

Tadeu Puretz: Alterações na LC 116/03 devem preservar contribuinte

A Lei Complementar 116/03, recentemente alterada pela LC 157/16, ajustou a legislação do ISS à prática tributária e à jurisprudência dos tribunais superiores[1], com a introdução de medidas para evitar a guerra fiscal entre municípios e inclusão de novos serviços no campo de incidência do ISS.

Dentre os pontos em questão, destaca-se a alteração do local de recolhimento do tributo para os contribuintes que tem como atividade operação com cartões de crédito e débito, leasing e planos de saúde.[2] A alteração legislativa, em outras palavras, transferiu a cobrança do ISS, atualmente realizada no município do estabelecimento prestador para o município do tomador de serviço.

Após a aprovação pelo Congresso Nacional, o trecho foi vetado pelo presidente Michel Temer, sob a alegação de que esta mudança “traria uma potencial perda na eficiência e de arrecadação tributária, além de redundar em aumento de custos para empresas do setor, que seriam repassados ao custo final”.

Ato contínuo, o Congresso Nacional rejeitou o veto presidencial, mantendo a redação anterior da norma. O tema foi recebido com protestos pelas empresas afetadas que, de acordo com a nova redação da lei, devem recolher o ISS em cada um dos municípios em que prestam serviços, gerando evidente custo operacional adicional decorrente da eventual prática de alíquota superior na localidade de destino, necessidade de preenchimento de obrigações acessórias, estudo das legislações municipais entre outros.

Conforme mencionado, a guerra fiscal[3] é um dos motivos que ensejou a alteração do local de incidência do ISS, na medida em que a prática empresarial evidencia que a escolha do domicílio dos contribuintes tem forte influência na alíquota por ele praticada, ou seja, via de regra – o que é absolutamente natural – as empresas optam por fixar sua sede no local onde a tributação é reduzida, diminuindo seu custo operacional. Tal prática decorre do poder de escolha do contribuinte, e não encontra qualquer óbice na legislação tributária.

A propósito esse foi o motivo pelo qual o legislador inseriu no texto da LC 116 o artigo 8-A, que determina a alíquota mínima do ISS em 2%. Ora, se o município respeita a lei e pratica a alíquota mínima, não há qualquer impedimento na opção do contribuinte pela localidade de tributação mais favorável. Trata-se planejamento tributário.

A modificação do local de arrecadação de determinados contribuintes com objetivo de “dissipar” a arrecadação concentrada revela-se medida incoerente com o próprio texto da nova lei, que já estabeleceu a medida para evitar este cenário.

O tema foi objeto de diversas reportagens[4] publicadas recentemente na grande mídia, alertando que empresas de planos de saúde, por exemplo, poderiam deixar de atender em 70 % dos municípios brasileiros com as recentes alterações promovidas na legislação do ISS.

Pela nova regra, sendo o recolhimento realizado no município em que está localizado o tomador, passou a ser irrelevante para as atividades elencadas no artigo 3º, XXIV e XXV, da LC 116/03 a alíquota do local do estabelecimento. O reflexo direto de tal alteração, portanto, será a obrigação, decorrente da lei,

de se submeterem as empresas às legislações, regimes e alíquotas de diversos municípios[5].

Importante frisar – e isso é essencial – que a mudança do local do recolhimento decorreu da vontade do legislador, que conhece o complexo sistema tributário adotado no Brasil, cuja competência para instituição e recolhimento do ISS se concentra nas municipalidades, que podem instituir tais tributos com características, alíquotas, e obrigações acessórias específicas para a jurisdição por ele controlada.

As alterações apontadas causam verdadeira afronta a segurança jurídica do contribuinte, que constantemente é forçado a se submeter a imposições legais que dificultam e oneram a manutenção de sua atividade. Ao contrário do que se espera, tais medidas acabam inviabilizando negócios e impactando no preço dos serviços consumidos pelo cidadão comum, gerando impactos econômicos consideráveis.

Diante deste cenário, cumpre analisar se as alterações promovidas na legislação serão imediatamente adotadas ou devem respeitar os princípios constitucionais garantidores da segurança jurídica em matéria tributária. Importante frisar que independente da conclusão que se chegue nesta questão, o problema não estará afastado. De toda sorte, caso se conclua pela observância dos princípios, as prestadoras de serviço poderão ao menos se planejar para o cumprimento das novas regras, cujas consequências, até o momento, são incalculáveis.

O ordenamento jurídico brasileiro prevê alguns mecanismos para proteger o contribuinte de alterações repentinas promovidas pela legislação tributária, especialmente aquelas que instituem ou majoram tributos, concedendo-lhe prazo para que as modificações produzam efeitos. A inclusão de tais medidas no sistema tributário tem por objetivo promover a segurança jurídica dos contribuintes, característica base do Estado Democrático de Direito, especificamente no que se refere à previsibilidade da ação estatal sobre o contribuinte.

Dentre tais medidas, se destaca o princípio constitucional da não surpresa, que se subdivide nos princípios da irretroatividade da lei tributária, anterioridade e noventena. A anterioridade[6] – e isso reforça sua importância – foi reconhecida como cláusula pétrea pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI 939-7,[7] não podendo ser suprimida nem mesmo por emenda constitucional.

Naquela oportunidade a composição plena da Suprema Corte entendeu que a EC 3/93 violou “o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte(...) imutável por tratar-se de instrumento de segurança jurídica”.

Os princípios que compõem a não surpresa estão previstos no artigo 150 da Carta Magna[8]. Diante da redação do texto constitucional, não restam dúvidas acerca da necessidade de se observar os princípios acima nos casos de instituição ou majoração de tributos. Cumpre analisar, todavia, se tais mandamentos se aplicam também a outros aspectos decorrentes da legislação tributária que não revelam instituição ou majoração direta de tributo, mas desoneração indireta decorrente da alteração do sujeito ativo da obrigação tributária.

À primeira vista, poderia se sustentar que os princípios citados não devem ser observados no caso concreto, uma vez que, à luz da interpretação literal, estes apenas se aplicam quando há majoração ou instituição de tributo. Insista-se, mais uma vez, que no caso em tela, o legislador determina que o

contribuinte recolha o tributo em localidade diversa daquele em que está localizado, devendo arcar com todos os custos diretos (eventual alíquota superior à do local de residência) e indiretos (preenchimento de obrigações acessórias e estudo das legislações – compliance costs) do local onde está o tomador de serviço, ou seja, não restam dúvidas de que a lei promove relevante (e imprevisível) oneração na operação daqueles contribuintes.

A situação se torna ainda mais grave quando se analisa o caso de empresas que atuam em âmbito nacional, tendo em conta a necessidade de observância da legislação de centenas de municípios, tarefa que exigirá enorme esforço dos departamentos fiscais e custos que podem levar meses para serem levantados, implicando, inclusive, na eventual inviabilidade da atividade.

Nesse cenário, nem mesmo o contribuinte sabe quão afetada será sua operação, gerando evidente insegurança jurídica e financeira aos sócios e eventuais acionistas.

Analizando o tema à luz da *mens legis* do constituinte, entretanto, não restam dúvidas acerca do motivo da introdução dos princípios da não surpresa no ordenamento jurídico brasileiro: proteger o contribuinte, tornando a relação entre este e o estado mais clara, estável e previsível. No direito, a obrigatoria previsibilidade na relação entre as partes é denominada segurança jurídica.

O princípio em pauta, de observância fundamental em matéria tributária, não se opõe a qualquer outro princípio que justifique a alteração legal em comento, ao contrário, a segurança jurídica complementa, criando ou garantindo a manutenção de condições materiais para o exercício dos direitos fundamentais da liberdade[9].

Segundo o dicionário Caldas Aulete, “previsível” seria aquele fato “Que pode ser previsto; calculável; presumível; prognosticável”. O termo “previsto”, segundo o mesmo glossário, significa: “1. Que se previu; 2. Visto ou conhecido antecipadamente 3. Calculado ou conjeturado previamente;

A simples leitura das definições acima demonstram, por si só, que as recentes alterações legislativas não foram previstas (conhecidas antecipadamente) pelo contribuinte, que terá de alterar toda sua estrutura fiscal interna para atender ao novo regramento imposto pela LC 157/16.

Não restam dúvidas de que eram exatamente estas as situações que o constituinte objetivava proteger ao inserir no texto constitucional o princípio da não-surpresa.

A importância dos princípios tributários foi objeto de interessante lição de Luis Eduardo Schoueri:

“No direito, e especialmente no direito tributário, os princípios surgem ainda com mais vigor, já que não são apenas fruto de pesquisa do cientista, mas objeto de atividade do legislador. Do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, extraem-se normas que se prestam para indicar valores do ordenamento, positivados e que servem de vetores para o conhecimento tributário.”[10]

Humberto Ávila, ao diferenciar as regras dos princípios, ensina que ambos pertencem à categoria deôntica. Diferem porque, enquanto as regras descrevem imediatamente uma conduta, os princípios apresentam um fim (estado ideal de coisas) a partir do qual se buscam os meios. Estes servem para

promoção do fim[11].

Ao analisar a necessidade de aplicação dos princípios jurídicos, afirma o autor:

“Os princípios não são apenas valores cuja realização fica na dependência de meras preferências pessoais, como se o interprete pudesse aplicá-los apenas quando assim o desejasse. Os princípios, ao invés disso, instituem o dever de adotar comportamentos necessários à realização de um determinado estado de coisas. O essencial é que, mesmo o caso dos princípios, o que for necessário para promover o fim devido[12].

Um olhar mais atento, portanto, afasta qualquer dúvida de que se o fim (valor) perseguido pelo constituinte ao inserir no texto constitucional os princípios limitadores do poder de tributar objetiva evitar a surpresa do contribuinte ao ver o custo de sua operação crescer de forma vertiginosa do dia para a noite, estes deveriam ser aplicados neste caso.

Assim, ainda que a hipótese em apreço (alteração do local de pagamento) não esteja expressamente elencada na Constituição Federal, não se pode cogitar o afastamento dos princípios limitadores do poder de tributar, tendo em vista a evidente oneração decorrente da nova sistemática. Nesses termos, nada obstante tenha a lei maior concedido liberdade ao legislador infraconstitucional para criar a sistemática de recolhimento do ISS, esta deve ser exercida de forma coerente com o disposto na Constituição, sob pena de inconcebível afronta ao Estado de Direito[13].

Neste ponto, é fundamental a lição de Humberto Ávila:

“No que se refere à modificabilidade das normas, a calculabilidade deve ser entendida como a elevada capacidade de prever o espectro das consequências jurídicas que normas futuras poderão atribuir aos fatos regulados por normas passadas: embora o Poder Legislativo tenha competência para inovar o ordenamento jurídico, os direitos fundamentais só serão efetivamente respeitados se as inovações não forem bruscas, drásticas e desleais. Assim, não há calculabilidade quando o contribuinte, embora deva saber que a norma pode futuramente mudar, não apresenta condições de saber dentro de que limites ou em que medida aquela será alterada”.[14]

Ainda que não restem dúvidas acerca da necessidade de aplicação da anterioridade do ponto de vista técnico, o STF deixou de aplicar tais mandamentos em diversas oportunidades, inclusive em casos de evidente majoração de tributo, motivo pelo qual se alerta para o possível afastamento dos princípios pela corte, caso provocada a se manifestar sobre a matéria.

Nesse contexto, ainda que caso idêntico não tenha sido objeto de análise pelo STF, vale mencionar o entendimento firmado pela corte ao decidir sobre a aplicação dos princípios em tela. Um caso de destaque tem por objeto a aplicação dos princípios da anterioridade e noventena à revogação de benefícios fiscais. A jurisprudência do tribunal, em diversas oportunidades,[15] se valeu da interpretação literal dos princípios para fundamentar o afastamento de tais mandamentos.

Importante frisar que o entendimento apresentado foi recentemente alterado pela 1ª Turma daquela corte, que em 2014 decidiu favoravelmente ao contribuinte entendendo pela necessidade da observância dos

princípios limitadores nestas hipóteses[16].

O fundamento adotado pelos ministros merece ser reproduzido, na medida em que reflete o que defendemos neste trabalho. Naquela oportunidade, se afastou a interpretação literal do texto constitucional para aplicar a interpretação teleológica no sentido de ser a segurança jurídica a razão central dos princípios limitadores da tributação.

Nesse sentido, o voto dos ministros Marco Aurélio[17] e Luís Roberto Barroso:

(Min. Luis Roberto Barroso) A ocasião é oportuna para revisitar a jurisprudência da Corte, que foi muito bem retratada pela divergência. A concepção de anterioridade que me parece mais adequada é aquela afeta ao conteúdo teleológico da garantia. O princípio busca assegurar a previsibilidade da relação fiscal ao não permitir que o contribuinte seja surpreendido com um aumento súbito do encargo, confirmando o direito inafastável ao planejamento de suas finanças. O prévio conhecimento da carga tributária tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia da certeza do direito.

Ainda que o entendimento mais recente seja favorável ao contribuinte, não se pode esquecer que se trata de precedente isolado, contrariando as decisões anteriormente proferidas. A produção de efeitos de tais alterações certamente serão objeto de importantes debates jurídicos – principalmente pelo potencial econômico dos contribuintes envolvidos – e merecem ser objeto de reflexão por parte da comunidade jurídica.

Em última análise, ainda que a eventual aplicação dos princípios limitadores do poder de tributar não solucione de forma definitiva o cenário apresentado, não restam dúvidas de que estes devem ser observados diante das recentes alterações promovidas na LC 116/03, em nome da segurança jurídica do contribuinte e do dever de aplicação dos princípios constitucionais, que constituem um valor a ser perseguido, independente de sua literalidade.

[1] Destaque-se, neste ponto, o caso leasing – RE 592.905/SC. Repercussão Geral Reconhecida. Rel. Min. Eros Grau. Pub 06.08.10

[2] Artigo 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;”(...)4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados (...)

[4] *Folha de São Paulo*. “Plano de Saúde diz que pode sair de 70% das cidades com o novo ISS” disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/06/1889248-plano-de-saude-diz-que-pode-sair-de-70-das-cidades-com-novo-iss.shtml>; Valor Econômico. “Plano de Saúde pode deixar 70% das cidades com o novo ISS, diz Abramge”. Disponível em: <http://www.valor.com.br/empresas/4988314/plano-de-saude-pode-deixar-70-das-cidades-com-novo-iss->

diz-abramge;

[5] Caso semelhante se deu quando entrou em vigor o Convênio Confaz 93/15 que determinava o recolhimento do ICMS ao local de destino nas vendas do comércio eletrônico, em detrimento da norma anterior que previa o pagamento unicamente no local da sede do contribuinte. Naquela oportunidade diversas empresas, especialmente as de pequeno porte, anunciaram o fim das operações pela complexidade que a nova regra acarretaria. O STF suspendeu, naquele caso, a aplicação das regras para as empresas do Simples Nacional.

[6] O conceito de anterioridade apresentada por Sacha Calmon merece ser destacado: “O princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades” COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2012. P .173

[7] STF. ADIn 939-7. Rel. Min Sydney Sanches, Pub. 17.12.93

[8] Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:(...)“III – cobrar tributos: (...)b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”

[9] ÁVILA. Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2016 p. 682

[10] SCHOUERI. Luis Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. 6ª Ed. Editora Saraiva: São Paulo. p. 291

[11] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros. 2009. p. 139.

[12] Op. Cit. p. 141

[13] Sobre a coerência do legislador, vale a leitura do texto “O Postulado do Legislador Coerente e a não cumulatividade das contribuições” AVILA, Humberto. In Valdir de Oliveira Rocha(org.) *Grandes Questões do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v 11, p. 175-183

[14] Op. Cit. p. 270

[15] STF ADI 4.016-PR. Pleno. Rel Min Gilmar Medes, Pub. 24.04.2009

[16] Supremo Tribunal Federal.RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, 1ª Turma, julgado em 02/09/2014, PUB 18-11-2014

[17] (Min. Marco Aurélio) “Continuo convencido de que as duas espécies de anterioridade – a anterioridade alusiva ao exercício e a nonagesimal – visam evitar que o contribuinte seja surpreendido. Se, de uma hora para outra, modifica-se o valor do tributo, muito embora essa modificação decorra de

cassacção de benefício tributário, há surpresa. Por isso, entendo que, buscando o objetivo maior do Texto Constitucional, é observável a anterioridade.”

Date Created

02/07/2017