

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

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO SISTEMA FINANCEIRO – CONSIF, entidade sindical de âmbito nacional (**Doc.1**), inscrita no CNPJ 03.860.033/0001-08, com sede em Brasília-DF, no endereço SCS Quadra 1, Bloco “F”, Edifício Camargo Corrêa, 15º e 16º andares, CEP 70.399-900 e **CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS DE SEGUROS GERAIS, PREVIDÊNCIA PRIVADA E VIDA, SAÚDE SUPLEMENTAR E CAPITALIZAÇÃO – CNSeg**, entidade de classe de âmbito nacional (**Doc. 2**), com sede na Cidade e Estado do Rio de Janeiro, na Rua Senador Dantas nº 74, 13º andar, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 10.393.001/0001-05, por seus advogados (**Doc. 3**) e com fundamento nos arts. 102, I, “a” e “p” e 103, IX, da Constituição Federal, bem como nos arts. 2º, IX e 10 da Lei nº 9.868/99, vêm, respeitosamente, à presença desse Col. Supremo Tribunal Federal, propor a presente **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, com pedido de MEDIDA CAUTELAR**, contra o artigo 1º da Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016 (“LC 157/16” – **Doc. 4**) na parte em que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV e os parágrafos (§§) 3º e 4º do art. 6º da LC 116/2003 para determinar que o ISS será devido no Município do tomador dos serviços (i) de planos de medicina de grupo ou individual, (ii) de administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente, (iii) de administração de consórcios, (iv) de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres (v) de arrendamento mercantil, em razão da afronta aos artigos 5º, *caput*, XXXII, LIV, 146, I e III, ‘a’, 146-A, 150, I, 156, III e 170, *caput*, IV e parágrafo único, todos da Constituição Federal de 1988.

Assinale-se que, uma vez observado o princípio da anterioridade¹, as leis municipais editadas com base na LC 157/16 para a instituição do novo imposto **produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018**, o que justifica a **urgência** do exame da medida liminar ao final requerida.

PRELIMINAR DE DISTRIBUIÇÃO POR PREVENÇÃO

Segundo o disposto no art. 77-B do Regimento Interno desse Col. STF (RISTF)², a presente ação direta de inconstitucionalidade deve ser distribuída por prevenção ao **Exmo. Sr. Ministro Celso de Mello** em razão da existência da ADPF 499 que, distribuída à S. Exa., também questiona o artigo 1º da Lei Complementar 157/2016.

PRELIMINAR: LEGITIMIDADE ATIVA E PERTINÊNCIA TEMÁTICA.

A Constituição Federal estabeleceu um rol taxativo de legitimados para propositura de ações diretas de inconstitucionalidade perante o E. STF, dentre os quais se encontram a “*confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional*” (art. 103, IX).

In casu, a CONSIF é confederação sindical – entidade de grau máximo do Sistema Sindical – registrada no Ministério do Trabalho que possui **base territorial nacional** por congregar **mais** de três federações³ “*que agrupam as entidades de classe representativas das instituições financeiras e assemelhadas, empresas seguradoras e empresas de capitalização e previdência, que operem em todo o território nacional*” (art. 1º do estatuto social – Doc. 1), de modo que estão preenchidos os requisitos de **existência formal**⁴ e da **representatividade adequada**⁵.

Tanto é assim que a sua legitimidade ativa para instauração do controle concentrado já foi reconhecida por esse Col. STF, nos autos das ADI’s 2.394/, 2.551/MG, 2.591/DF, 3.075/PR, 4.101/DF e ADPF’s 77/DF e 95/DF.

¹ A propósito assinala o Professor Humberto Ávila em parecer específico sobre o tema (**Doc. 5**): “3) não suficiente a exigência de nova legislação específica para a instituição do tributo, **a lei municipal deverá ainda respeitar a exigência de anterioridade, tanto de exercício financeiro como nonagesimal**, na medida em que trata-se da instituição de um novo tributo, a partir da alteração de um dos elementos essenciais da obrigação tributária (sujeito passivo); sob pena de violação ao art. 150, inciso III, alíneas ‘b’ e ‘c’.”

² RISTF: Art. 77-B. **Na ação direta de inconstitucionalidade, na ação direta de inconstitucionalidade por omissão, na ação declaratória de constitucionalidade e na arguição de descumprimento de preceito fundamental, aplica-se a regra de distribuição por prevenção quando haja coincidência total ou parcial de objetos.**

³ **São filiadas da CONSIF:** a Federação Nacional dos Bancos (**FENABAN**), a Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento (**FENACREFI**), a Federação Nacional das Empresas Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários (**FENADISTRI**) e a Federação Nacional das Empresas de Seguros Privados e Capitalização (**FENASEG**).

⁴ ADI-AgR 4.422, **Rel. Min. Celso de Mello**, Pleno, DJ 19/02/2015

⁵ ADI-AgR 4.750, **Rel. Min. Luiz Fux**, Pleno, DJ 15/06/2015

Por sua vez, a CNSEG é uma entidade de classe de âmbito nacional “*que congrega as Federações*⁶ *que representam as empresas integrantes dos segmentos de Seguros, Resseguros, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização*” (art. 1º do estatuto social – Doc. 2). Portanto, essa Autora representa uma **categoria econômica bem definida**⁷, cuja **unidade de propósito na representação associativa**⁸ advém da legislação que regula as operações de seguro privado (Decreto Lei n. 73/66).

Além disso, o seu **caráter nacional**⁹ é comprovado pelo fato de que as Federações e as empresas que a compõem estão presentes em mais de **9 (nove)** Unidades da Federação (**Doc. 2**).

Veja-se que a CNSEG já ajuizou ações diretas de inconstitucionalidade (ADI’s 4.293/DF, 4.710/DF e 5.485/DF) em que, além de não haver objeção dos Relatores quanto à sua legitimidade ativa, o próprio Ministério Público Federal defendeu o reconhecimento da sua legitimidade ativa. Exemplificadamente:

*“E a lei objeto desta ação, no entender da autora, fere os interesses de seus associados e do segmento econômico que representa. Por essas razões, e pelo seu **inegável caráter nacional**, a CNSEG está legitimada à propositura da presente ação.”* (fl. 7 do Parecer ofertado na ADI 4.710/DF – **Doc. 2**)

Por fim, “*A jurisprudência do STF exige, para a caracterização da legitimidade ativa das entidades de classe e das confederações sindicais para as ações de controle concentrado, a existência de **correlação entre o objeto do pedido de declaração de inconstitucionalidade e os objetivos institucionais da associação***”¹⁰.

Quanto ao ponto, como visto, a legislação impugnada alterou a sujeição ativa dos serviços (i) de planos de medicina de grupo ou individual, (ii) de administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente, (iii) de administração de consórcios, (iv) de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres (v) de arrendamento mercantil. Ademais, estabeleceu diversas obrigações acessórias (v.g. necessidade registro das máquinas de cartões nos domicílios dos tomadores e declaração de domicílio tributário dos tomadores de serviços nas operações arrendamento mercantil).

Até o acolhimento do pedido de declaração de inconstitucionalidade que ora se faz, todas as empresas prestadoras dos referidos serviços deverão observar o disposto na LC 157/16, não apenas quanto ao recolhimento do ISS no Município do tomador dos

⁶ **São associadas da CNSEG:** a Federação Nacional de Seguros Gerais (**FENSEG**), a Federação Nacional de Previdência Privada e Vida (**FENAPREVI**), a Federação Nacional de Saúde Suplementar (**FENASAÚDE**) e a Federação Nacional de Capitalização (**FENACAP**)

⁷ ADI-AgR 4.230, Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, DJ 14/09/2011

⁸ ADI-AgR 3.617, Rel. Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 01/07/2011

⁹ ADI-AgR 4.294, Rel. Min. Luiz Fux, Pleno, DJ 05/09/2016

¹⁰ ADPF-AgR 385, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Pleno, DJ 25/10/2017

serviços (o que anteriormente era feito no Município onde era prestado), mas também quanto à readequação da sua estrutura operacional para cumprimento das obrigações impostas.

As atividades afetadas pela LC 157/16 relacionam-se diretamente com os setores que são representados pelas Autoras.

Com efeito, enquanto a CONSIF tem por objetivo principal a defesa e consolidação do Sistema Financeiro Nacional e representa suas associadas (v.g. administradoras de consórcio e de fundos de investimento, financeiras, etc.), incluindo as instituições financeiras e bancos que efetuam operações de *leasing*¹¹, *consórcios* ou atuam nos mercado de títulos e valores mobiliários e de cartões, neste último caso, seja como emissores e/ou credenciadores, a CNSEG representa as empresas administradoras de Planos de Saúde – todos estes **diretamente** afetados pela referida alteração normativa.

Segundo seus estatutos sociais, as Autoras estão legitimadas para defender os interesses das empresas que atuam nos setores representados e afetados pela legislação impugnada, inclusive mediante a propositura de ações judiciais, *verbis*:

Art. 2º – São objetivos institucionais e prerrogativas da CNseg:

I. Representar perante os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, os direitos e interesses dos segmentos de Seguros, Resseguros, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização;

(...)

XV. Propor, como representante do mercado, ações judiciais” (Estatuto da CNSEG – Doc. 1)

Art. 3º - São prerrogativas da Confederação:

I – representar, no plano nacional, os direitos e os interesses gerais da entidades mencionadas no artigo 1º;

(...)

V – propor qualquer tipo de ação que vise defender e resguardar os direitos e interesses das categorias econômicas representadas, inclusive Ação direta de Inconstitucionalidade

(...)

Art. 4º - São objetivos da Confederação

I – orientar, coordenar, defender e representar os interesses das entidades a que se refere o artigo 1º;

(Estatuto da CONSIF – Doc. 1)

Assim, é inequívoca a ***pertinência temática*** entre os objetivos sociais das Autoras e a legislação impugnada, legitimando-as à propositura da presente ação direta.

1. DA LEGISLAÇÃO IMPUGNADA

Trata-se de analisar a constitucionalidade da Lei Complementar 157/16, segundo a qual os serviços (i) de planos de medicina de grupo ou individual, (ii) de administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente, (iii) de administração de consórcios, (iv)

de administração de cartão de crédito ou débito e congêneres, e; (v) de arrendamento mercantil se consideram ocorridos **no local onde estiver o respectivo tomador**. Assim, **ainda que não exista serviço algum** prestado no município do tomador, será ele o competente para instituir e cobrar o imposto de acordo com a legislação ora impugnada.

O artigo 1º da LC 157/16, questionado na presente ação direta de inconstitucionalidade, atribuiu a seguinte redação aos arts. 3º e 6º da LC 116/03 *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:***

(...)

*XXIII - do **domicílio do tomador** dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09 [serviços de planos de medicina de grupo ou individual ou outros planos, inclusive de medicina veterinária] saúde, assistência médica e congêneres;*

*XXIV - do **domicílio do tomador** do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01 [administração de fundos quaisquer, de consórcio, de carteira de clientes, de cartão de crédito, etc.];*

*XXV - do **domicílio do tomador** dos serviços dos subitens 10.04 e 15.09 [agenciamento de contrato de leasing e leasing].*

Art. 6º (...)

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

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

O primeiro problema reside em saber se, à luz dos artigos 146, III, ‘a’ e 156, III da Constituição, é constitucional cobrar o ISS por município onde **nenhum serviço é prestado**, criando-se **presunção absoluta** que, desconectada da realidade do processo econômico, altera o fato gerador previsto na norma de competência tributária.

O segundo problema consiste em saber se, ao **potencializar os conflitos de competência em decorrência da indeterminação de seu texto**, a LC 157/16 afronta os artigos 146, I e 150, I da Constituição.

O terceiro problema consiste em saber se a LC 157/16 viola o princípio da proporcionalidade (art. 5º, LIV), à luz do disposto nos arts. 5º, *caput* e XXXII, 146, I e III, ‘a’, 146-A, 156, III e 170, *caput*, IV e parágrafo único, todos da Constituição Federal de 1988.

Para entender-se corretamente a questão, é fundamental conhecer como se processam os serviços mencionados pelo art. 1º da LC 157/16 e se algum *iter* do processo ocorre no domicílio do tomador.

2. DOS FATOS

ex facto oritur jus

A) Leasing (Arrendamento Mercantil – item 15.09 da lista de serviços)

Esse Col. STF, em sede de repercussão geral, estabeleceu que “*no arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é o contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar*” (Voto do Relator. Min. Eros Grau, RE 592.905, DJ 05/03/2010), indicando-se a “*prestação de serviços, consistente na obtenção de um bem e, simultaneamente, na administração de um financiamento*” (Voto Min. Ayres Britto acompanhando o Relator, RE 592.905, DJ 05/03/2010).

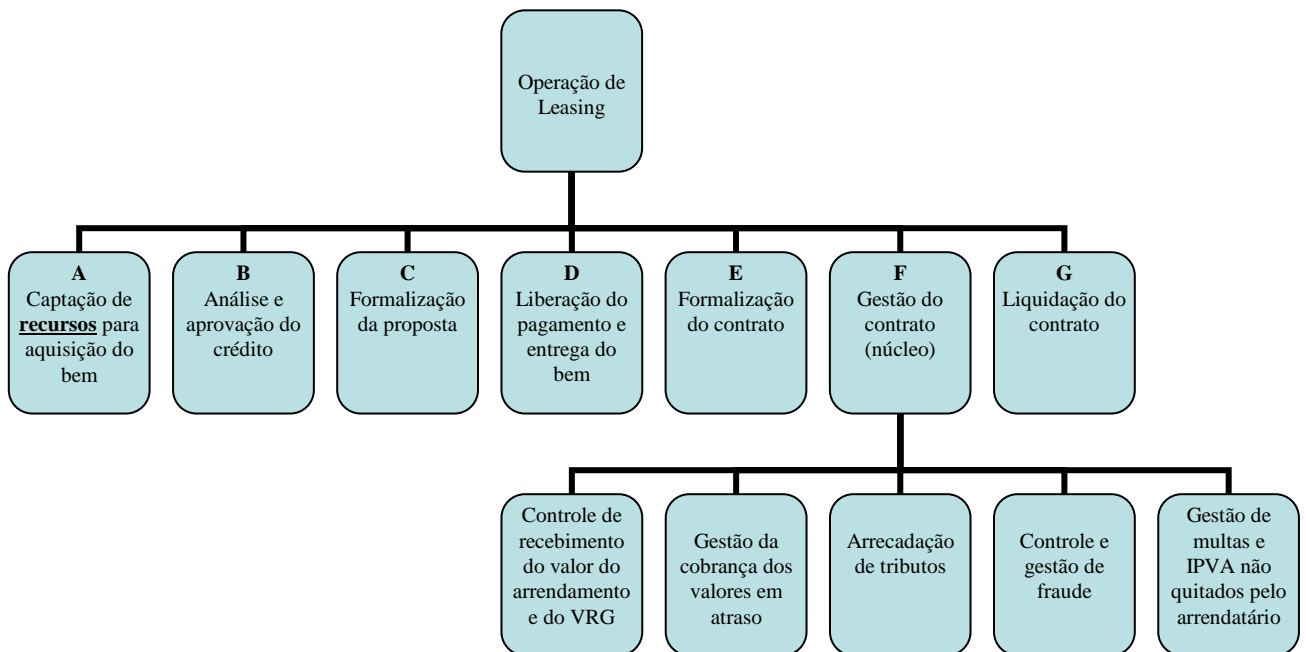
A partir do estabelecido por esse. Col. STF, surgiram dúvidas sobre onde efetivamente era prestado o serviço de arrendamento mercantil e, conseqüentemente, qual seria o Município competente para cobrá-lo.

Com efeito, poderia ocorrer que um indivíduo que morasse na cidade “A” comprasse o veículo na cidade “B”, fizesse o licenciamento na cidade “C” e o utilizasse em todo o território nacional. A arrendadora escolhida possuía estabelecimento na cidade “D”, onde estavam os seus funcionários e bens necessários à administração do contrato. Diante disso, onde ocorreria o fato gerador? Onde as empresas de arrendamento possuíam seus empregados e sistemas para desempenhar suas atividades? Onde o veículo era registrado? Onde residia o arrendatário? No local onde estava a concessionária que indica o cliente? Onde o arrendatário retirava o veículo?

Ao apreciar exatamente a questão relacionada ao local da prestação do serviço e, conseqüentemente, o Município competente para sua cobrança, o Eg. STJ, por unanimidade e sob a sistemática repetitiva, esclareceu que “*O exame da matéria aqui discutida deve ter como pressuposto o que ficou decidido pelo STF ao afirmar a incidência do ISSQN sobre o leasing financeiro. (...) Partindo desse pressuposto, cujo acerto ou não aqui já não cabe questionar, é de se entender que **a essência de serviço de leasing financeiro sujeito à tributação é o ato de financiar** (= o financiamento), sendo irrelevantes os demais atos de execução do contrato a cargo do prestador, inclusive o da aquisição e o da entrega do bem*” (REsp 1.060.210, Dje 05/03/2013, Voto do Ministro Teori Zavascki). Conseqüentemente, o Eg. STJ definiu que o ISS deveria incidir onde as arrendadoras “*fazem a **análise do crédito e elaboram o contrato**, além de providenciarem a **aprovação do financiamento** e a conseqüente **liberação do valor financeiro** para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da*

operação”. (Trecho da ementa, REsp 1.060.210, Dje 05/03/2013, Rel. Min. Napoleão Maia Filho).

Essa série de atividades essenciais que ocorrem no estabelecimento prestador pode ser assim resumida:

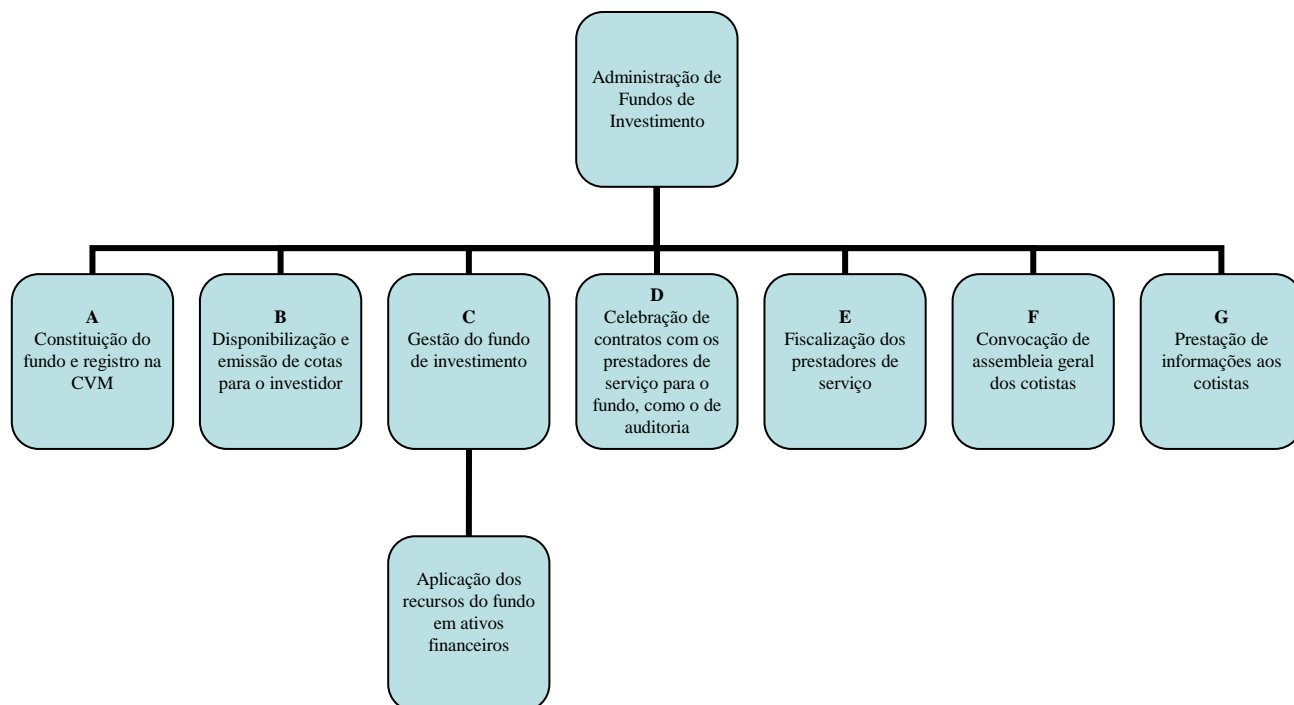


Além dessas atividades, sobriariam apenas outras que *não integram a prestação* do serviço de *leasing* pela empresa arrendadora. Por exemplo, a *indicação do cliente* pela concessionária à arrendadora – que geralmente ocorre no Município do tomador – não constitui atividade da prestadora do serviço de *leasing*. Trata-se de atividade de intermediação do contrato de arrendamento mercantil, o que é tributado pelo ISS no Município do tomador por item específico da lista de serviços (item 10.04 da lista). A *obtenção/envio de dados* do cliente à arrendadora é feita pela empresa intermediadora ou pelo próprio tomador. Não há, pois, nenhuma prestação a cargo da empresa arrendadora. Do mesmo modo, a *assinatura do contrato* pelo proponente igualmente independe de qualquer atividade da prestadora, mas apenas do próprio tomador.

Daí porque, de acordo com o estabelecido por esse Col. STF e pelo Eg. STJ, **o serviço de arrendamento mercantil só pode ser prestado no Município onde haja estabelecimento da arrendadora**, pois, apenas nessa localidade desenvolvem-se as prestações de serviço a cargo da empresa de leasing. Fora do Município da prestação desse serviço, **qualquer outra atividade será exercida por terceiros ou pelo próprio tomador**. Em outras palavras, pouco importa se o comprador possui domicílio fiscal no Município “A” se a empresa de *leasing* que administra o referido contrato possui estabelecimento apenas no Município “D”. O serviço da arrendadora será sempre prestado no Município “D”.

B) Administração de Fundos de Investimento (item 15.01 da lista)

O serviço de Administração de Fundos de Investimentos pode ser assim decomposto:



Como se vê, o serviço prestado no caso da administração de Fundos de Investimento perfectibiliza-se pela constituição do fundo, disponibilização de suas cotas aos investidores e gestão em si. Todas essas atividades são prestadas pela administradora do fundo a partir de seus estabelecimentos.

Observe-se que a *disponibilização de recursos por parte do investidor e a assinatura do termo de adesão ao fundo* não são atos que se inserem no serviço de administração de fundos de investimento.

Com efeito, imagine-se a situação de um investidor domiciliado em Ribeirão Preto/SP que tem residência também em São Paulo/SP, onde desenvolve parte de seus negócios e que decide acessar a plataforma digital de sua corretora de investimentos pela internet para assinar termo de adesão e aplicar (disponibilizar recursos) em determinado Fundo de Investimentos cuja administradora tem estabelecimento na cidade do Rio de Janeiro/RJ.

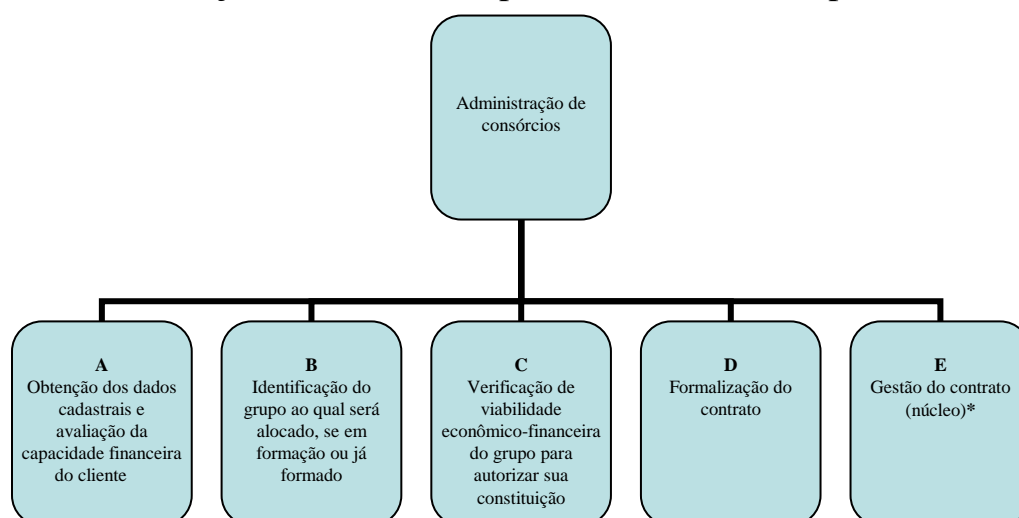
Nessa situação, indaga-se: que serviço foi prestado em Ribeirão Preto/SP? É claro, nessa hipótese, que o prestador nada fez no município do interior de Estado de São Paulo. Não disponibilizou qualquer estrutura. Não tem estabelecimento, funcionário, absolutamente nada. Não praticou atividade alguma.

O exemplo demonstra que, independentemente de saber se o tomador do serviço prestado pela Administradora é o Fundo de Investimento ou seu cotista (controvérsia que será vista no tópico “3.B” e demonstrará a indeterminação normativa da LCP 157/16), o fato é que a entrega de dinheiro por parte do investidor não é prestação de serviço da administradora. Trata-se de “um dar” a cargo do tomador sem participação alguma do prestador. Do mesmo modo, a assinatura do termo de adesão é atividade a cargo do tomador que, tal qual a disponibilização de recursos, pode ser feita de qualquer lugar do mundo mediante a utilização da plataforma digital de corretoras de investimentos.

Portanto, de acordo com a sistemática do serviço previsto no item 15.01, relativamente a Fundos de Investimento, não há serviço algum prestado pela administradora do Fundo no Município do domicílio do cotista.

C) ADMINISTRAÇÃO DE CONSÓRCIOS (ITEM 15.01 DA LISTA DE SERVIÇOS)

O serviço de Administração de Consórcios pode ser assim decomposto:



***Compreende-se como atividade de gestão:** (a) Designação de data da primeira assembleia para a constituição do grupo; (b) Submissão à deliberação de consorciados da modalidade de aplicação financeira dos recursos do grupo; (c) Promoção de eleição de representantes de consorciados para acompanhar os trabalhos da administradora; (d) Elaboração de calendário para a realização de assembleias e datas de pagamento de parcelas; (e) Emissão de boletos de cobrança de parcelas; (f) Gestão de valores recebidos dos consorciados destinados ao fundo comum do grupo e fundo de reserva; (g) Aplicação financeira desses recursos enquanto não atribuídos créditos aos participantes; (h) Convocação de assembleias gerais ordinárias de consorciados do grupo para prestação de contas; (i) Promoção de contemplação por sorteio e lance; (j) Identificação do contemplado do mês, análise cadastral do contemplado e da garantia a ser ofertada ao grupo; (k) Pagamento, ao vendedor, do preço do bem indicado pelo consorciado contemplado; (l) registro da garantia real ofertada pelo consorciado contemplado, perante a autoridade competente.

Similarmente à administração de Fundos, na administração de consórcio as etapas da realização do serviço pressupõem uma estrutura material e imaterial capaz de realizá-las, ou seja, um estabelecimento da administradora de consórcios.

Poder-se-ia, entretanto, perquirir sobre a existência de serviço no Município do consorciado em razão do *pedido do cliente* para participar do grupo por faixa de crédito e prazo de pagamento e o *envio de seus dados*.

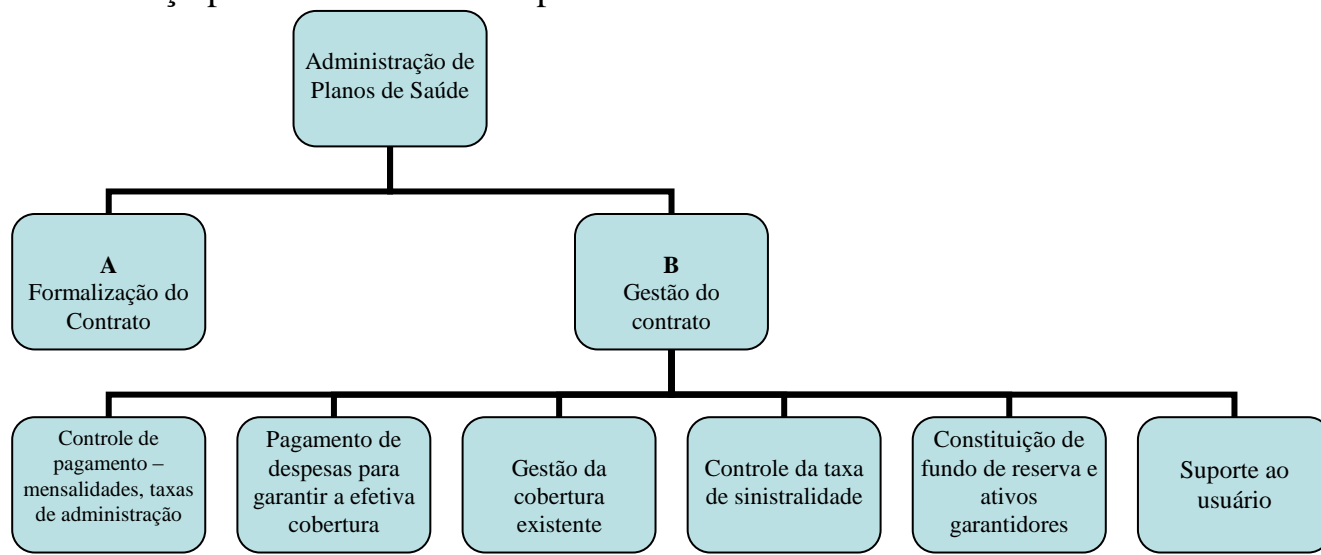
Todavia, não há serviço algum do prestador.

E nem se alegue que o pedido do candidato ao consórcio e o envio de seus dados seriam atividades da administradora do consórcio (prestadora). Esse Col. STF fixou que só existe serviço quando há o “*oferecimento de uma utilidade para outrem*” (RE 651.703, p. 21 do Voto do Relator, Min. Luiz Fux), razão por que “*a materialidade do ISS não consiste na mera contratação de uma prestação de serviço*” (RE 651.703, pp. 2-3 do Voto Min. Edson Fachin, acompanhando o Relator). Nesse sentido, o Eg. STJ decidiu que a “*mera coleta de adesões não configura, absolutamente, administração de bens ou negócios, ou de grupo consorcial*” (REsp 72.398/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, DJ 10/06/1996).

D) PLANOS DE SAÚDE (ITENS 4.22, 4.23 E 5.09 DA LISTA DE SERVICOS)

Quanto à atividade exercida pelas operadoras de Plano de Saúde, esse Col. STF assentou, em sede de repercussão geral, que o “*núcleo do contrato entre a operadora de planos de saúde e os seus clientes é a disponibilidade, ao usuário contratante, da rede credenciada e a garantia da cobertura dos infortúnios previstos no contrato, e não uma prestação de dar. E essa atividade de disponibilização da rede de atendimento é serviço, sobre o qual pode incidir o ISS*” (RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado DJ 26/04/2017).

Esse serviço pode ser assim decomposto¹²:



¹² Segundo esse C. STF, “*as seguradoras de saúde desenvolvem atividades com nítida conotação de serviço, mas que também possuem uma obrigação de dar, tais como: (i) a intermediação entre os usuários e os profissionais de saúde; (ii) planejamento e negociação de convênios com credenciados para disponibilizar a prestação de serviços de assistência médica e odontológica; (iii) administração necessária à cobertura das despesas médicas dos usuários; (iv) garantia de cobertura de serviços de saúde; e (v) reembolso de despesas médicas, nos termos definidos em contrato*” (RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado DJ 26-04-2017).

Veja-se que as atividades descritas **ocorrem no estabelecimento** da operadora de plano de saúde, onde há um complexo de bens e pessoas aptas a realizar todas as providências que envolvam a gestão do contrato.

Não integram o serviço de planos de saúde as atividades médico-hospitalares prestadas aos pacientes. Estas constituem outra relação jurídica. De acordo com esse Col. STF, *“o fato gerador da obrigação tributária não se realiza com o serviço prestado pelo terceiro (médicos, clínicas ou hospitais), **mas com a administração do plano realizada pela própria operadora**, serviço sobre qual deve incidir o ISS. (RE 651703, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado DJ 26/04/2017, Voto Min. Edson Fachin, pp. 65.66). Em suma, pouco importa se os serviços de terceiros são prestados no domicílio do tomador. Não fazem eles parte da operação de planos de saúde.*

Ainda que assim não fosse, os serviços prestados por médicos, clínicas e hospitais nem sempre coincidiriam com o domicílio do tomador.

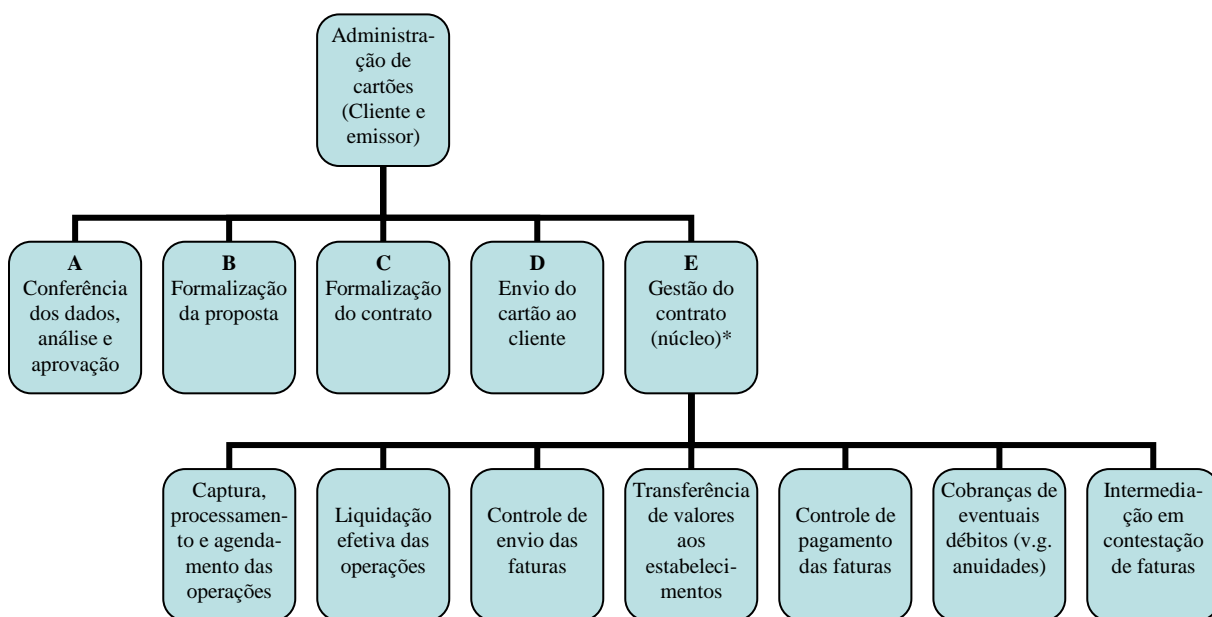
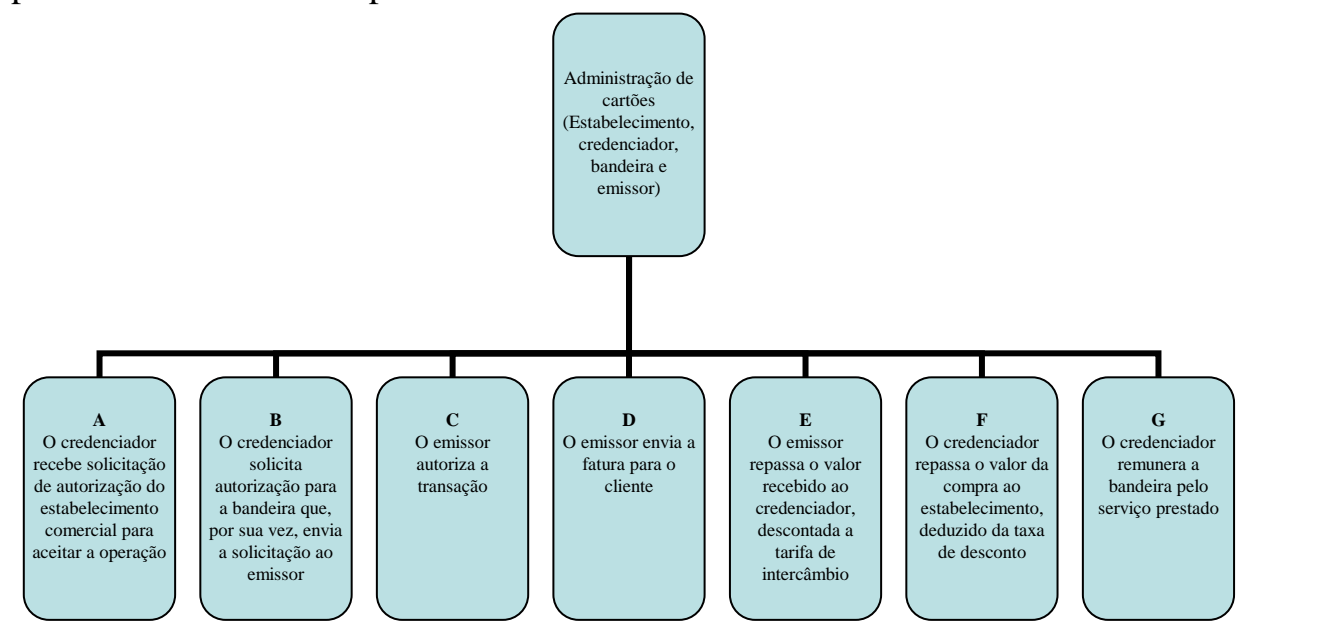
Por exemplo, pode ser que um cidadão, domiciliado no Município “A”, faça exames no Município “B”, consulte o médico no Município “C” e seja internado no Município “D”. Apesar disso, a gestão do plano de saúde continuará – sempre – sendo realizada no Município “E”, onde há estabelecimento da operadora do plano de saúde apto a prestar a atividade tributada pelos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa de serviços.

O acima exposto comprova que a localização do tomador do serviço (contratante do plano) é **indiferente** para a prestação dos serviços, porque neste Município não há, salvo se coincidir com a operadora do plano, qualquer ato da prestadora que componha a gestão do contrato. A participação do tomador restringe-se a preencher proposta e assinar o contrato para futura formalização, o que, de acordo com a jurisprudência desse Col. STF, não constitui fato gerador do ISS.

Portanto, também quanto ao serviço de planos de saúde, conclui-se que não há prestação de serviço algum no domicílio do tomador de serviços.

E) ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO E CONGÊNERES (ITEM 15.01 DA LISTA DE SERVIÇOS)

Os serviços que envolvem a administração de cartão de crédito ou débito e congêneres podem ser assim decompostos:



Verifica-se que os serviços que envolvam os cartões de crédito perfectibilizam-se nos estabelecimentos das administradoras (Emissores e Credenciadores), onde estão localizados todos os recursos humanos e tecnológicos para processamento das operações. Não há sequer um *iter* que ocorra no domicílio do tomador (portador ou estabelecimento comercial).

Veja-se que a *solicitação de cartão feita pelo cliente com a submissão de seus dados à aprovação do emissor* **não** constitui atividade da prestadora do serviço de

administração, até mesmo porque não cabe a ela executá-la. Do mesmo modo, *o pagamento da fatura* independe de qualquer ação do emissor, mas apenas do portador.

O fato de a máquina de cartão estar localizada no estabelecimento comercial também não autoriza a cobrança do ISS no Município do referido estabelecimento. Isso porque o equipamento físico apenas captura os dados da operação (v.g. número do cartão, senha e valor) e os transmite ao credenciador (por exemplo, a Cielo) que os retransmitirá em tempo real à bandeira (por exemplo, Visa) e ao emissor do cartão (por exemplo, Banco do Brasil). A partir disso, as atividades necessárias para a autorização, o processamento e a cobrança da transação serão realizadas exclusivamente pelos estabelecimentos de cada agente financeiro (credenciador, bandeira e emissor).

Por outro lado, na hipótese de atividade realizada pelo credenciador de cartões, seria possível considerar a simples entrega ou disponibilização do aparelho, mediante comodato ou compra e venda, como serviço?

Imagine-se a situação de pequeno Município do Norte do País em que há no total cinco lojas de comércio. E que apenas uma delas possua máquina de cartão de crédito/débito. A administradora do cartão não possui qualquer estrutura em tal Município. Apenas enviou por transportadora – mediante venda ou comodato – a máquina de cartão ao lojista. Como é possível cogitar-se, nessa hipótese, de serviço prestado pela administradora no Município do tomador? Comodato não é serviço. Compra e venda também não. Nenhuma prestação é realizada no Município do lojista. Todos os pagamentos, transferências e gestão do contrato são realizados na sede da empresa.

Como se vê, também no caso de administração de cartões de crédito/débito não há serviço efetivamente prestado no Município do tomador, seja considerado o lojista (em face do credenciador), seja considerado o portador (em face do emissor).

Assim postos os fatos relacionados aos serviços previstos nas exceções constantes da LC 157/2016, cumpre examinar se é possível haver instituição e cobrança de ISS por município no âmbito do qual não haja prestação de serviço, tal como se pretende em relação aos serviços supracitados.

3. DO DIREITO

3. A – DA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 156, III E 146, III, ‘A’ DA CF/88

Ao estabelecer as competências tributárias, o texto constitucional, de um lado, atribui poder para a instituição de determinado tributo e, de outro, delimita o campo de atuação do ente tributante. Por isso, cada espécie tributária é regida por normas constitucionais específicas que definem o seu regime jurídico e a distingue das demais, formando um sistema unitário e racional.¹³

O art. 156, III, da CF atribui **competência rígida e inflexível**¹⁴ aos Municípios para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Interpretando a referida norma de competência, esse Col. STF assentou que “o conceito de **prestação** de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas [o] **relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro**, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens a tomador” (RE 651.703, p. 21 do voto do Relator, Min. Luiz Fux).

Esse Col. Tribunal estabeleceu que “o ISS incide sobre a **prestação** de serviços, sendo esse o **núcleo da regra-matriz do tributo**, o critério material. (...) a materialidade do ISS não consiste na mera contratação de uma prestação de serviço e, como regra, não basta nem um mero contrato nem o dever jurídico de prestar um serviço, porquanto a materialidade está na atividade de um sujeito configurável como **prestação de serviço**” (RE 651.703, pp. 2-3 do voto do Min. Edson Fachin acompanhando o Relator, Min. Luiz Fux).

¹³ Como observa Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “(...) o Sistema Tributário Nacional é estruturado como meio organizacional da própria Federação. E nele se insere a classificação dos tributos, a partir do que é feita a partilha de competência impositiva”. Assim, “a racionalidade da sistematização material exige a discriminação entre os tributos. Isso não significa que, sem ferir a sua rigidez, novos tributos não possam ser introduzidos, mas que os tributos discriminados não podem ser desfigurados, porque, sendo a Federação estruturada de forma que suas ordens parciais tenham fontes próprias de recursos (de arrecadação própria e partilhada), a desfiguração de tributos discriminados afeta a racionalidade da sistematização formal, com o efeito, p.ex., de que a repartição de receita de impostos venha a ser subrepticamente alterada. Afinal, o federalismo cooperativo impõe solidariedade, que proscree a deslealdade” (“Sistema tributário e princípio federativo. In: Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007, p. 348 - destacamos)

¹⁴ De acordo com Geraldo Ataliba, “Da hirta distribuição de faculdades tributárias, da implícita consagração da permissibilidade expressa, como condição do exercício da tributação, **decorre necessariamente a inflexibilidade total do sistema**. As finalidades da rigidez da discriminação de rendas são: obviar a bitributação jurídica – o que se conseguiu amplamente –, assegurar efetivamente a autonomia financeira das pessoas políticas e evitar conflitos de competência em matéria tributária”. (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 24).

É nesse sentido a Doutrina, segundo a qual o fato gerador do imposto é a *prestação* de serviço e não o mero serviço (ou sua simples fruição)¹⁵:

"Na realidade, o ISS não alcança propriamente os serviços de qualquer natureza, mas a prestação (onerosa) destes serviços. Daí podemos avançar o raciocínio, frisando que o tributo em pauta só pode surgir da execução de uma obrigação de fazer, mais precisamente, do fato de alguém prestar serviços. (...) Embora a Constituição, em seu art. 156, III, faça expressa menção a serviços, ela, elipticamente, está aludindo a serviços prestados a terceiros, ou seja, a prestação de serviços. (...) Ademais, como o ISS deve obedecer a uma série de princípios constitucionais, dentre os quais o da capacidade contributiva, é necessário agregar, à expressão serviços de qualquer natureza, o verbo 'prestar'. Qualquer outro verbo ('fruir', por exemplo) negaria os postulados constitucionais informadores da tributação por meio de ISS". (CARRAZA, ROQUE ANTONIO. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 105)¹⁶.

No entanto, conforme visto, **os dispositivos impugnados da LC 157/16 previram a instituição de ISS por Município em cuja jurisdição não ocorre nenhuma prestação de serviço**, situando-se, se o caso, apenas o domicílio do tomador, o que **burla a repartição constitucional de competências tributárias e abala a estrutura da Federação**.¹⁷

Os limites da competência tributária são traçados em consonância com o critério espacial da obrigação tributária que é o âmbito territorial no qual ocorre o fato gerador e, **no dizer de Paulo de Barros Carvalho, "nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico"**¹⁸. Em outros termos, o critério espacial é o território de uma determinada Ordem de Governo onde ocorre o fato gerador. Esta sim é competente para instituir o tributo cujo fato gerador ocorre na sua jurisdição.

¹⁵ "O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a serviço, mas a uma **prestação de serviço**, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer de conformidade com os postulados e diretrizes de direito privado." (MELO, José Eduardo de, Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo, Dialética, 1999, p. 29).

¹⁶ No mesmo sentido: **BARRETO**, Aires F. ICMS e ISS – Estremação da incidência. Revista dialética de direito tributário. São Paulo: Oliveira Rocha, 1995, p. 7–18; **CARVALHO**, Paulo de Barros, "Curso de Direito Tributário", 16. ed. Editora Saraiva, 2004. p. 254 e 350; **MELO**, José Eduardo Soares de, "ISS – Aspectos Teóricos e Práticos", 3ª edição (atualizada conforme a Lei Complementar nº 116/2003), Ed. Dialética, São Paulo, 2003. p. 33 e ss.; **BAPTISTA**, Marcelo Caron. ISS, do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC 18/65 à LC 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 493; **CARRAZA**, ROQUE ANTONIO. "A Tributação Na Constituição, O Princípio da Autonomia Municipal E O Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza (ISS). Questões Conexas". In Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas, Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi, 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.; **POÇAS**, Fernando Augusto Ferrante. Imposto Sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar n.º 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004; **JUSTEN FILHO**, Marçal. O imposto sobre serviço na Constituição. São Paulo: RT, 1985, p. 177.

¹⁷ É o que depreende do seguinte trecho do voto proferido pelo **Min. Celso de Mello**, no RE 177.137-2/RS: "Impõe-se registrar, antes de mais nada, a relevantíssima circunstância de que o exercício do poder tributário pelo Estado submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, de modo explícito ou implícito, mas sempre em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. O fundamento do poder de tributar reside, em essência, no dever jurídico da estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República" (DJ: 18/04/97 - destacamos).

¹⁸ **CARVALHO**, 2013, pp. 472 e 473 (Paulo de Barros Carvalho)

Nesse sentido, quando a Constituição Federal discrimina as competências tributárias ela não apenas estabelece o critério material da obrigação tributária, mas, necessariamente, também circunscreve o critério territorial da referida obrigação, impedindo que mais de uma Ordem de Governo exija tributo sobre um mesmo fato gerador:

“o critério adotado pela Constituição na partilha das competências impositivas dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal foi, além do material, o territorial. [...] Esse critério exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu. [...] se o fato impositivo do ISS (prestação de serviço de qualquer natureza) deu-se no território do Município de São Paulo, só a lei de paulistana poderia ser aplicada.” (CARRAZZA, 2013, p 743 e 744)

Além de revelar o critério territorial da obrigação tributária, a regra de competência determina os contornos essenciais do critério pessoal, tanto no que refere à sujeição passiva quanto – no que importa à situação em análise – à *sujeição ativa*¹⁹, isto é, ao Município competente para instituir e exigir o imposto²⁰.

Assim, dado que não ocorre o fato gerador no Município do tomador, não pode haver a cobrança de tributo por aquele Município.

Entender de modo diverso significaria cancelar a utilização de **presunções absolutas**, o que é **vedado em matéria tributária**²¹, de acordo com o entendimento desse Col. STF, *verbis*:

“o modo de raciocinar ‘tipificante’ na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. (...) Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção juris et de jure, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do

¹⁹ “O exame do critério ou aspecto espacial da hipótese tributária traz ponderação sobre a existência de limites ao exercício da competência tributária, já que, de um lado, a lei poderá definir seu âmbito de aplicação expressamente (quando, então, apenas os “fatos geradores” ocorridos dentro do território assim definido é que estarão sujeitos a tributação) e, de outro, no silêncio da lei, encontrar-se-á, de todo modo, limite equivalente ao próprio âmbito de aplicação da lei tributária”. (SCHOUERI, 2012, p. 779)

²⁰ Essa é também a posição do Professor Humberto Ávila em parecer sobre a matéria em análise, *verbis*:
“(...) se o fato gerador do ISS corresponde a uma obrigação de fazer, ou seja, de prestar o serviço, o Município competente para sua cobrança necessariamente será aquele no qual ocorre tal fato gerador: onde há prestação de serviço. Veja-se que a Constituição refere-se sempre à prestação de serviço e não à tomada de serviço. Isso significa dizer que a própria regra de competência, ao especificar o aspecto material (prestação de serviço), implicitamente determinou também o seu aspecto pessoal (Município onde ocorre a prestação do serviço). O segundo está necessariamente atrelado ao primeiro, daí por que alterá-lo significa comprometer o próprio fato gerador desta obrigação tributária, constitucionalmente previsto” (p. 8 do Parecer – Doc. 6).

²¹ *“(...) as ficções jurídicas e as presunções juris et de jure são inadmissíveis em direito tributário para definição do fato gerador, admitindo-se apenas presunções relativas juris tantum como meios de prova da ocorrência real do fato gerador.” (Ricardo Mariz de Oliveira. Presunções no direito tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 9, Resenha Tributária, 2.ª tir., 1991, p. 288)*

processo econômico” (RE 593849, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJ 05/04/2017)²²

De fato, é certo que há o estabelecimento de presunção *jures et de jure* se a norma de competência tributária considera ocorrido o fato gerador quando da “prestação” de serviços de qualquer natureza e a legislação infraconstitucional, por outro lado, “considera” haver prestação de serviço em Município no qual inexistente sequer resquício da aludida prestação.

Isso não quer dizer que o legislador complementar não tenha certa autonomia para determinar onde ocorre o serviço **nos casos em que as atividades que o compõem são efetivamente prestadas em mais de um Município**. Há necessidade, entretanto, desse **elemento de conexão** entre a realidade e a determinação normativa, que para o ISS é a “prestação” de alguma atividade que componha o serviço no Município indicado como sujeito ativo pela legislação. Exemplo disso é que **as exceções à regra** de que o ISS seria devido ao Município do “*estabelecimento prestador*”, previstas nas redações originárias dos arts. 12, ‘a’ do DL 406/68 e 3º da LC 116/03, **sempre trataram de situações em que havia algum serviço preponderantemente prestado no domicílio do tomador**.

É o que demonstra o Prof. Humberto Ávila no anexo Parecer sobre o tema (**Doc. 6**), *verbis*:

As exceções listadas pelas LC nº 116/2003 nos incisos do artigo 3º referem situações em que é evidente que a prestação de serviço ocorre fora do estabelecimento da empresa, como no caso de obras (o serviço é prestado onde se realiza a obra), demolições (o serviço é prestado onde se demole), edificações (o serviço é prestado onde se constrói o edifício), limpeza (o serviço é prestado onde se realiza a limpeza), execução de jardinagem (o serviço é prestado onde está o jardim) e assim por diante. (...) A lógica é bastante singela: reconhece-se que o Município competente para a cobrança, de acordo com a norma constitucional, é aquele do local da prestação. Não obstante esta lógica sempre tenha sido respeitada pela legislação infraconstitucional, a LC nº 157/2016 rompe este sistema. (p. 12 do Parecer anexo)

Portanto, o legislador complementar só possui autonomia para determinar o sujeito ativo da relação jurídico-tributária quando se tratar de fatos geradores confrontantes (vg.: ISS ou ICMS no caso de serviços prestados com fornecimento de mercadorias) ou quando o serviço for prestado efetivamente em mais de um Município.

²² “Não há como se partir para a ficção jurídica, quando a norma é expressa a respeito da matéria, colocando-a em segundo plano.” (Voto do Min. Marco Aurélio, RE 559.937, Rel. Min. Ellen Gracie Northfleet, Tribunal Pleno, DJe 17/10/2013)

“Para que fosse exercitável essa tributação, foi necessário proceder a uma equiparação, ou talvez, melhor dizendo, a uma ficção que, segundo penso, contraria a definição do fato gerador, inscrito na Constituição Federal” (Voto do Min. Octavio Gallotti, RE 158834, Tribunal Pleno, DJ 05-09-2003)

Ausente qualquer situação de conflito de competência, o art. 146, III, ‘a’ da Constituição não permite ao legislador complementar modificar o *sujeito ativo*, pois isso implicaria alterar a norma de competência tributária prevista taxativamente na Constituição Federal. Prova disso é que o art. 146, III, ‘a’ refere-se apenas à definição de *contribuintes* e **não dos sujeitos ativos** da relação jurídico-tributária.

Em síntese, fosse possível à lei complementar estabelecer presunção absoluta – portanto, **sem qualquer critério de conexão** – a ponto de alterar o fato gerador do tributo, a própria discriminação constitucional de competências impositivas seria comprometida, senão destruída.

Conforme lição desse Col. STF, nas palavras do Exmo. Ministro Luiz Gallotti, “*se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição*” (RE 71.758, Rel. Min. Thompson Flores, Pleno, j. 14.06.1972 – voto Min. Luiz Gallotti).

Parafraseando S. Exa., se a lei pudesse chamar de prestação de serviço aquilo que decididamente não o é, considerando-se o Município do tomador, haveria franca vulneração ao disposto no art. 156, III, da Carta Maior.

É o que se dá nas hipóteses dos serviços de (i) arrendamento mercantil; (ii) administração de planos de saúde (médicos ou odontológicos); (iii) administração de fundos quaisquer e de carteira de cliente; (iv) administração de consórcios, (v) administração de cartão de crédito/débito e congêneres, administração de carteira de clientes e de cheques pré-datados em discussão nesta ação direta de inconstitucionalidade. Verificou-se que **nenhuma prestação ocorre no local do domicílio do tomador**²³, o que confirma a assertiva de que a LC 157/16 extrapolou o campo constitucionalmente reservado para a instituição do ISS ao determinar a sua tributação pelo Município do domicílio do tomador.

Em outros termos, ao estabelecer a competência para a instituição do ISS a Município do tomador do serviço – **no qual não ocorre serviço algum** –, a LC 157/16 afrontou a competência constitucionalmente assegurada aos Municípios no art. 156, III da CF e desbordou dos limites que a própria Constituição assegura a essa espécie legislativa no art. 146, III, “a” da Carta Maior.

²³ Salvo, obviamente, se o domicílio do tomador coincidir com o do prestador, o que justificaria a exigência apenas por esta última razão.

3. B - DA AFRONTA AOS ARTS. 146, I, 150, I DA CF. LEI COMPLEMENTAR DEVE SANAR CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E NÃO CRIÁ-LOS.

Ainda que não houvesse as inconstitucionalidades supracitadas (o que se admite apenas por hipótese), a LC 157/16 padeceria também de outra inconstitucionalidade dada a **indeterminação dos dispositivos impugnados**, os quais provocam conflitos federativos ao invés de preveni-los e, conseqüentemente, problemas relacionados à segurança jurídica do contribuinte.

Em outros termos, mesmo admitindo-se a tributação no Município do tomador (ainda, repita-se, onde sequer é realizado o serviço), há dúvidas razoáveis sobre **quem é o tomador em cada caso**, o que propicia a atuação conflitante dos Municípios e gera grave insegurança jurídica ao jurisdicionado.

No julgamento da ADI 1600 esse Col. STF declarou a inconstitucionalidade da LC 87/96 no que refere à incidência do ICMS sobre prestação de serviço de transporte aéreo exatamente porque a disciplina normativa era incompleta, inviabilizava a aplicação das normas constitucionais e não solucionava eventuais conflitos de competência, *verbis*:

“A estruturação infraconstitucional do transporte aéreo de passageiros e as normas da LC 87/96 impedem, impossibilitam a aplicação das regras constitucionais. (...) A Lei Complementar efetivamente é omissa na ‘...disciplina de elementos fundamentais à instituição do imposto sobre...’ o transporte de passageiros”.

“O legislador infraconstitucional tem a obrigação de produzir normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas (CF, art. 146, I). Não o fez. Pelo contrário, disciplinou a matéria inviabilizando a aplicação das regras constitucionais” (p. 28, Voto Nelson Jobim – ADI 1600)

No mesmo sentido, na ADI 2178 –MC esse Col. STF declarou a inconstitucionalidade da Taxa de Fiscalização Ambiental, porque, dentre outras razões, a lei não especificava adequadamente os contribuintes da exação.

A falta de determinação da legislação complementar impossibilita que os Municípios instituíam validamente o ISS²⁴ e cria problemas insuperáveis de aplicação na mesma linha do que foi considerado por esse Eg. STF na ADI 1600.

²⁴ Tal como decidido por esse Col. STF, relativamente ao ICMS, no RE 136.215, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJ 16/01/1993:

ADICIONAL ESTADUAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (ART. 155, II, DA C.F.). IMPOSSIBILIDADE DE SUA COBRANÇA, SEM PREVIA LEI COMPLEMENTAR (ART. 146 DA C.F.). SENDO ELA MATERIALMENTE INDISPENSÁVEL A DIRIMENCIA DE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ESTADOS DA FEDERAÇÃO, NÃO BASTAM, PARA DISPENSAR SUA EDIÇÃO, OS PERMISSIVOS INSCRITOS NO ART. 24, PAR. 3., DA CONSTITUIÇÃO E NO ART. 34, E SEUS PARAGRAFOS, DO ADCT. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 1.394, DE 2-12-88, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONCEDENDO-SE A SEGURANÇA. (RE 136215,

Com efeito, na situação em análise **dois ou mais municípios podem entender ser competentes** para instituir²⁵ o tributo da forma como determinada, inclusive mediante a aplicação de alíquotas e bases de cálculo distintos, **em face de um mesmo (suposto) fato gerador**.

Os problemas são variados: **(I)** falta de indicação de **quem seria o tomador** nos serviços de administração de fundos (*cotista ou fundo de investimentos?*), de consórcios (*grupo de consórcio ou consorciados?*), de planos de saúde coletivos (*beneficiário do plano, empresa contratante ou filiais da contratante?*); **(II)** falta de indicação do **conceito de domicílio** que deve ser considerado (*domicílio civil? domicílio eleitoral? domicílio fiscal? de qual ente federativo?*); **(III)** falta de **especificação do domicílio fiscal** (*municipal, estadual, federal?*) e **do elemento de conexão** a serem levados em consideração pelo tomador quando **este for domiciliado em mais de um Município**, nos serviços de arrendamento mercantil (para os quais se determina que o domicílio fiscal será declarado pelo tomador); **(IV)** **ausência de definição do tomador nas operações** de cartões de crédito/débito realizadas pela **internet** e no **exterior** (§4º do art. 6º da LC 116/03 com a redação atribuída pela LC 157/16); **(V)** ausência de um **sistema único de cadastro** e de recolhimento de ISS para padronizar o cumprimento das obrigações tributárias em todos os Municípios, dentre outras.

A LC 157/2016 não esclarece essas questões.

Há, nas palavras do Professor Humberto Ávila, “*falta de determinação da lei e, conseqüentemente, a sua capacidade de criar conflitos de competência, ao invés de solucioná-los, como exige a Constituição*”. (p. 22 do Parecer anexo – **Doc. 6**).

No mesmo sentido é a posição do Economista Bernard Appy em Parecer sobre a questão (**Doc. 7**), *verbis*:

Como mencionado anteriormente, enquanto persistir a indefinição sobre quem é o tomador do serviço, as empresas que prestam tais serviços correm o risco de serem cobradas, e autuadas, por dois municípios distintos, para uma mesma operação. Esse problema é especialmente relevante no caso dos fundos de investimento (fundo vs cotista), dos consórcios (grupo de consórcio vs consorciado) e dos planos de saúde coletivos (contratante vs beneficiário). Problema semelhante também ocorre no caso dos serviços prestados pelas bandeiras nos arranjos de pagamento com cartões de crédito e débito. Trata-se de um problema novo, criado pelas mudanças introduzidas pela Lei Complementar 157, e para o qual ainda não há jurisprudência. (pp. 41 e 42 – Doc. 7)

Sem prejuízo da ofensa ao art. 146, I da Constituição, a incompletude da lei complementar também contraria o disposto no art. 150, I da Carta Maior, já que

Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993, DJ 16-04-1993 PP-06438 EMENT VOL-01699-05 PP-00941)

²⁵ A expressão “instituir” é própria, pois não havia essa competência para tributar no domicílio do tomador, o que passa a existir com a nova lei complementar.

dificulta o exercício da competência dos Municípios para instituir de forma completa – e, portanto, válida – o imposto de sua competência.

De acordo com esse Eg. STF, o princípio da estrita legalidade em matéria tributária deve ser considerado violado quando o “*grau de indeterminação*” da lei for de tal sorte que implique o “*desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais*” (RE 704292, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 PUBLIC 03-08-2017)

Outrossim, além de não cumprir o disposto nos arts. 146, I e 150, I da Constituição, a LC 157/16 vai de encontro ao princípio da **segurança jurídica**²⁶ o qual impõe a determinação das leis tributárias para que os contribuintes possam razoavelmente prever a exigência estatal.

Vejamos, portanto, serviço a serviço, os problemas criados pela legislação e por ela não solucionados, os quais implicam sua inconstitucionalidade:

A) Serviço de Administração de Consórcio

No caso do serviço de Administração de Consórcios (item 15.01 da lista) a Lei Complementar 157/2016 foi **absolutamente silente sobre quem é o tomador do serviço**, se o grupo de consórcio ou o participante do grupo, isto é, o consorciado.

De acordo com o art. 3º, § 1º da Lei 11.795/08 o grupo de consórcio é a sociedade não personificada constituída pelos consorciados. Trata-se de entidade autônoma. Seu interesse prevalece sobre o interesse individual do consorciado, nos termos do §2º do art. 3º da mesma lei. Possui patrimônio próprio de acordo com o §3º do referido art. 3º, não se confundindo com os consorciados e nem com sua administradora. É gerido pela “administradora de consórcio” nos termos do §4º do mesmo dispositivo. Já o consorciado é, nos termos do art. 4º do diploma em questão, a “a pessoa natural ou jurídica que integra o grupo e assume a obrigação de contribuir para o cumprimento integral de seus objetivos (...)”. A administradora de consórcios, por sua vez, “é a pessoa jurídica prestadora de serviços com objeto social principal voltado à

²⁶ Essa é a posição do Prof. Humberto Ávila sobre a questão:

*“O respeito à **segurança jurídica impõe que as regras sejam inteligíveis tanto pela clareza normativa quanto pela determinação do seu conteúdo.** Nesse sentido, a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão reconhece que os regramentos legais **devem ser formulados de tal forma que o destinatário possa reconhecer a sua sujeição àquela regra e esteja em condições de direcionar a sua conduta na direção da lei.** A exigência de determinação é aumentada na mesma medida em que aumenta a intensidade com a qual o regramento específico intervém no âmbito de proteção garantido pelos direitos fundamentais. A tipicidade (Tatbestandsmabigkeit) seria uma expressão do princípio do Estado de Direito, exigindo, no âmbito do Direito Tributário, **‘que as hipóteses de incidência que instituem impostos devem ser de tal forma determinadas, que os contribuintes sobre as quais ela incide, possam prever e calcular (vorausberechnen) suas consequências’**”.* (p. 25 - Parecer anexo – Doc. 6)

administração de grupos de consórcio, constituída sob a forma de sociedade limitada ou sociedade anônima”, conforme dispõe o art. 5º da mesma lei.

A partir da legislação específica que rege a atividade de consórcios, parece claro ser o grupo de consórcio – e não o consorciado individualmente considerado – o tomador de serviços da administradora de consórcios.

Entretanto, a LC 157/16 não esclarece esse ponto. **Afinal, o tomador é o consorciado ou o grupo de consórcio?**

Por tratar-se de matéria que demanda regramento nacional para evitar conflitos de competência e pluri-tributação (art. 146, I da CF), **não basta a edição de leis locais pelos Municípios**. Isso porque **cada Município pode entender de forma diversa em relação ao ponto**.

Prova disso é que enquanto a **ABRASF** (Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais) e a **CNM** (Confederação Nacional de Municípios) **defendem** em suas notas técnicas (**Doc. 8**) **que o tomador** do serviço de administração de consórcios **é o “consorciado”**, os **Municípios de Santana do Parnaíba/SP²⁷** e **São José do Rio Preto/SP²⁸** **estabeleceram** que o tomador é o **“grupo de consórcio”** (**Docs. 9 e 10**). O conflito é evidente: dentre milhares de municípios, parte pretenderá exigir o ISS em razão de um conceito, parte em razão do outro, relativamente às **mesmas operações!**

Além disso, se, eventualmente, os Municípios acordarem que o tomador do serviço é o consorciado, **o que acontecerá se este residir no exterior?**

E se houver mais de um domicílio? Qual prevalece? O domicílio civil? O domicílio eleitoral? O domicílio fiscal? Sendo o domicílio fiscal, o declarado no imposto de renda²⁹ (esfera federal)? O utilizado para fins de cobrança de IPTU (esfera

²⁷ Lei Ordinária 3637/2017:

Art. 6º: Acrescente-se ao art. 11 da Lei n 899, de 30 de dezembro de 1975 o § 2º, ficando automaticamente alterado o antigo parágrafo único para § 1º, conforme abaixo:

(...)

*§2º Considera-se tomador de serviço o **grupo de consórcio**, conforme dispõe a Lei Federal nº. 11.795, de 08 de outubro de 2008.*

²⁸ Lei Complementar 546/2017:

Art. 8º: O artigo 25 da Lei Complementar nº. 178, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar acrescido dos parágrafos 6º ao 9º, com as seguintes redações:

(...)

*§9º - Para os fins do disposto no inciso XXII deste artigo, o tomador de serviço prestados pelas administradoras de consórcio de que trata o subitem 15.01.01 **é o grupo de consórcio**, conforme dispõe a Lei Federal nº. 11.795, de 08 de outubro de 2008.*

²⁹ Decreto 5.844/43:

Art. 171. O domicílio fiscal da pessoa física é o lugar em que ela tiver uma habitação, em condições que permitam presumir a intenção de a manter

municipal), de IPVA³⁰ (esfera estadual), de ITR³¹ (esfera federal)? O declarado no momento do envio dos dados cadastrais ao grupo de consórcio? A partir de qual critério?

Além disso, como seriam solucionadas as modificações de domicílio dos consorciados num mesmo exercício fiscal, isto é, admitindo-se que um consorciado tenha estabelecido domicílio em dois ou mais Municípios durante o ano?

Se os consorciados estiverem domiciliados em Municípios diferentes, um com alíquota de 2% de ISS e outro de 5%, o que acontecerá? Os consorciados, mesmo pertencendo a um mesmo grupo, serão onerados/tributados diferentemente em face de um mesmo serviço prestado (administração do consórcio)?

A Lei Complementar 157/16 não esclarece essas questões.

Essa falta de determinação da lei relativamente aos consórcios tem a capacidade de criar conflitos federativos, conforme esclarece o Prof. Humberto Ávila em seu Parecer sobre o tema:

§ 1º No caso de exercício de profissão ou função particular ou pública, o domicílio fiscal é o lugar onde a profissão ou função estiver sendo desempenhada.

§ 2º Quando se verificar pluralidade de residência no país, o domicílio fiscal será eleito perante a autoridade competente, considerando-se feita a eleição no caso da apresentação continuada das declarações de rendimentos num mesmo lugar.

³⁰ **Lei 13.296/2008 – IPVA SP**

Artigo 4º - O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

§ 1º - Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio:

1 - se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

2 - se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado:

a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa;

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota;

3 - qualquer de suas repartições no território deste Estado, se o proprietário ou locatário for pessoa jurídica de direito público.

§ 2º - No caso de pessoa natural com múltiplas residências, presume-se como domicílio tributário para fins de pagamento do IPVA:

1 - o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão;

2 - caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda.

³¹ **Lei 9.393/96 - ITR**

Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo único. O domicílio tributário do contribuinte é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro.

“Assim, o que antes era recolhido de acordo com o estabelecimento prestador de 161 empresas, passará a ser recolhido de acordo com o domicílio de 7.000.000 de pessoas. Não suficiente a evidente falta de lógica e retrocesso deste novo sistema, ele carece de determinação: **como se controlará o domicílio destes consorciados? Consorciados residentes fora do país não serão mais contribuintes do tributo? Como serão solucionadas as mudanças de domicílio dos consorciados durante o exercício fiscal?** As situações problemáticas citadas são apenas exemplificativas e poderiam ser somadas a milhares de outras para demonstrar a **falta de determinação da lei e, conseqüentemente, a sua capacidade de criar conflitos de competência, ao invés de solucioná-los, como exige a Constituição**”. (p. 22 – Parecer anexo – Doc. 6)

B) Administração de Fundos de Investimentos

Similarmente ao problema existente no caso da administração de consórcios, a LC 157/16 não esclareceu quem seria o tomador dos serviços na administração de Fundos de Investimentos: **seria o cotista ou o fundo de investimentos?**

A lei complementar carece de determinação em relação a esse tema, essencial à identificação do sujeito ativo da operação. Nesse sentido, os mesmos problemas e questionamentos expostos relativamente à administração de consórcios se aplicam à administração dos fundos de investimentos.

Além daqueles, indaga-se: **como ficariam as operações por conta e ordem em que o administrador não tem relacionamento algum com o cotista do fundo, mas apenas com o distribuidor das cotas?**

Observe-se que na distribuição de cotas *por conta e ordem*³² é um agente intermediário (por exemplo, uma corretora ou um banco) que, nos termos dos arts. 30 a 36 da Instrução CVM 555, efetua a distribuição das cotas, assume todo o relacionamento com o cotista e também as responsabilidades inerentes ao investimento, tais como a retenção de IR e IOF. O administrador apenas recebe uma identificação *numérica* do cotista.

Nessa hipótese, em que o administrador não tem qualquer conexão com o cotista e, muito menos, suas informações, **como seria possível defini-lo como tomador do serviço? Além disso, como o administrador do fundo poderia controlar o domicílio de cada cotista para fins de determinação do Município competente para a cobrança do ISS?**

A lei complementar não responde esses questionamentos.

³² Sobre o conceito da distribuição por conta e ordem e outras informações relacionadas aos Fundos de Investimentos, vide a Nota Técnica preparada pela ANBIMA em resposta às Notas Técnicas da ABRASF e da CNM (Doc. 11).

C) Serviço de administração de cartão de crédito e débito e congêneres

No caso das atividades concernentes à administração de cartões de crédito/débito, ressalte-se que há duas relações jurídicas distintas abrangidas pela norma prevista no art. 3º, XXIV, da LC 116/03 na redação atribuída pela LC 157/16.

A primeira (I) entre o *administrador de cartões* (por exemplo, o Banco do Brasil) e o *portador* (por exemplo, Antonio Correa). A segunda atinente à operação que se dá entre (II) o *administrador de cartões* (por exemplo, Cielo) e o *estabelecimento comercial* (por exemplo, Lojas Americanas)

Quanto à primeira relação estabelecida entre a administradora de cartões e o portador, a LC 157/16 refere-se simplesmente ao “domicílio do tomador do serviço” (inciso XXIV) para definir o Município competente para a cobrança do imposto.

Ao assim proceder, a lei incorre nas **mesmas incompletudes** relacionadas à **indeterminação do conceito de domicílio** referidas anteriormente a propósito da **administração de consórcios** (fls. 19 e 20 desta inicial).

A propósito, como ficaria a situação de um portador (exemplo, Antônio Correa) que tenha residência no Município A (com alíquota de 5%), utilize o seu cartão para pagamento em diversos Municípios do país e também no exterior, mas à razão de 80% nesse Município A, porém declare como seu domicílio o Município B, com alíquota de 2%, onde, apesar de também possuir residência, não fique mais do que 60 dias durante o período de um ano? Qual seria o elemento de conexão entre o Município eleito pelo portador do cartão (B), o do existente entre o portador e o Município A e o serviço prestado pela administradora, estabelecida no Município C?

A lei não responde.

Quanto à segunda relação estabelecida entre a administradora de cartões e o estabelecimento comercial, a LC 157 até pretendeu esclarecer como se daria o reconhecimento do Município competente para a cobrança do ISS, ao prescrever no § 4º no art. 6º da LC 116/03 que “*No caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, descritos no subitem 15.01, os terminais eletrônicos ou as máquinas das operações efetivadas deverão ser registrados no local do domicílio do tomador do serviço*”.

Ocorre que isso é insuficiente para regradar as relações jurídicas que permeiam a administração de cartões em face do estabelecimento comercial, especialmente nos casos de compras realizadas no exterior ou de forma móvel.

Com efeito, indaga-se: em qual município deverá ser recolhido o ISS oriundo do processamento de compra realizado por credenciadora estabelecida no município de São Paulo/SP, entre um consumidor domiciliado em Curitiba/PR e uma loja virtual que possua registro em Natal/RN? No Município do portador (Curitiba), mesmo sem qualquer prestação de serviços (físicos ou virtuais)? No Município da loja virtual (Natal)? No domicílio da prestadora (São Paulo)? Acentue-se que na hipótese aventada não se utilizam máquinas ou terminais eletrônicos em lugar algum.

Por outro lado, quem será o sujeito ativo no caso de compras realizadas por brasileiro no exterior com cartão administrado por empresa brasileira?

Todas essas questões **não foram solucionadas pela Lei Complementar**. A ausência de regramento nacional sobre isso possibilita bi ou pluritributação sobre um mesmo serviço.

D) Serviços de Planos de Saúde, assistência médica, hospitalar, odontológica e congênere

A LC 157/16 também não esclareceu, ao contrário, o referido comando normativo tratou de instaurar uma verdadeira controvérsia, no tocante a exata definição da figura do tomador dos serviços na hipótese da comercialização de planos de saúde coletivos empresariais.

Isto se justifica pelo fato de que não existe clareza ou uniformidade por parte dos municípios, quanto à interpretação de quem deveria ser indicado como o real tomador, uma vez que, à luz dos contratos firmados entre as entidades Operadoras de Saúde e os respectivos Estipulantes, estes, somente estes, poderiam enquadrar-se dentro do conceito de Tomadores de serviços.

Contudo, ao arrepio deste entendimento lógico, é nítido o movimento dos municípios em buscar o alargamento do aludido conceito, a fim de englobar, além das Entidades Contratantes definidas e indicadas em contrato, todas as demais unidades operacionais a estas vinculadas, tais como suas filiais.

Insta destacar que este indigitado alargamento, caso venha a prevalecer, gerará uma absoluta insegurança jurídica, na medida em que impossibilitará a adequada apuração do tributo devido a cada municipalidade, dado que as Operadoras de Plano de Saúde

não dispõem de informações que lhes permitam segregar o quinhão atribuível a cada uma das unidades operacionais vinculadas aos Estipulantes de seus planos de saúde.

Neste diapasão é flagrante que a norma em questão padece de indeterminação normativa.

Com efeito, no caso dos planos coletivos, indaga-se: o tomador será (i) a sede da empresa contratante, (ii) as filiais da empresa contratante ou (iii) o domicílio dos beneficiários do plano? E tudo isso sem esquecer as inúmeras dúvidas que o conceito de domicílio suscita.

Não há resposta quanto a isso na lei complementar.

E) Serviço de arrendamento mercantil (Leasing)

O §3º do artigo 6º da LC 116/03, na redação atribuída pelo questionado art. 1º da LC 157/2016 estabelece que “*No caso dos serviços descritos nos subitens 10.04 e 15.09, o valor do imposto é devido ao Município declarado como domicílio tributário da pessoa jurídica ou física tomadora do serviço, conforme informação prestada por este”.* Apesar do esforço do legislador complementar, potenciais conflitos de competência remanescem entre contribuintes e Municípios, sobretudo os referentes a **domicílio tributário**.

Qual seria o domicílio fiscal no caso de um tomador que more e trabalhe no Município A em parte da semana, tenha outra casa e desenvolva os seus negócios no Município B em outros dias da semana, possua uma terceira casa e outros negócios no Município C onde passa os finais de semana e assine o contrato de *leasing* no Município D?

Não há resposta.

A **mesmas incompletudes** relacionadas à **indeterminação do conceito de domicílio** referidas a propósito da **administração de consórcios** (fls. 19 e 20 desta inicial) aplicam-se ao *leasing*. A única distinção é que para o serviço de *leasing* aponta-se que o domicílio seria o tributário. Ainda assim, considerando que é possível que haja mais de um domicílio tributário a depender do tributo devido e da Ordem de Governo tributante, remanescem as mesmas dúvidas com um agravante adicional. No caso do serviço de arrendamento mercantil, a norma fala em Município “declarado” a partir de “informação prestada” pelo arrendatário.

Ora, havendo mais de um domicílio fiscal possível, o tomador poderia declarar aquele Município em que a alíquota do imposto é menor?

E se houver disparidade entre o domicílio informado pelo arrendatário ao arrendador e o declarado pelo arrendador ao Município com base no seu CNPJ ou CPF? Quem seria o competente para cobrar o imposto? Além disso, diante da modificação da norma, seria necessário recadastrar todas as informações dos contratos em curso para a aferição dos “novos” Municípios “competentes”? Seria necessário obter declaração de todos os arrendatários do País?

Conforme visto, a LC 157/16 não esclarece questões essenciais para que os Municípios possam instituir o tributo validamente e sem conflitos de competência.

3. C. A LC 157 não passa no teste da proporcionalidade (art. 5º, LIV).

Violação aos artigos 5º, caput, XXXII, 146-A, 156, III, 170, caput, IV e parágrafo único, todos da CF

A legislação impugnada também ofende princípio da proporcionalidade.

De acordo com esse Eg. STF, o postulado da proporcionalidade (devido processo legal substancial) “*destina-se a assegurar a razoabilidade substantiva dos atos estatais, seu equilíbrio ou justa medida. Em uma palavra, sua justiça. Conforme entendimento que se tornou clássico pelo mundo afora, a proporcionalidade divide-se em três subprincípios: (i) a adequação, que identifica a idoneidade da medida para atingir o fim visado; (ii) a necessidade, que expressa a vedação do excesso; e (iii) a proporcionalidade em sentido estrito, que consiste na análise do custo-benefício da providência pretendida, para se determinar se o que se ganha é mais valioso do que aquilo que se perde*” (HC 124306, Rel. p/ Acórdão, Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJ 17-03-2017 – trecho do voto do Min. Roberto Barroso).

Na situação em análise a LC 157/16 restringe (i) direitos e garantias individuais com a criação de situações potencialmente anti-isonômicas e a limitação do acesso dos consumidores ao mercado, inclusive o relacionado à saúde; e afeta (ii) os princípios da livre iniciativa e da neutralidade tributária ao criar custos de observância extremamente elevados, com impacto direto sobre a administração fiscal das empresas. Tudo isso **sem que haja a necessária contrapartida** em termos de benefícios aos Municípios e cidadãos, a revelar **onerosidade excessiva e desconsideração ao postulado da proporcionalidade**.

Essa é a posição do Prof. Humberto Ávila, segundo o qual **as restrições geradas pela LC 157/2016 não se justificam sob a ótica do princípio da proporcionalidade** (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), *verbis*:

(...) a **medida é desproporcional em sentido estrito**. A comparação entre os benefícios e os malefícios gerados é reconhecidamente desproporcional. Não se verifica qualquer benefício nesta alteração de critério. Ao contrário, o que se verifica é um aumento substancial dos custos destes serviços para fins de viabilização da nova estrutura operacional e tributária decorrente dos novos critérios definidos pela lei. Há, ainda, reconhecidamente, perda de eficiência e de arrecadação tributária, porque o sistema torna-se inviável de ser cumprido por todos Municípios. Para alguns, sequer há interesse ou estrutura para a cobrança tal qual colocada. Tais malefícios foram expressamente consignados na Mensagem de Veto a estes incisos editada pelo Presidente da República. (pp. 29- 30 – Doc. 6)

Vejamos, portanto, o sacrifício que a LC 157/2016 impõe a direitos, garantias individuais e princípios previstos constitucionalmente.

3. C.1 - Da ofensa aos direitos previstos nos arts. 5º, caput, XXXII, da CF

Sob a ótica dos direitos e garantias individuais, a LC 157/2016 tem o condão de limitar o acesso dos tomadores ao mercado de serviços essenciais (arts. 5º, XXXII e 170, V da CF).

No caso dos **planos de saúde**, a ABRAMGE (Associação Brasileira de Planos de Saúde) informa (Doc. 12³³) que, se os Municípios entenderem que o tomador de serviços dos planos coletivos é o beneficiário individualmente considerado, **70% dos Municípios poderão ficar sem o serviço de planos, especialmente aqueles com menos de mil clientes**. O aumento de custos operacionais relacionado à modificação da tributação poderá tornar o atendimento “inviável economicamente” com reflexos sobre o direito fundamental à saúde (arts. 196 e 199 da CF) e dos consumidores (arts. 5º, XXXII e 170, V da CF).

Conforme apurado no Parecer do economista Bernard Appy, com a edição da LC 157/16, “*haveria grande probabilidade de que as operadoras de planos de saúde optassem por não operar com clientes de municípios pequenos, para evitar o custo do contencioso com um número muito grande de municípios*” (p. 44 do Parecer anexo – Doc. 7).

No caso dos **consórcios**, a Associação Brasileira de Administração de Consórcios (Doc. 13) informa que existem atualmente 161 empresas atuando nesse mercado econômico as quais contemplam **sete milhões** de consorciados espalhados em, aproximadamente, **99%** dos Municípios do País. Isso significa que em praticamente todo Município existe um consorciado. Se o consorciado for considerado o tomador de serviços, as empresas precisarão inscrever-se em absolutamente todos os mais de 5.500 (cinco mil e quinhentos) Municípios brasileiros, do extremo Norte ao extremo Sul do País, mesmo se neles houver apenas um consorciado e nenhuma estrutura ou elemento humano que represente o consórcio.

³³ <https://www.abramge.com.br/portal/images/dados-setoriais/estudo-tecnico/estudo-tecnico-4.pdf>

Assim, para que sejam obrigados a administrar inscrições fiscais nos mais de 5.500 Municípios do País, **os consórcios provavelmente não poderão oferecer seus serviços para indivíduos domiciliados em Municípios menores, especialmente naqueles de menor desenvolvimento social e econômico.**

O mesmo se aplica aos Fundos de Investimentos e às operações de *leasing*.

Como se vê, no caso dos planos de saúde a lei tributária, no limite, poderá interferir com o direito à saúde (arts. 196 e 199 da CF). Sem a oferta de planos de saúde aos Municípios menores os cidadãos poderão até fazer declaração interesseira de domicílio com a finalidade de situar-se onde há possibilidade de valer-se de plano de saúde. No caso dos consórcios e *leasing*, o prejuízo maior possivelmente será das pessoas de renda mais baixa que se utilizam dessa modalidade de financiamento para acessar o mercado de automóveis, imóveis e outros bens duráveis.

Ainda à luz dos direitos e garantias individuais, a LC 157/16 possibilita a criação de situações absolutamente anti-isonômicas. Com efeito, se os cotistas de fundos de investimentos, consorciados e beneficiários dos planos de saúde forem considerados tomadores dos serviços haverá tratamento **tributário desigual** entre eles, em contrariedade ao art. 5º, *caput* da CF.

Imagine-se, a propósito, a situação de consorciados ou cotistas de um **mesmo grupo** de consórcios ou fundo de investimentos que estiverem domiciliados em Municípios com alíquotas díspares (um de 2% e outro de 5%). A prevalecer a interpretação de que são eles os tomadores do serviço, cada um pagará **valores distintos de ISS ainda que o serviço prestado tenha sido exatamente o mesmo e pela mesma administradora, cujo domicílio é distinto ao do cotista.**

3.C.2 - Da ofensa aos princípios densificados nos arts. 146-A e 170, caput e parágrafo único da CF

Sob o ângulo dos princípios constitucionais, a situação acima mencionada (tributação do mesmo serviço por alíquotas diversas) também tem o condão de contrariar o princípio político-ideológico³⁴ da **neutralidade tributária** previsto nos arts. 146-A e 150, II³⁵ da Constituição. Extraí-se do aludido princípio a inconstitucionalidade de

³⁴ “No que se refere à neutralidade, o termo traz no étimo opção político-ideológica clara: o tributo, tanto quanto possível, não deve interferir no processo de trocas econômicas ou, pelo menos, não deve gerar distorções” (CORREIA NETO, 2015: 77)

³⁵ “O princípio é particularizado, no campo dos tributos, pelo art. 150, II, ao prescrever a instituição de ‘tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos’. Esta proclamação sublinha a ociosidade, ao vedar a

qualquer imposição tributária que privilegie uns em detrimento de outros e afete irrazoavelmente as forças de mercado³⁶.

Nesse sentido, esse Col. STF já assentou que “*sempre que possível a tributação não deve afetar a alocação econômica de recursos. Isto é, operações idênticas ou muito semelhantes, combens e serviços, devem gerar cargas tributárias muito próximas, independentemente da formatação do negócio jurídico*” (RE 592.905 e RE 547.245, Voto Ministro Joaquim Barbosa, DJe 05.03.2010).

Sob outro ângulo, esse Col. STF já assentou que “*o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir*” (RF 145/164 – RDA 34/132), eis que – como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre ‘Os Limites do Poder Fiscal do Estado’ (RF 82/547-562, 552) – *essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, ‘um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade’ (...)*” (ARE 915424 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, PUBLIC 30-11-2015, grifos nossos)

A propósito dessa temática, a LC 157/16 interferirá com a **liberdade de iniciativa** (art. 1º, IV da CF). Por questões que se refletem nos “custos de observância” num país que já é o campeão de horas gastas para o cumprimento de obrigações tributárias³⁷, os prestadores não terão condições de exercer suas atividades em determinados Municípios. Por outro lado, os consumidores ficarão impossibilitados de usufruir os

desigualdade entre os equivalente e a distinção com base na ocupação do contribuinte.” (AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro, 16ª Ed; - São Paulo: Saraiva, 2010, p.158)

³⁶ Nesse sentido é a doutrina sobre o tema:

“*Se em seu aspecto positivo, a autorização do art. 146-A para o uso de normas tributárias indutoras para prevenir desequilíbrios da concorrência pode ser vista como realizadora do princípio da neutralidade tributária, não se pode deixar de reconhecer que, em seu aspecto negativo, o art. 146-A apresenta, de maneira explícita, a neutralidade tributária como princípio limitador ao poder de tributar, não se admitindo que a ação arrecadadora do Estado provoque, ela própria, desequilíbrios na concorrência*” (BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição – Série Doutrina Tributária Vol. II – São Paulo:, Quartier Latin, 2009, p. 144. NO mesmo sentido: LIMA, Ricardo Seibel de Freitas, Livre Concorrência e o Dever de Neutralidade Tributária. Dissertação de mestrado. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto alegre, 2005, p.73 e SOUZA, Hamilton Dias de, Critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios da concorrência-Reflexões para a regulação e a aplicação do art. 146-A da Constituição: Federal. In: A INTERVENÇÃO do estado no domínio econômico: condições e limites - "Homenagem ao Prof. Ney Prado". São Paulo: LTr, 2011. p. 386.

³⁷ Segundo relatório divulgado pelo Banco Mundial, as empresas brasileiras gastam em média 1.958 horas por ano para cumprir todas as regras do Fisco: Doing Business 2018 - Reforming to Create Jobs. International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank: < <http://www.doingbusiness.org/~media/WBG/DoingBusiness/Documents/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>> Acesso em: 21 de novembro de 2017. No mesmo sentido: SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Custo do cumprimento das obrigações tributárias acessórias no Brasil. Consulta Legislativa. Disponível em: < http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2012_726.pdf > Acesso em: 21 de novembro de 2017; Brazilian Tax in a Context / PwC. -- Sao Paulo: PwC, 2013, p. 5. Disponível em: < <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/assessoria-tributaria-societaria/2013/pwc-brazilian-tax-context.pdf>> Acesso em: 21 de novembro de 2017.

serviços referidos, afetando-se o núcleo essencial do direito ao livre acesso ao mercado, compreendido como patrimônio nacional³⁸ (arts. 219 e 170, *caput*, parágrafo único da CF).

Sobre o tema, Bernard Appy confirma que os custos para que os prestadores se conformem à LC 157/16 podem inviabilizar as atividades de algumas empresas e restringir o acesso ao mercado, especialmente nos mais de 2.400 Municípios com menos de 10 mil habitantes:

Por outro lado, o custo de litígio em matérias tributárias é elevado e, ao menos no caso dos pequenos municípios, pode ser uma opção racional para as empresas deixar de prestar o serviço no município para evitar o litígio. A título de exemplo, para o conjunto dos cinco setores analisados neste parecer, o valor dos serviços prestados para tomadores finais estabelecidos ou residentes nos municípios com menos de 10 mil habitantes corresponde a apenas 2,8% de sua receita total. Se houver o risco de litígio com os mais de 2.400 municípios com população inferior a 10 mil habitantes, é possível que as empresas prefiram deixar de ofertar os serviços nesses municípios – ou seja, que recusem cotistas de fundos de investimento, consorciados e beneficiários de planos de saúde coletivos – a ter de correr o risco de uma enxurrada de disputas judiciais. (pp. 32 e 42 do Parecer anexo)

Por outro lado, é importante lembrar que o Congresso Nacional derrubou o veto Presidencial sobre o art. 1º da LC 157/16³⁹ sob a justificativa de incrementar a receita dos Municípios menores⁴⁰.

³⁸ De acordo com Luís Eduardo Shoueri, “ao assegurar a livre concorrência, o constituinte houve por bem preservar o patrimônio-mercado” (SHOUERI, Luís Eduardo, **Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: uma debate**/[organizador] Oscar Pilagallo. – São Paulo: Saraiva: ETCO, 2010, p. 33)

³⁹ Segundo o Presidente de República era necessário vetar parcialmente a LC 157/16, pois as alterações no art. 3º da LC 116/03 “comportaria uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, bem como pressionaria as instituições a aumentar o preço dos planos de saúde, em desacordo com a estratégia do governo de reduzir os custos para o setor”; “aumentar custos para as empresas do setor, que seriam repassados aos tomadores dos serviços”; “contrariariam a lógica de tributação desses serviços (Leasing), que deve ocorrer no local onde ocorre a análise do cadastro, o deferimento e o controle do financiamento concedido, não no domicílio do tomador dos serviços”. Vide íntegra em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-720.htm

⁴⁰ “Com a derrubada do [Veto 52/2016](#), a cobrança do ISS será feita no município do domicílio dos clientes de cartões de crédito e débito, leasing e de planos de saúde e não mais no município do estabelecimento que presta esses serviços. Diversos senadores e deputados afirmaram que a mudança vai **umentar a arrecadação da grande maioria dos municípios**. O presidente do Senado, que preside a Mesa do Congresso, senador Eunício Oliveira, chamou a derrubada do veto de “justiça com os municípios brasileiros”. O veto presidencial foi rejeitado com 49 votos a 1 no Senado e 371 votos a 6 na Câmara. Essa alteração da tributação para o domicílio do cliente era uma antiga reivindicação de prefeitos. Entretanto, o mecanismo foi vetado, pois, segundo o governo, a mudança traria “uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, além de redundar em aumento de custos para empresas do setor, que seriam repassados ao custo final”, ou seja, ao consumidor. (...) **Diversos senadores e deputados defenderam a derrubada do veto, por entenderem que os estados e municípios serão beneficiados com mais recursos**. Entre eles, os senadores Wellington Fagundes (PR-MT), Fernando Bezerra Coelho (PSB-PE), Armando Monteiro (PTB-PE), Lúcia Vânia (PSB-GO), Garibaldi Alves Filho (PMDB-RN), Randolfe Rodrigues (Rede-AP), Ana Amélia (PP-RS) e Flexa Ribeiro (PSDB-PA). **Para Flexa Ribeiro, a recusa ao veto é “uma ótima notícia para os prefeitos do Brasil” e que cerca de R\$ 6 bilhões passarão a ser distribuídos entre todos os municípios anualmente e não mais apenas entre dois ou três**. Também apoiaram a derrubada do veto vários deputados, como Rodrigo de Castro (PSDB-MG), Glauber Braga (PSOL-RJ), Carlos Zarattini (PT-SP), André Moura (PSC-SE), Rubens Bueno (PPS- PR), Pedro Uczai (PT-SC), Major Olimpio (SDD-SP), Soraya Santos (PMDB-RJ), Hildo Rocha

Ocorre que o argumento não procede. Segundo demonstrado por Bernard Appy (pp. 33/38 de seu Parecer- Doc. 7), a LC 157/16 **não reduzirá a concentração de receita nos grandes municípios**, sendo **“provável que a concentração de receita nos municípios de maior porte seja ainda maior** que o estimado nos dois cenários, pois, como mencionado anteriormente, as variáveis usadas para a distribuição de receita entre os municípios provavelmente superestimam a arrecadação potencial dos municípios de menor porte” (p. 37 – Doc. 7)

Nesse sentido, Humberto Ávila conclui que o art. 1º da LC 157/16 cria **onerosidade excessiva** para os prestadores:

“Pois bem, no presente caso, o artigo 1º da LC nº 157/2016 é visivelmente excessivo. A partir dele, milhares de novos Municípios passarão a ser competentes para cobrar ISS dos contribuintes por serviços prestados em outras localidades, implicando em novos procedimentos, novos locais para pagamento, novos prazos, novas alíquotas, novas obrigações acessórias e assim por diante. Um contribuinte, que antes pagava ISS sobre operações apenas nos Municípios nos quais tinha um estabelecimento prestador, passará a ser obrigado a fazê-lo em praticamente todos os Municípios do país. Há um custo excessivo para o cumprimento desta nova legislação, especialmente nos casos do presente parecer, em que se verifica a pulverização dos tomadores de serviço e mesmo a falta de controle sobre o seu domicílio. Como a localização do tomador é absolutamente irrelevante para a prestação do serviço nesse caso, a utilização do critério do domicílio do tomador como referência para a definição do sujeito ativo cria excessiva onerosidade para as empresas do setor, que passarão a ser responsáveis por este tipo de controle e pelos custos decorrentes da necessidade de conformidade com milhares de legislações locais.” (página 33)

Realmente, se os supostos benefícios para os municípios nem de longe superam os malefícios para as empresas e cidadãos, não há dúvida acerca da desproporcionalidade da medida.

Sobre o tema, esse Col. STF já assentou que, em função do “*substantive due process of law*” fixado no art. 5º, LIV da CF, o princípio da proporcionalidade impede que o legislador edite regras de conteúdo fiscal que inviabilizem os direitos e garantias assegurados constitucionalmente aos contribuintes-cidadãos, *verbis*:

“(…) especialmente quando se tratar de matéria tributária 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). (...). Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos

(PMDB-MA) e outros. **Os parlamentares da base governista disseram que a derrubada do veto contou com a anuência do próprio presidente Michel Temer.** (Congresso derruba veto à reforma do ISS e reforça arrecadação de municípios: Senado notícias < <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/05/30/congresso-derruba-veto-a-reforma-do-iss-e-reforca-arrecadacao-de-municipios>> Acesso em: 21 de novembro de 2017). No mesmo sentido: Congresso derruba veto e permite nova regra sobre cobrança do ISS em municípios: Câmara notícias < <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/POLITICA/535546-CONGRESSO-DERRUBA-VETO-E-PERMITE-NOVA-REGRA-SOBRE-COBRANCA-DO-ISS-EM-MUNICIPIOS.html>> Acesso em: 21 de novembro de 2017.

pele poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados” (RE 413.782, 17.03.2005, pp. 31/32 – Voto Ministro Celso de Mello).

Assim, também em razão da ofensa ao princípio da proporcionalidade é necessária a declaração de inconstitucionalidade da LC 157/16 ou, quando menos, sua suspensão até que o Congresso Nacional venha a legislar sobre os temas essenciais à instituição do ISS pelos Municípios de todo o País.

4. PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR EM SEDE LIMINAR

Suspensão do art. 1º da LC 157/16, mantendo-se a eficácia da redação anterior da LC 116/03 quanto ao Município competente para a cobrança do ISS

A concessão de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade constitui instrumento apto à proteção da ordem constitucional. Nos termos do art. 10, §3º da Lei nº 9.868/99, a medida cautelar poderá ser concedida antes mesmo da oitiva dos responsáveis pelo ato normativo impugnado, com vistas à suspensão imediata de seus efeitos.

Na hipótese de que se cuida as Requerentes pugnam pela concessão de medida cautelar para que seja suspensa a eficácia do art. 1º da LC 157/2016 relativamente às alterações promovidas nos arts. 3º, XXIII, XXIV, XXV e 6º, §§ 3º e 4º da LC 116/03, quando menos até que o Congresso Nacional edite nova legislação que integre as matérias carentes de normatização na legislação impugnada.

Nos termos da jurisprudência desse Col. STF⁴¹, a concessão de medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade depende do atendimento de dois pressupostos: (i) a verossimilhança do direito e (ii) o perigo da demora.

A verossimilhança do direito evidencia-se por toda a fundamentação exposta. Restou demonstrado que o art. 1º da LC 157/16, na parte em que alterou os arts. 3º e 6º da LC 116/03:

- (i) ofendeu os artigos 146, III, ‘a’ e 156, III da Constituição ao atribuir a cobrança do ISS por município onde nenhum serviço é prestado. Com isso, criou presunção absoluta que, desconectada da realidade do processo econômico, alterou o fato gerador previsto na norma de competência tributária, dispondo ilegitimamente acerca do sujeito ativo da obrigação;
- (ii) violou os artigos 146, I e 150, I da Constituição ao potencializar os conflitos de competência em decorrência da indeterminação de seu texto, o que também contraria ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária. De fato, apenas para listar as principais deficiências legislativas, a LC 157/16 é silente quanto a (A) *quem seria o tomador* do serviço relacionado aos itens 15.01 (administração de fundos, consórcios, dentre outros); 4.22 (planos de medicina de grupo ou individual), 4.23 (outros planos de

⁴¹ ADI 5640 MC/GO, rel. Ministro Gilmar Mendes, DJe 07/02/2017.

saúde); (B) *qual seria o domicílio fiscal* do tomador nos casos em que esse é o critério para a determinação do Município competente para a cobrança; (C) *como seriam definidos os tomadores* em operações realizadas pela *internet* e no *exterior*, dentre inúmeras outras. Com isso, ao invés de solucionar conflitos de competência, a lei complementar criou enorme insegurança jurídica aos contribuintes e aos Municípios;

- (iii) afrontou o princípio da proporcionalidade (art. 5º, LIV) à luz do disposto nos arts. 5º, *caput* e XXXII, 146, I e III, ‘a’, 146-A, 156, III e 170, *caput*, IV e parágrafo único, todos da Constituição Federal de 1988. De fato, a LC 157/16 interferiu com inúmeros direitos e garantias individuais dos cidadãos, assim como princípios constitucionais, especialmente os relacionados ao acesso ao mercado, à saúde; à livre iniciativa, à isonomia e à neutralidade tributária.

O **perigo da demora** é evidenciado uma vez que – embora carente da necessária completude e determinação – a norma impugnada está em vigor desde 1º/06/2017, de sorte que, uma vez observado o princípio da anterioridade, as leis municipais instituidoras do imposto na sua nova configuração **entrarão em vigor em 1º/01/2018**.

Destaque-se a proximidade do recesso forense (a partir de 20 de dezembro) com a retomada das atividades da Corte apenas no início de fevereiro/2018, após as férias coletivas. Isso fará com que não haja tempo hábil para que o pleito cautelar seja submetido ao Plenário **antes** que as normas autorizadoras da cobrança do ISS no local do estabelecimento tomador se tornem eficazes.

A iminência da entrada em vigor das leis municipais pautadas na norma complementar ora questionada, aliada à impossibilidade prática de que a sua suspensão seja submetida ao Plenário da Corte justifica – presentes os requisitos – a concessão da cautela por **decisão monocrática**, como se deu em caso similar, a ver:

“Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida liminar, ajuizada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro – CONSIF (...)

(...)

Por ser inviável, no momento, a submissão imediata do pleito cautelar ao Plenário do Supremo Tribunal Federal e em virtude da proximidade do feriado bancário instituído pelo Estado do Piauí, examino o pedido de provimento cautelar, fazendo-o “ad referendum” do E. Plenário desta Suprema Corte.

(...)

*Finalmente, e uma vez reconhecida a plausibilidade jurídica da tese (‘fumus boni juris’), cumpre ter presente que também resultou evidenciado, na hipótese, o requisito do “periculum in mora”, em razão da **iminência da data em que se realizará o questionado feriado bancário estadual**” (ADI 5396 MC, Relator(a): **Min. CELSO DE MELLO**, julgado em 25/08/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-193 DIVULG 29/08/2017 PUBLIC 30/08/2017)*

Ao apreciar a MC-ADI 2.178-8/DF⁴², esse Col. STF estabeleceu “*a conveniência da pronta suspensão da eficácia dos dispositivos legais sob enfoque*”, considerando,

⁴² AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8º DA LEI Nº 9.960, DE 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS NA LEI Nº 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II; 167, IV; 154, I; E 150, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo**, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; **e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas** que exercem

dentre outras razões, que “*os sujeitos passivos (art. 17-B, § 2º), conceituados como ‘as pessoas físicas ou jurídicas obrigadas ao registro no Cadastro Técnico Federal de Atividades potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais’*, o que, na verdade, **vale por conceituação nenhuma, visto não trazer a lei a necessária enumeração das referidas atividades**”. A situação é símile a de que se cuida e recomenda, portanto, a suspensão da norma impugnada.

Acresce que a concessão da medida liminar para suspender a eficácia do art. 1º da LC 157/2016 **evitará a criação de conflitos de competência perniciosos não apenas para as empresas – que poderão ser exigidas por mais de um Município em face do mesmo fato gerador – mas também aos Municípios que podem deixar de receber os valores que lhes são devidos em razão da judicialização das temáticas não solucionadas pela LC 157/16 com a consequente realização de depósitos judiciais por parte dos contribuintes.**

O deferimento da liminar também **racionalizará a atuação do Judiciário**. Em outros termos, impedirá uma **avalanche de medidas judiciais** decorrentes da **interpretação e necessidade de integração da legislação tributária relativamente a cada um dos 5.570 Municípios brasileiros**.

Além disso, a concessão de liminar até que o Congresso Nacional legisle adequadamente sobre o tema abrangido pela LC 157/16 **vai ao encontro da segurança jurídica ao manter a aplicação das regras originais da LC 116/03** para a cobrança do ISS sobre as atividades de administração de planos de saúde, consórcios, *leasing*, cartões de crédito, dentre outros ora impugnadas. Isso porque a redação original da LC 116/03 não enseja qualquer dúvida a respeito do Município competente para a cobrança do imposto sobre essas atividades. Ao contrário, **trata-se de legislação em vigor há mais de quinze anos e sobre a qual os Tribunais, especialmente esse Col. STF e o Eg. STJ, já tiveram a oportunidade de apreciar eventuais controvérsias** entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária. Com isso, resguarda-se não apenas a **segurança jurídica do contribuinte**, mas **também dos Municípios** que continuarão a receber a receita desse imposto **ao invés de nada receberem**.

atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, **não especificadas em lei**. E, ainda, por **não haver indicado as respectivas alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido**, tendo-se limitado a estipular, a forfait, valores uniformes por classe de contribuintes, com flagrante desobediência ao princípio da isonomia, consistente, no caso, na dispensa do mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada. Plausibilidade da tese da inconstitucionalidade, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos instituidores da TFA. Medida cautelar deferida. (ADI 2178 MC, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2000, DJ 12-05-2000 PP-00019 EMENT VOL-01990-01 PP-00073)

Saliente-se, a propósito, que **o indeferimento da liminar ora pleiteada possibilitará a prolação de decisões que simplesmente autorizam que os contribuintes nada recolham a título de ISS (Doc. 14)** tanto ao Município da prestação (regra da LC 116/03 antes da LC 157/16) quanto ao do tomador (regra da LC 116/03 após a LC 157/16), dada a revogação dos dispositivos anteriores da LC 116/03 e a necessidade de cada Município instituir nova legislação sobre o tema. Além de ser **grande a chance de prolação de decisões conflitantes** sobre o tema, isso pode representar **vantagens concorrenciais** entre empresas atuantes no mesmo mercado.

Nos termos da decisão do Min. Luiz Fux nos autos da ADI 5467, *“o provimento cautelar justifica-se também pela necessidade de conciliação entre a efetividade das normas constitucionais e a proteção da segurança jurídica dos contribuintes”*. Em vista disso, *“o célere provimento cautelar pelo Ministro relator evita a necessidade de posterior modulação dos efeitos da decisão a ser proferida pelo Plenário, caso seja confirmado o entendimento aqui esposado”*.

Também nesse sentido, o Exmo. Ministro Roberto Barroso sugeriu como solução para esses casos que tornam necessária a posterior modulação dos efeitos que *“os relatores procurem se pronunciar sobre o pedido de cautelar no primeiro momento possível, trazendo em seguida a decisão ao plenário para referendo”*⁴³.

Esse procedimento tem sido utilizado por esse Col. STF, de modo, inclusive, a converter-se o julgamento do referendo da cautelar em apreciação de mérito da ação, em homenagem ao princípio da razoável duração do processo (*ADI 5253, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/2016, PUBLIC 01-08-2017; ADI 5356, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/2016, PUBLIC 01-08-2017*).

Dessa forma, a prolação de decisão liminar monocrática em Ação Direta de Inconstitucionalidade é possível em vista de ser o controle abstrato de constitucionalidade modalidade de tutela coletiva, referente ao direito que assiste à coletividade de submeter-se apenas aos atos normativos compatíveis com a Constituição.

Ante o exposto, presentes os requisitos autorizadores da medida, e especialmente em razão da flagrante ofensa à norma de competência prevista no art. 156, III da Constituição Federal, **as Autoras requerem a concessão de medida cautelar para que seja suspenso o artigo 1º da LC 157/16 na parte em que alterou os arts. 3º,**

⁴³ ADI 4.481, rel. Ministro ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, DJe 19/05/2015.

XXIII, XXIV, XXV e 6º, §§ 3º e 4º da LC 116/03 até o julgamento definitivo desta ação.

Alternativamente, requerem a concessão de medida cautelar para suspender-se a aplicação do art. 1º da LC 157/2016 **até que o Congresso Nacional edite as normas necessárias para dar completude aos dispositivos impugnados**, sem as quais não há como evitar conflitos de competência.

Em ambos os casos, suspendendo-se o disposto na legislação impugnada, devem ser aplicadas as normas anteriores sobre o tema previstas na redação original da LC 116/03, na linha da jurisprudência desse Eg. STF de que, tendo-se suspenso a norma impugnada (ou declarada sua inconstitucionalidade), aplica-se a legislação anterior, *“em conformidade com os critérios anteriormente vigentes”* (MC – ADO 23, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 24/01/2013).

5. PEDIDO PRINCIPAL

Ante o exposto, após a análise do pedido de medida cautelar, nos termos do art. 10, §3º da Lei n. 9.868/99, e o regular processamento da ação, as Autoras requerem a procedência da presente ação direta de inconstitucionalidade para que seja declarada a inconstitucionalidade do artigo 1º da LC 157/2016 na parte em que alterou os arts. 3º, incisos XXIII, XXIV, XXV, e 6º, parágrafos 3º e 4º da LC 116/2003.


Dá à presente o valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

Nestes Termos,
Pedem Deferimento.

Brasília, 24 de novembro de 2017



Hamilton Dias de Souza – OAB/DF 1.448-A



Daniel Corrêa Szelbracikowski – OAB/DF 28.468

RELAÇÃO DE ANEXOS QUE ACOMPANHAM A PETIÇÃO INICIAL

- Doc. 1** – Documentos societários e comprovantes da legitimidade ativa da CONSIF
- Doc. 2** – Documentos societários e comprovantes da legitimidade ativa da CNSEG
- Doc. 3** – Procurações e substabelecimentos
- Doc. 4** – Legislação impugnada
- Doc. 5** – Parecer do Professor Humberto Ávila - Anterioridade
- Doc. 6** – Parecer do Professor Humberto Ávila - Inconstitucionalidade da LC 157
- Doc. 7** – Parecer do Economista Bernard Appy
- Doc. 8** – Notas técnicas CNM e ABRASF
- Doc. 9** – Legislação do Município de Santana de Parnaíba-SP
- Doc. 10** – Legislação do Município de São José do Rio Preto-SP
- Doc. 11** – Nota técnica ANBIMA
- Doc. 12** – Estudo técnico ABRAMGE
- Doc. 13** – Estudo - Panorama do Sistema de Consórcios
- Doc. 14** – Decisão que livra gestora de fundos de pagar ISS