelo beneficiário, de gestão de cobertura no controle sobre o pagamento de mensalidade ou taxa de administração para suportar despesas assistenciais, garantindo a efetiva cobertura médico-hospitalar e/ou odontológica, o critério espacial do ISS deve acompanhar esta materialidade, sob pena de se estar diante de tributação amorfa e desconectada dos elementos da hipótese de incidência do imposto.

O preceito fundamental, qual seja, o núcleo constitucional da Regra-Matriz de incidência do ISS, foi violado, portanto, a partir da derrubada do Veto ao art. 3º, inciso XXIII, à Lei Complementar nº 157/16, bem como edição das leis municipais impugnadas, na medida em que estabelece como sujeito ativo do imposto Município que não possui qualquer relação com o serviço objeto da tributação, qual seja, o do **tomador do serviço, o contratante em que o beneficiário será atendido quando ocorrer o sinistro.**

Com efeito, o Município que deverá ser titular da pretensão tributária relativa ao ISS é aquele no qual está localizada a materialidade da **prestação de serviços de planos de saúde suplementar**, que não se confunde com a prestação de serviços dos médicos aos beneficiários, não somente porque ali é mantida sua estrutura física e de funcionários, mas por ser, efetivamente, o local no qual os serviços são prestados!

O Município do tomador dos serviços não é apropriado para sediar o recolhimento do imposto, já que não fazem parte da prestação de serviço realizada pelas operadoras de planos de saúde!

Por tais razões, deve ser declarada a inconstitucionalidade do art. 3º, inciso XXIII da Lei Complementar nº 116/03, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, resultante da derrubada do Veto nº 52/16, bem como das legislações municipais objeto de impugnação da presente Arguição, de modo a determinar que o sujeito ativo do ISS incidente sobre os itens 4.22 e 4.23 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 seja o Município do estabelecimento do prestador dos serviços, sob pena de descumprir-se o núcleo da Regra-Matriz de incidência do ISS previsto constitucionalmente no art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

### ***2.3. DA VIOLAÇÃO AO PRECEITO FUNDAMENTAL DA SEPARAÇÃO DOS PODERES: INCONSTITUCIONALIDADE DE DERRUBADA DO VETO PELA NATUREZA DA MATÉRIA TRATADA SER PRIVATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA (ART. 165, I E § 2º DA CONSTITUIÇÃO)***

Além das violações acima, o procedimento do Veto se deu contra a Separação de Poderes.

O Senado Federal aprovou o Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15/15 e o Presidente da República sancionou o citado Projeto de Lei Complementar e editou, portanto, a Lei Complementar nº 157/16.

Na oportunidade, a mesma Presidência da República resolveu vetar a redação dada ao art. 3º, XXIII da Lei Complementar nº 116/03, a seguir reproduzida:

*"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 XXIII, quando o imposto será devido no local:*

*XXI - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09 da lista do Anexo I desta Lei;*

O veto foi justificado com base nas seguintes justificativas, *in verbis*:

**"Razões de Veto:** *'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 Plenário do Congresso Nacional, em 30 de maio do ano de 2017, derrubou o aludido Veto Presidencial nº 52/16 e, assim, restabeleceu o texto aprovado no Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15/15 quanto à redação ao art. 3º, inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, alterando o local de recolhimento do ISS incidente sobre planos de saúde suplementar, conforme a redação então aprovada ao final do processo legislativo:

*"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 XXIII, quando o imposto será devido no local:*

*XXI - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09 da lista do Anexo I desta Lei;*

Este 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.

A decisão acerca dos instrumentos pelos quais a política econômica será exercida e implementada compete ao Poder Executivo, porquanto é de sua competência privativa o estabelecimento do plano plurianual e das diretrizes financeiras e tributárias,

consistente na definição de metas para a Administração Pública quanto aos programas de ações continuadas, nos exatos termos do que define o art. 165 da Carta Política:

*"Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:*

*I - o **plano plurianual**;*

*§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, **disporá sobre as alterações na legislação tributária** e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.."*

Ora, segundo referido dispositivo, a prerrogativa para instaurar e deflagrar as políticas macroeconômicas é do Poder Executivo, na medida em que possui as informações necessárias para a tomada de decisão acerca das diretrizes que deverão orientar as ações públicas para alcançar o desenvolvimento econômico do país.

Em se tratando de tributação, no final do ano de 2016, as ações eleitas pela Presidência da República no campo econômico, como forma de complemento ao plano plurianual, contemplam a redução do número de obrigações acessórias impostas aos contribuintes, como forma de redução do Custo-Brasil. Esta política está evidenciada no seguinte trecho do plano aprovado na forma do Protocolo 9, de 2015 (Simplificação de Obrigações Tributárias – **Doc. 07**) e na divulgação da política econômica de parceria entre Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento (crescimento, produtividade e desburocratização):

*"Cláusula Primeira – Fica instituído Grupo e Trabalho Interinstitucional (GT) para promover estudos com o objetivo de propor ações direcionadas à simplificação e redução das obrigações tributárias acessórias, considerando, em especial, as informações disponíveis no SPED".*

*"Simplificação do cumprimento de obrigações previdenciárias, fiscais e trabalhistas"*

Igualmente, as medidas de Governo adotadas recentemente neste propósito incluem a criação do Conselho Nacional de Desburocratização, por intermédio do Decreto de

7 de Março de 2017 (Brasil Eficiente e dá outras providências - O Ministro da Fazenda integra o Conselho interministerial).

Por sua vez, o Plano Plurianual 2016-2019<sup>26</sup> aprovado pelo Presidente Michel Temer expressamente prevê a desburocratização como meta a ser alcançada pelo Governo:

*"A solidez intertemporal fiscal e macroeconômica não é um fim em si mesmo, mas contribui para a retomada do crescimento sustentado e a consolidação do desenvolvimento com inclusão social. Além de fundamentos macroeconômicos sólidos, o crescimento depende do aperfeiçoamento do capital humano (educação), do aumento do capital físico por trabalhador (investimentos em infraestrutura e em bens de capital), da melhoria do ambiente de negócios (simplificação tributária, desburocratização, desenvolvimento financeiro) e da capacidade inovadora das empresas, o que em conjunto proporciona elevação da produtividade e da competitividade.*

*Apontam nessa direção as seguintes tendências e medidas presentes no cenário doméstico: (i) o compromisso do governo e da sociedade com a melhoria da qualidade da educação; (ii) os investimentos em curso do Plano de Aceleração do Crescimento 2 (PAC 2) e do Programa Minha Casa Minha Vida (MCMV); (iii) a ampliação, em 2015, do programa de concessões com o lançamento da nova etapa do Programa de Investimentos em Logística (PIL), a qual prevê R\$ 69,2 bilhões de investimentos em rodovias, ferrovias, aeroportos e portos entre 2015 e 2018, e mais R\$ 129,2 bilhões a partir de 2019; (iv) a agenda de desburocratização e simplificação e negócios em curso; e (v) as políticas de incentivo à inovação e acesso a novos mercados.*

**AMPLIAÇÃO DA PRODUTIVIDADE E DA COMPETITIVIDADE DA ECONOMIA, COM FUNDAMENTOS MACROECONÔMICOS SÓLIDOS, SUSTENTABILIDADE E ÊNFASE NOS INVESTIMENTOS PÚBLICOS E PRIVADOS, ESPECIALMENTE EM INFRAESTRUTURA.**

<sup>26</sup> BRASIL. *Plano Plurianual 2016–2019*. Desenvolvimento, produtividade e inclusão social. Mensagem Presidencial. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico, 2015, p. 22. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/spi-1/ppa-2016-2019/ppa-2016-2019-ascm-3.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2017>.

*Por fim, a consolidação de marcos regulatórios, a simplificação da tributação e a desburocratização, ao ampliarem o horizonte de planejamento das empresas e reduzirem custos de transação, favorecem a competitividade sistêmica e apontam para a importância da transparência e qualidade da gestão pública”.*

Ora, se a Presidência da República vetou dispositivo de Lei Complementar que inviabiliza ou, ao menos, prejudica e vai de encontro ao propósito econômico definido no plano plurianual e a sua política econômica, é evidente que este veto está embasado na sua competência privativa de não apenas editar o plano plurianual, mas de controlar a adequação das leis frente ao que definido em termos de política econômica.

Ao assim proceder, o Veto Presidencial nº 52/2016 se deu com base na prerrogativa do Chefe do Poder Executivo em não apenas enviar ao Congresso Nacional projetos de lei sobre os temas de sua alçada privativa, mas, igualmente, de realizar o controle, por meio do veto, de leis aprovadas pelo Congresso que estejam em descompasso com as políticas por ele editadas nesta seara. Esta Colenda Corte já se pronunciou acerca da inconstitucionalidade de derrubada de veto cuja matéria de fundo seja de iniciativa própria do Poder Executivo, conforme a seguir se atesta:

*"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 792, DO ESTADO DE SÃO PAULO. ATO NORMATIVO QUE ALTERA PRECEITO DO ESTATUTO DOS SERVIDORES PÚBLICOS CIVIS ESTADUAIS. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO PROCESSO LEGISLATIVO ESTADUAL. PROJETO DE LEI VETADO PELO GOVERNADOR. DERRUBADA DE VETO. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 61, § 1º, II, C, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. A Constituição do Brasil, ao conferir aos Estados-membros a capacidade de auto-organização e de autogoverno [artigo 25, caput], impõe a observância obrigatória de vários princípios, entre os quais o pertinente ao processo legislativo, de modo que o legislador estadual não pode validamente dispor sobre as matérias reservadas à iniciativa privativa do Chefe do Executivo. Precedentes. 2. O ato impugnado versa sobre matéria concernente a servidores públicos estaduais, modifica o Estatuto dos Servidores e fixa prazo máximo para a concessão de adicional por tempo de serviço. 3. **A proposição legislativa converteu-se em lei não obstante o veto aposto pelo Governador.** O acréscimo legislativo consubstancia alteração no regime*

*jurídico dos servidores estaduais. 4. Vício formal insanável, eis que configurada manifesta usurpação da competência exclusiva do Chefe do Poder Executivo [artigo 61, § 1º, inciso II, alínea "c", da Constituição do Brasil]. Precedentes. 5. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional a Lei Complementar n. 792, do Estado de São Paulo."*

(ADI 3167, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, DJ-e 06/09/2007)

Ora, a cláusula de reserva pertinente ao poder de instauração do processo legislativo revela postulado constitucional de observância obrigatória, cujo desrespeito configura vício de forma insanável, conquanto houve o exercício da inadequação do texto do art. 3º, inciso XXIII da Lei Complementar nº 157/16 com a política econômica e diretrizes tributárias fixadas pelo Poder Executivo de forma não compartilhada, a teor do que disciplina o art. 165 da Constituição Federal.

Como consequência, há flagrante ingerência parlamentar em matéria de iniciativa privativa do Poder Executivo, o que vulnera o Princípio da Separação dos Poderes e Independência Funcional.

Além disso, nos termos do que elucida o parecer do Heleno Torres, acostado aos autos, o poder do veto é concedido ao Presidente da República quando verifica incompatibilidade da lei a ser sancionada frente à Constituição e ao Interesse Público, nos seguintes termos:

*"Por decorrência lógica, o poder de vetar, em oposição ao poder de sancionar, ambos assegurados, em grau de exclusividade, ao Presidente da República na forma do art. 66, § 1º, da Constituição, externa, precisamente, seu desacordo (total ou parcial), relativamente às propostas legislativas aprovadas no Parlamento. O caso não envolve, entretanto, pura discricionariedade do chefe do Poder Executivo.*

*Pelo contrário: o poder de veto circunscreve-se a rigoroso balizamento jurídico. Eis porque o aludido art. 66, §1º, da Constituição contempla, apenas, duas hipóteses para tanto, quais sejam, (i) o reconhecimento da inconstitucionalidade da proposta legislativa em causa ou (ii) o reconhecimento da contrariedade desta proposta à realização do interesse público."*



A derrubada do Veto, no entanto, não está motivada em qualquer base relacionada seja a Constituição Federal, seja ao interesse público, mas apenas aos interesses secundários arrecadatórios de determinados Municípios, o que, conforme será abordado no último item de violação a preceito fundamental, **pode gerar transtornos e regressos incomensuráveis à fruição ao direito à saúde pela sociedade.**

Além disso, a derrubada do Veto Presidencial deveria ser acompanhada de motivação e não o foi, pelo que, por mais esta razão, é destituída dos requisitos formais de validade. A seguir, as conclusões apresentadas pelo Ilustre Heleno Torres:

*"Por simetria, com vistas à máxima preservação da eficácia das determinações constitucionais, logicamente, a rejeição do veto presidencial, pelo Parlamento, também depende do exame motivado (CF, art. 37) das razões expendidas pelo Chefe do Executivo, por parte dos Deputados Federais e Senadores. Do contrário, seria inócuo exigir que delas se dê conhecimento aos mencionados parlamentares, a fim de que estes avaliem a presença das balizas jurídicas consignadas no § 1º do art. 66 da Constituição."*

Por esta razão, a derrubada do Veto Presidencial nº 52/2016 pelo Congresso Nacional está eivada de inconstitucionalidade formal e violação ao preceito fundamental da separação dos poderes.

### 3. PEDIDOS

#### 3.1. PEDIDO CAUTELAR

Nos termos do art. 5º, § 3º da Lei nº 9.882/99, este Egrégio Supremo Tribunal Federal pode determinar, liminarmente, que *"juízes e tribunais suspendam o andamento de processo ou os efeitos de decisões judiciais, ou de **qualquer outra medida que apresente relação com a matéria objeto da arguição de descumprimento de preceito fundamental, salvo se decorrentes da coisa julgada**".*

Por esse motivo, requer-se a aplicação do rito abreviado ao processamento da presente ADPF.

Em se tratando do exercício de poder de cautela, essa decisão depende, por natural, do cumprimento de dois requisitos – *fumus boni iuris* e *periculum in mora* – ambos verificáveis no presente caso.

O direito suscitado pela Requerente é mais do que plausível e foi exaustivamente demonstrado ao longo da presente Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, na medida em que

- i) Viola Capacidade Colaborativa, da Praticabilidade Tributária, da Livre Iniciativa e correlatos Princípios da Razoabilidade e Proporcionalidade, na medida em que a decorrência do art. 3º, XXIII da Lei Complementar nº 116/03, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, porquanto milhares de obrigações acessórias tributárias e mais outras milhares de multas quanto ao recolhimento do ISS;
- ii) O núcleo da Regra-Matriz de incidência do ISS, que não permitiria estabelecer, a partir da noção de seu critério material, como sujeito ativo na incidência sobre planos de saúde suplementar, o Município de domicílio do tomador dos serviços;
- iii) A nova redação do art. 3º, inciso XXIII, da LC nº 116/03, com a redação dada pela derrubada do Veto à LC nº 157/16 acabou por violar frontalmente importantes preceitos fundamentais previstos na Constituição Federal, concernentes ao vício formal quanto à competência privativa do Presidente da República para controlar a adequação de leis nacionais frente ao Plano Plurianual e à Política Econômica;
- iv) Falta de motivação da derrubada do Veto Presidencial 52/16;
- v) Máxima Eficácia ao Direito à Saúde e ao Princípio da Vedação ao Retrocesso Social quanto à oferta da saúde suplementar.

Quanto ao *periculum in mora*, vale observar que a vigência da derrubada do Veto nº 52/16 pelo Congresso Nacional está na iminência de ocorrer, sendo que, a partir de janeiro de 2018, em cumprimento ao Princípio da Anterioridade<sup>27</sup>, já poderá, formalmente, produzir efeitos o ora questionado dispositivo legal. Como diversas Municipalidades estão adequando sua legislação, as operadoras de planos de saúde suplementar já terão de reestruturar todas as suas ferramentas de controles fiscais para fazer frente ao cumprimento das mais de milhares de novas obrigações acessórias, sem mencionar as hipóteses em que terão de propor ações judiciais quando houver confusões e incertezas quanto à definição do local dos tomadores de serviços.

Por esta razão, a medida cautelar deve ser examinada neste ano de 2017, para evitar a produção de efeitos, mantendo-se a forma de tributação preconizada no normativo vigente anteriormente ao art. 3º, inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03<sup>28</sup>, com redação dada pela queda do Veto 52/2016 realizado à Lei Complementar nº 157/16.

Para evitar todo o mencionado transtorno, é prudente a suspensão da eficácia do referido dispositivo para preservar a autoridade e a efetividade da decisão final a ser proferida na presente ADPF, a Requerente pede e espera seja deferida medida cautelar monocrática, a ser posteriormente confirmada em plenário, a fim de determinar **a suspensão da vigência do art. 3º, inciso XXIII, da Lei Complementar nº 116/03, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, consequente da aprovação do Substitutivo**

---

<sup>27</sup> O Parecer do Professor Heleno Torres confirma a necessidade de observância do Princípio da Anterioridade "Em síntese, no Brasil, para além de um princípio de confiança ou da boa-fé subjetivos orientadores da vigência das leis tributárias, esta garantia do princípio de não surpresa viu-se objetivada pela positivação de quatro regimes de anterioridade, segundo as distintas espécies tributárias. Dessa objetividade decorre o dever de observância da anterioridade na edição das leis tributárias, sem qualquer espaço para relativização dos seus efeitos. Proibição esta que se complementa pelo princípio de irretroatividade das leis tributárias. Aplicados os esclarecimentos acima ao caso das afiliadas da Consulente, podem ser identificados ao menos quatro situações com efeitos típicos e respectivas garantias de proteção da anterioridade e vedação à retroatividade da aplicação, pelas Administrações Fazendárias, do conteúdo do novo inciso XXIII do art 3º da Lei Complementar n. 116/2003" (fls. 108 do parecer).

<sup>28</sup> "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: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)"

**da Câmara dos Deputados nº 15/15 e da rejeição ao Veto nº 52/16 da Presidência da República, até pronunciamento final sobre o mérito por esta Egrégia Suprema Corte, bem como do art. 3º, XXI da Lei Municipal nº 2.251/17 do Município de Manaus/AM, do art. 1º da Lei Complementar Municipal nº 484/17 do Município de Joinville/SC, do art. 2º da Lei Complementar Municipal nº 305/17 do Município de Campo Grande/MT, art. 2º da Lei Complementar Municipal nº 385/17 do Município de Palmas/TO, do art. 3º da Lei Municipal nº 12.937/17 do Município de Ponta Grossa/PR, art. 2º da Lei Complementar Municipal nº 2.832/17 do Município de Ribeirão Preto/SP.**

O fato de a norma não ter, ainda, entrado em vigor é mais uma razão para a concessão da ordem cautelar, na medida em que serão minimizados os efeitos deletérios advindos da sua aplicação, principalmente a imposição do incremento do número de deveres instrumentais de modo tão oneroso que implicará no rearranjo logístico da oferta de coberturas pelas operadoras de planos de saúde para que retirem a prestação de seus serviços de determinadas localidades as quais se revelem economicamente inviáveis de serem mantidas.

Ademais, os motivos determinantes a embasarem a liminar poderão determinar a suspensão da vigência e eficácia de demais leis e normas municipais que venham a exigir a cobrança do ISS na forma como propugnada pelo legislador complementar na forma do art. 3º, XXIII da Lei Complementar nº 116/03, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, conseqüente da aprovação do Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15/15 e da rejeição ao Veto nº 52/16 da Presidência da República.

### ***3.2. Pedidos Principais***

Após a concessão da liminar, nos termos dos art. 6º e 7º, parágrafo único, da Lei nº 9.882/99, a Requerente requer sejam intimados, para prestarem informações no prazo de 10 dias, o Presidente da República, o Congresso Nacional, e os Prefeitos dos Municípios de Manaus/AM, Joinville/SC, Campo Grande/MS, Palmas/TO, Ponta Grossa/PR, Ribeirão Preto/SP, requeridos na presente arguição, sendo remetido o feito, na sequência, à Procuradoria-Geral da República, por cinco dias.

No mérito, a Requerente pede que:

- (i)** Seja declarada a inconstitucionalidade do art. 3º, XXIII da Lei Complementar nº 116/03, com redação dada pela Lei Complementar nº 157/16, conseqüente da aprovação do Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 15/15 e da rejeição ao Veto nº 52/16 da Presidência da República, para considerar como local de recolhimento do ISS incidente sobre os serviços contidos nos itens 4.22 e 4.23 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 o Município em que se encontra o estabelecimento da prestadora do serviço;
  
- (ii)** Seja declarada a inconstitucionalidade do art. 3º, XXI da Lei Municipal nº 2.251/17 do Município de Manaus/AM, do art. 1º da Lei Complementar Municipal nº 484/17 do Município de Joinville/SC, do art. 2º da Lei Complementar Municipal nº 305/17 do Município de Campo Grande/MT, art. 2º da Lei Complementar Municipal nº 385/17 do Município de Palmas/TO, do art. 3º da Lei Municipal nº 12.937/17 do Município de Ponta Grossa/PR, art. 2º da Lei Complementar Municipal nº 2.832/17 do Município de Ribeirão Preto/SP.

Não obstante esteja demonstrado o cabimento da presente Arguição, nos termos do que decidido no bojo das Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental nºs 72 e 180<sup>29</sup>, caso esta Colenda Corte venha a entender que a hipótese comporta discussão em Ação Direta de Inconstitucionalidade, requer-se a sua conversão nesta via de controle concentrado, em prol da celeridade e da economia processuais.

---

<sup>29</sup> “Parece haver, dessa forma, obstáculo intransponível ao conhecimento da presente arguição, relativo ao requisito de admissibilidade exigido pelo disposto no art. 4º, § 1º, da Lei 9.882/99. Conforme se mostrou, existe outro instrumento de controle concentrado de normas apto a sanar, em tese e de maneira eficaz, a alegada situação de lesividade. 6. Porém, considerando a alta relevância da matéria tratada, inserida no cenário estratégico da comercialização nacional de energia elétrica, detecto, na petição inicial, todos os elementos indispensáveis à propositura de uma ação direta de inconstitucionalidade”; ante a perfeita satisfação dos requisitos exigidos à sua propositura (legitimidade ativa, objeto, fundamentação e pedido), bem como a relevância da situação trazida aos autos” (ADPF 72-QO, de minha relatoria, DJ de 02.12.2005.

Nesses termos,  
Pede deferimento.

Brasília, 23 de novembro de 2017.

**Renata Correia Cubas**

**OAB/SP 166.251**

**Gabriela Silva de Lemos**

**OAB/SP 208.452**

**Ariane Costa Guimarães**

**OAB/DF 29.766**

**Leonardo Leão Lamb**

**OAB/DF 50.284**

**Lista de Documentos:**

- **Doc. 01:** Estatuto Social e Procuração;
- **Doc. 02:** Cópias da Legislação Federal impugnada e Projetos Legislativos que deram origem à legislação;
- **Doc. 03:** Cópias das Legislações Municipais impugnadas;
- **Doc. 04:** Estudo da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais;
- **Doc. 05:** Estudo da Associação Brasileira de Planos de Saúde;
- **Doc. 06:** Pareceres Jurídicos dos Professores Humberto Ávila e Heleno Taveira Torres;
- **Doc. 07:** Protocolo 9, de 2015 (Simplificação de Obrigações Tributárias) e Política econômica de parceria entre Ministério da Fazenda e Ministério do Planejamento (crescimento, produtividade e desburocratização)

**SÃO PAULO – PAULISTA**

Al. Joaquim Eugênio de Lima 447  
01403 001 São Paulo SP Brasil  
T 55 11 3147 7600

**SÃO PAULO – FÁRIA LIMA**

Rua Campo Verde 61 3º andar  
01456 000 São Paulo SP Brasil  
T 55 11 3035 4050

**RIO DE JANEIRO**

Praia do Flamengo 200 11º andar  
22210 901 Rio de Janeiro RJ Brasil  
T 55 21 3231 8200

**BRASÍLIA**

SHS Q6 Bloco C Sala 1901  
70316 109 Brasília DF Brasil  
T 55 61 3218 6000

**NEW YORK**

712 Fifth Avenue, 26<sup>th</sup> floor  
New York NY 10019 U.S.A.  
T 1 646 695 1100

**LONDON**

5<sup>th</sup> floor, 32 Cornhill  
London UK EC3V 3SG  
T 44 (0)20 7280 0160