



Rodrigo Forcennete: A questão do local de pagamento do ISSQN

O ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal, concedeu medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.835 para *suspender dispositivos da LC 157/16* que alteraram, em junho de 2017, *critérios relativos ao local de pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)*.

A decisão foi proferida com fundamento no artigo 10, parágrafo 3º, da Lei 9.868/99, estando sujeita ao referendo do Plenário do STF. O ministro solicitou data para julgamento, nos termos do artigo 21, X^[1], do RISTF.

O processo, também por decisão do relator, segue o rito do artigo 12 da Lei 9.868/1999, o que desencadeia um processamento mais célere, permitindo-nos intuir que, ao julgar o referendo, provavelmente o Plenário decidirá definitivamente a questão.

A célere definição da matéria é almejada pelos contribuintes afetados pela legislação impugnada, que primam por segurança jurídica, assim como pelos próprios municípios, já que impossibilitados de exigir o ISSQN.

Em 30/5/2017, o Congresso Nacional derrubou veto do presidente da República^[2] em trecho da LC 157/16 que alterava o *local do recolhimento* do imposto para determinadas atividades.

Seguem dispositivos referidos:

Art. 1º A Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

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^[3], 4.23^[4] e 5.09^[5];

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^[6];

XXV – do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 10.04^[7] e 15.09^[8]

Art. 6º ...

§ 2º ...

...

III – a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.

§ 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.

Os pontos questionados determinam que o ISSQN seja devido no município em que situado o tomador do serviço, no tocante às atividades de planos de saúde, fundos de investimento, administração de consórcios, administração de cartões de crédito/débito, franquias, factoring e arrendamento mercantil (leasing).

A ação é movida 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). Alegam violação 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.

Invoca-se, ainda, *afronta ao princípio da segurança jurídica*, na medida em que a alteração efetivada faz tábula rasa à jurisprudência de nossos tribunais superiores com relação à forma de tributação de algumas das atividades alvejadas. Cita-se os casos de *leasing*[\[9\]](#), consórcios[\[10\]](#) e das operadoras de planos de saúde[\[11\]](#).

Antes da LC 157, o ISSQN era exigido, para esses serviços, no local do estabelecimento prestador do serviço.

Outras ações foram interpostas perante o STF sob as mesmas alegações, praticamente. Tratam-se das ADIs 5.742, 5.838, 5.840, 5.844 e 5.862 e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 499.

Ao conceder a liminar, o ministro relator entendeu que:

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

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

A ausência dessa definição e a existência de diversas leis, decretos e atos normativos municipais antagônicos já vigentes ou prestes a entrar em vigência acabarão por gerar dificuldades na aplicação da Lei Complementar Federal, ampliando os conflitos de competência entre unidades federadas e gerando forte abalo no princípio constitucional da segurança jurídica, comprometendo,

inclusive, a regularidade da atividades econômica, com consequente desrespeito à própria razão de existência do artigo 146 da Constituição Federal”.

A decisão é um alento às sociedades que atuam nesses ramos. *A LC 157/16, ao ensejar a alteração do local de recolhimento do ISS, além de configurar patente incompatibilidade à realidade operacional desses serviços (o local do tomador do serviço não condiz, efetivamente, com o local da prestação) e às normas constitucionais que disciplinam a matéria, notadamente com relação à competência conferida aos municípios para instituição do tributo (para grande parte da doutrina deve incidir no local da prestação do serviço), trouxe óbices capazes de comprometer o exercício regular destas atividades.*

Destacamos os distintos padrões estabelecidos pelos municípios para o cumprimento das obrigações acessórias (emissão de notas fiscais, declaração de serviços prestados etc.), para aferição da responsabilidade pela retenção do imposto, bem como critérios de definição/composição da base de cálculo.

O STF, ao julgar o mérito da ação, terá a oportunidade de definir o critério espacial possível da regra matriz de incidência^[12] a ser instituída pelas legislações municipais, a partir do arquétipo constitucional previsto para o ISSQN, bem como legislação complementar (artigo 146, III, “a”, e 156, III e parágrafo 3º, da CF).

O tema, apesar de histórico, ainda é objeto de muitas discussões na doutrina e jurisprudência.

Há tempos se discute se os impostos discriminados pela CF na competência da União, estados, Distrito Federal e municípios possuem um arquétipo constitucional capaz de vincular suas regras-matrizes (pré-definidas) ou se haveria certa liberdade para atuação dos entes tributantes quando da edição de suas leis específicas.

Ou seja, no caso específico do ISSQN, teria a CF definido, nos termos do artigo 156, III, como hipótese de incidência (fato gerador) possível a “prestação” de serviços de qualquer natureza? Ou o constituinte teria outorgado ao legislador complementar (artigo 146, III, “a” e 156, III) e respectivas legislações municipais autonomia para fixar a tributação na tomada do serviço?

Destacamos a lição de Roque Antônio Carrazza:

“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”^[13].

Se pré-definida constitucionalmente a hipótese de incidência como “prestação de serviços”^[14], os critérios “especial”, “pessoal” e “quantitativo” deverão corresponder, dentro de uma análise lógica, ao



local da prestação, ao município onde o serviço foi prestado/prestador do serviço (sujeitos ativo e passivo) e ao preço do serviço, respectivamente.

Essa linha de pensamento não exclui a possibilidade de instituição do tomador de determinado serviço figurar como sujeito passivo *responsável*, a teor do que dispõem os artigos 121 e 128 do CTN.

Trata-se, pelo que se depreende, de uma importante diretriz a ser definida pela suprema corte, com efeitos que transcendem à estrutura jurídica do ISSQN.

Aguarda-se, agora, com esperança e serenidade, a decisão definitiva a ser proferida pelo Plenário do STF e que, na sequência, o Congresso Nacional, ciente dos supostos equívocos cometidos, discipline a matéria de acordo com as especificidades que tais atividades apresentam, sem onerá-las e ou inviabilizá-las, respeitando os desígnios constitucionais.

Dentre os projetos de lei em trâmite no Congresso sobre a matéria destacamos o PL 445/07, que visa centralizar o cumprimento de obrigações acessórias e recolhimento do ISSQN, para posterior divisão entre os municípios competentes. Referido projeto já foi aprovado no Senado e encaminhado à Câmara do Deputados.

Por tal projeto, contudo, continua sendo possível a tributação no local da tomada do serviço, e não na localidade em que efetivamente é prestado.

Até final decisão, fica *suspensa a cobrança de ISSQN e obrigações acessórias (emissão de notas fiscais, declarações de serviços) por todo e qualquer município, com base nas alterações efetivadas pela LC 157/16.*

A cobrança, contudo, poderá ser realizada pelo município do local da prestação (estabelecimento prestador), respeitados os preceitos legais vigentes e não “atacados” pela medida cautelar.

Importante atentar para as especificidades e os mais variados efeitos de cada legislação municipal, em especial no tocante as hipóteses de *retenção* instituídas em algumas localidades. Recomendamos a cientificação dos tomadores incutidos nessas obrigações, alertando-os acerca da desoneração ora comentada.

Por se tratar de decisão provisória, recomendável o *provisionamento contábil para fazer face às eventuais contingências tributárias que poderão advir, caso haja reforma, modificação do entendimento, sendo mantidas as disposições contidas na LC 157.*

Vale a ressalva, por fim, que os valores recolhidos até a data da concessão da medida cautelar *não poderão ser objeto de restituição*, devendo-se aguardar final julgamento a ser realizado em sessão plenária.

[1] Art. 21. São atribuições do Relator:

X – pedir dia para julgamento dos feitos nos quais estiver habilitado a proferir voto, ou passá-los ao



Revisor, com o relatório, se for o caso.

[2] “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

[3] 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

[4] 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

[5] 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.

[6] 15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

[7] 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*).

[8] 15.09 – Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*).

[9] STJ, REsp 1.060.210/SC (temas 354 e 355 – recurso repetitivo), STF 592.905/SC.

[10] STJ, REsp 72.398/SP.

[11] “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 (STF, RE 651.703, DJ 26/4/2017).

[12] Segundo Paulo de Barros Carvalho, “a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro” (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. Saraiva, pag. 378).

[13] *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010, p.105. Na mesma linha Marçal Justen Filho (*O Imposto sobre Serviços na Constituição*, São Paulo: Revistas dos Tribunais, p. 148), para quem “o critério espacial do ISS está vinculado não ao critério pessoal, mas ao critério material da hipótese de incidência do mesmo tributo. O local da prestação não é aquele em que tem domicílio o prestador do serviço, eis que inexistente qualquer vínculo entre o local da prestação e o domicílio do prestador. Pelo menos, nenhum vínculo jurídico. A vinculação dá-se entre o local e a prestação (ou seja, é o local da prestação)”.

[14] Para Aires Fernandino Barreto, “prestação de serviços”, a partir do seu conceito jurídico constitucional, seria “esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial” (*ISS na Constituição e na Lei*, São Paulo: Dialética p. 62).

Date Created

06/04/2018