

## COMENTÁRIO AO JULGAMENTO DA ADI 5835 – DF

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 157/2016. LEI COMPLEMENTAR 175/2020. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. COMPETÊNCIA PARA COBRANÇA DO MUNICÍPIO DO LOCAL DO DOMICÍLIO DO TOMADOR DE DETERMINADOS SERVIÇOS. MATERIALIDADE DO IMPOSTO ATENDIDA. INCONSTITUCIONALIDADE PELA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS POSTULADOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DE RESPEITO AO PACTO FEDERATIVO. EFEITOS PRESERVADOS DA MEDIDA CAUTELAR. PROCEDÊNCIA.

1. A Lei Complementar 157/2016, na parte em que alterou o art. 3º, incisos XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003, prevê a incidência do ISSQN no local do domicílio do tomador de serviços.

2. Superveniência da Lei Complementar 175/2020, presente a continuidade normativa. Aditamento da petição inicial.

3. Alegação de inconstitucionalidade formal por invasão de reserva de iniciativa do Chefe do Executivo. Inexistência. Os dispositivos impugnados disciplinam matéria relacionada ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária e sobre conflitos de competência em matéria tributária.

4. Alteração da norma para ser o imposto devido no local do domicílio do tomador, ainda que seja diverso daquele do estabelecimento prestador. Conexão entre o serviço prestado e o local onde está domiciliado o tomador, que é o sujeito destinatário da atividade. Existência de vinculação entre a realidade econômica subjacente à incidência tributária e o local do domicílio do tomador para os fins pretendidos. Atendimento à materialidade constitucional do ISSQN.

5. Alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016. Medida Cautelar deferida por ausência de segurança jurídica. Superveniência da Lei Complementar 175/2020. Inexistência de avanço na densidade normativa, persistindo ausência de clareza na definição do domicílio do tomador de serviços. Para que o imposto seja devido no local do domicílio do tomador dos serviços é necessário que a alteração legislativa estabeleça, com exatidão, o seu conteúdo, sob pena de ensejar insegurança jurídica apta a provocar considerável conflito de competência e retrocesso nas relações fiscais, mormente diante de um universo de mais de cinco mil municipalidades na federação brasileira.

6. Incompletude na definição do domicílio do tomador de serviço. Ausência de clareza e confiabilidade. Inconstitucionalidade por ofensa ao princípio constitucional da segurança jurídica e por ameaça à estabilidade do pacto federativo fiscal.

7. Padrão unificado para as obrigações acessórias e Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA). Normas gerais sobre obrigação tributária envolve as de cunho principal e as acessórias. Ausência de autonomia normativa, presente hipótese de inconstitucionalidade por arrastamento.

8. Medida cautelar confirmada. Ações Diretas julgadas procedentes. (ADI 5835 / DF – Relator Ministro Alexandre de Moraes, Sessão Virtual de 26.5.2023 a 2.6.2023)

## **RESUMO DO TEMA:**

Em 24/09/2020 foi publicada a Lei Complementar (LC) nº 175, que alterou as regras para o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Originário do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 170/2020, referida LC alterou a competência de cobrança do imposto, que passou para o Município onde o serviço é prestado e não mais no Município que se encontra a sede da empresa que presta o serviço. A alteração entrou em vigor a partir de 2021.

A LC nº 157/2016 já havia alterado a cobrança do ISS para determinados segmentos da economia, para que o recolhimento passasse de ser no Município onde está sediado o prestador e para aquele do domicílio do tomador do serviço.

Em 2018, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5835 - DF, distribuída à relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, cujo objeto de discussão é exatamente o local de incidência do ISS em relação aos serviços com planos de saúde, administração de fundos e de carteira de cliente; administração de consórcios e de cartão de crédito ou débito e de arrendamento mercantil (*leasing*).

O Ministro Alexandre de Moraes, na ocasião, concedeu cautelar na referida ADI, suspendendo dispositivos da LC nº 157/2016 relativos ao local de incidência do ISS. A decisão suspendeu também, por arrastamento, a eficácia de toda legislação local editada para complementar a lei nacional.

Em 02/06/2023, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) finalizou o julgamento virtual da ADI nº 5835 – DF e outras ações sobre o mesmo tema, julgadas em conjunto, cujo resultado foi o seguinte: por maioria de votos, foram confirmados os efeitos da Cautelar deferida e julgado procedente o pedido da ação, para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da LC nº 157/2016 e do art. 14 da LC nº 175/2020, bem como, por arrastamento, dos artigos 2º, 3º, 6º, 9º, 10 e 13 da LC nº 175/2020.

O Ministro Relator foi acompanhado pelos Ministros André Mendonça, Edson Fachin, Dias Toffoli, Roberto Barroso, Luiz Fux e pelas Ministras Rosa Weber e Cármen Lúcia. A divergência foi aberta pelo Ministro Nunes Marques, que foi acompanhado pelo Ministro Gilmar Mendes.

Não houve modulação dos efeitos. O acórdão foi publicado em 27/07/2023, tendo transitado em julgado em 09/08/2023.

## **COMENTÁRIOS**

A discussão sobre qual Município tem direito ao ISS devido na prestação de determinados serviços é antiga e sempre foi polêmica, tendo gerado disputas entre prefeituras que reduziram alíquotas do imposto para atrair empresas. O tema é controvertido, ainda mais diante da automação das contratações de alguns serviços listados.

Por sua vez, as determinações legais veiculadas pela LC nº 175/2020 se apresentaram de frágil execução diante da suspensão da eficácia da regra que altera o sujeito ativo do ISS que, de acordo com cautelar, então deferida pelo Ministro Alexandre de Moraes nos autos da ADI nº 5835-DF, o local continuou sendo o Município de localização do estabelecimento prestador.

Além disso, a ampliação e a capilarização do número de Municípios competentes para arrecadar o ISS trouxe, na mesma proporção, manifesta insegurança jurídica aos empresários contribuintes sobre em qual Município deveriam recolher o imposto (até considerando que, vários deles, possuem domicílio em mais de um Município). Ou seja, efetivamente, a função da LC (uniformização da interpretação das regras) não foi atingida.

A nova regra imposta pela LC nº 175/2020, na verdade, certamente inviabilizaria a própria prestação de serviços, tendo em vista, inclusive, a obrigatoriedade de emissão de notas-fiscais mensais, considerando a representatividade das operações - por exemplo - das administradoras de planos de saúde, com abrangência por todo o país.

Foram essas preocupações que motivaram o ajuizamento da ADI nº 5835 -DF. e a concessão de cautelar para suspensão imediata de efeitos dos dispositivos da LC nº 157/2016.

O tema se apresentou da seguinte forma para a apreciação do STF:

- ✓ a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5835 - DF, com pedido de medida cautelar, foi proposta pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro

(CONSIF) e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg) em face do artigo 1º da LC nº 157/2016, na parte em que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e dos parágrafos 3º, 4º do art. 6º da LC nº 116/2003, que alteraram o local em que o ISS será devido na tributação municipal sobre 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.

- ✓ a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 499, com pedido de medida cautelar, foi ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde, Hospitais e Estabelecimentos e Serviços – CNS, em face do artigo 1º da LC nº 157/2016, na parte em que modificou o art. 3º, XXIII, incidente sobre os serviços contidos nos itens 4.22 e 4.23 da Lista de Serviços anexa a LC nº 116/03. Houve também o pedido de declaração de inconstitucionalidade de diversas legislações municipais.
- ✓ a ADPF nº 499 foi recebida como Ação Direta de Inconstitucionalidade, mantendo-se como objeto, tão somente, de impugnação dos citados dispositivos da legislação complementar federal.
- ✓ a petição inicial da ADPF nº 499 foi aditada com pedido de declaração de inconstitucionalidade dos artigos 2º, 3º, 6º, 9º, 10, 13 e 14 da LC nº 175/2020.
- ✓ a ADI nº 5.862, com pedido de medida cautelar, foi ajuizada pelo Partido Humanista Solidariedade – PHS, distribuída por dependência à ADPF nº 499, em face em face do artigo 1º da LC nº 157/2016, na parte em que modificou o art. 3º, XXIV e XXV, este quanto ao serviço contidos no item 15.09 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03, bem como dos parágrafos 3º e 4º do art. 6º da LC nº 116/2003.

Os fundamentos apresentados nas ADI's foram, em linhas gerais:

- ✓ a determinação do recolhimento do ISS no Município do tomador dos serviços, relevando o efetivo local de prestação, viola a conformação constitucional do imposto (art. 156, III, da CF) e o campo normativo reservado à lei complementar (art. 146, III, a, da CF), “*o que burla a repartição constitucional de competências tributárias e abala a estrutura da Federação*”;

- ✓ a indeterminação gerada pelo novo regramento atinge a obrigação constitucional de o legislador produzir soluções normativas não conflituosas (art. 146, I, da CF) e a própria legalidade tributária (art. 150, I, da CF), engendrando insegurança jurídica e conflitos federativos.
- ✓ ausência de proporcionalidade dos dispositivos sob censura (art. 5º, LIV, da CF), o que 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” (arts. 5º, caput, XXXII, 146-A, 156, III, 170, caput, IV e parágrafo único, todos da CF).
- ✓ ofensa ao princípio da anterioridade, tanto a geral, como a nonagesimal, em razão da alegada alteração do aspecto espacial do fato gerador, bem como do sujeito ativo.
- ✓ inconstitucionalidade das atribuições do Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISS, por invadir a competência legislativa municipal, e da padronização das obrigações acessórias por não plena a ponto de violar os princípios da capacidade colaborativa, da praticabilidade tributária, da livre iniciativa, da razoabilidade e proporcionalidade.

As ações, julgadas conjuntamente, conforme apontado, tiveram por objeto dispositivos da LC nº 157/2016 e da LC nº 175/2020 que fixaram, em determinadas hipóteses, o recolhimento do ISS no domicílio do tomador de serviços, alterando a LC nº 116/2003.

Por outro lado, em aditamento a petição inicial, foram impugnados dispositivos da LC nº 175/2020 naquilo que dispôs sobre o padrão nacional de obrigação acessória do ISS.

Após ajuizada a ADI nº 5835-DF, foi concedida medida cautelar pelo Ministro Relator Alexandre de Moraes, para suspensão imediata de efeitos dos dispositivos da citada LC nº 157/2016.

Para o Relator, a ausência da definição de “tomador de serviços”, somada à edição de diversas leis municipais antagônicas sobre o tema que estariam prestes a entrar em vigor, acabaria por gerar dificuldade na aplicação da lei complementar federal questionada. Isso

ampliaria conflitos de competência entre unidades federadas e comprometeria a regularidade da atividade econômica dos setores atingidos.

Quando do julgamento (virtual) do mérito da ADI e demais ações julgadas conjuntamente, prevaleceu o entendimento do Ministro Relator que, basicamente, sustentou a inconstitucionalidade do deslocamento do recolhimento do ISS para o domicílio do tomador dos serviços previstos na LC nº 157/2016 com base nos seguintes argumentos:

- ✓ a alteração na sistemática de recolhimento do ISS promovida pela LC nº 157/2016 violou ofendeu o princípio constitucional da segurança jurídica, uma vez que não esclareceu o conceito de “tomador de serviços” Com efeito, nesse ponto, esclareceu o Ministro Alexandre de Moraes que a segurança jurídica foi afrontada tendo em vista que a LC nº 157/2016 definia o município do “tomador do serviço” como sujeito ativo do ISS, sem determinar apropriadamente o conceito de “tomador de serviço”, mesmo após edição da LC nº 175/2020.
- ✓ a falta dessa definição contribuiu para a existência de atos normativos municipais colidentes, que causariam conflitos de competência, com possibilidade de dupla tributação ou incorreta incidência do ISS;
- ✓ as inconsistências da LC nº 157/2016 foram perpetradas pela com a LC 175/2020, notadamente em relação às imprecisões na determinação do domicílio do tomador do serviço; e
- ✓ os dispositivos da LC nº 175/2020, que instituíram o padrão nacional de obrigação acessória do ISS, estão diretamente vinculados à mudança na competência para cobrança do imposto, sendo, da mesma forma, inconstitucionais; e
- ✓ para ilustrar o entendimento, o Ministro Alexandre de Moares destacou o serviço de administração de fundos de investimento em que o cotista é (i) um residente ou domiciliado no exterior; (ii) possui mais de um domicílio; ou (iii) no caso de alteração de domicílio no decorrer do exercício financeiro, situações estas que nenhuma das normas editadas foram suficientes para esclarecer e afastar os conflitos de competência suscitados.

Nos termos do voto do Ministro Relator, portanto, foi afastada a cobrança de ISS no local onde está localizado o tomador dos serviços de planos de saúde, administração de fundos e de carteira de clientes, administração de consórcios e de cartão de crédito ou débito.

Isso quer dizer que o ISS deve ser recolhido ao Município onde está a sede do prestador dos serviços, mantendo-se o modelo anterior.

Ainda: o voto do Relator foi pela perda de objeto da ação relativamente às franquias e ao *leasing*, sob o fundamento, basicamente, de que há legislação específica no sentido de que, em se tratando de franquia, a tributação deve ocorrer no local do empreendimento prestador do serviço e, de *leasing*, no local do tomador do serviço.

A divergência suscitada no julgamento pelo Ministro Nunes Marques e acompanhada pelo Ministro Gilmar Mendes se fundamentou na argumentação de que, embora a LC nº 157/2016 apresentasse lacunas impeditivas de sua aplicação, a LC nº 175/2020 as sanou, possibilitando a operacionalização da mudança do local de recolhimento do ISS ao criar um sistema nacional unificado para este fim.

#### **EFEITOS DO JULGAMENTO**

Conforme aduzido, não houve modulação dos efeitos da decisão proferida pelo Plenário do STF, a qual transitou em julgado no último dia 09/08. Por conseguinte, os dispositivos das LC nº 157/2016 e da LC nº 175/2020 declarados inconstitucionais são “inválidos” desde a sua edição, ou seja, não produzem quaisquer efeitos.

Isso quer dizer que os contribuintes, prestadores de serviços, a depender da situação em que se encontrem, poderão:

- ✓ **recuperar valores** pagos, nos últimos 5 (cinco) anos, a título de ISS aos **municípios dos tomadores** de serviços; ou
- ✓ ser cobrados em relação aos valores não recolhidos a título de ISS, nos últimos 5 (cinco) anos, pelos municípios onde estão (ou estiveram) estabelecidos nesse período.

Por fim, deve ser ressaltado que a decisão do STF não impede a edição de novas leis que pretendam deslocar o local do recolhimento do ISS, pois, conforme apontado pelo Ministro Relator Alexandre de Moraes, quando do julgamento da ADFI nº 5835 – DF, a Constituição Federal não definiu para qual município o ISS deve ser recolhido, cabendo à Lei Complementar dispor sobre a matéria.

O ponto que culminou o decreto de inconstitucionalidade foi a falta de esclarecimento do conceito de “tomador de serviços”, o que implica conflito de competência.

Logo, a legislação que dispor sobre a matéria deve ser clara e precisa, diferentemente do observado em relação à LC nº 157/2016 e à LC nº175/2020.

**MARIA HELENA TAVARES DE PINHO TINOCO SOARES**

Advogada, Doutora pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) - Área de Concentração: Direito Tributário; Juíza (Contribuinte) do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) e Vice-Presidente do Tribunal de Ética e Disciplina da OAB/SP – 2ª Turma Disciplinar.

E´mail: [mhelena@marafonadvogados.com.br](mailto:mhelena@marafonadvogados.com.br) e [mhelena1715@gmail.com](mailto:mhelena1715@gmail.com)