Opinião: Revogação da CPRB em 2017 desequilibra relação tributária

Nos termos da legislação de regência, todos devem contribuir para a seguridade social do nosso país, como empresas, empregados, sócios etc. No caso das empresas, a contribuição incide sobre um percentual calculado com base na chamada “folha de pagamentos[1].

Contudo, em 2011, o governo instituiu uma nova (por assim dizer) modalidade ou vertente da contribuição: a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Nesse sentido, foi determinado que empresas de alguns setores da economia passassem a contribuir para a Seguridade Social por meio da aplicação de uma alíquota sobre o valor de sua receita bruta, em substituição às contribuições incidentes sobre a folha de salários. Essa nova forma de cobrança foi denominada “Regime de Desoneração da Folha”, já que o intuito por trás da medida seria justamente, em tempos de crise financeira do país, reduzir os encargos sobre a mão-de-obra, desestimulando o desemprego.

Com a Lei 13.161/2015, o regime passou a ser facultativo: as empresas deveriam manifestar sua opção preferida no início do ano (CPRB ou contribuições sobre a folha de salários), sendo que a opção adotada seria irretratável para todo o ano-calendário.

Ocorre que, em que pese a opção de diversas empresas pelo recolhimento da CPRB, válida e irretratável para todo o ano de 2017, o Governo editou a Medida Provisória nº 774/2017, publicada em 30/03/2017, que revogou os dispositivos que previam a possibilidade de contribuição pelo regime de desoneração[2].

Em outras palavras, o mesmo poder que determinou que a opção pelo regime de recolhimento da contribuição previdenciária seria irretratável por todo o exercício, “retratou” a opção realizada pelos contribuintes da CPRB, compelindo-os, em pleno decorrer do exercício (1º.7.2017), a voltar para o regime ordinário de recolhimento da contribuição sobre a folha de salários.

A produção de efeitos da Medida Provisória 774/2017, projetada para o primeiro dia do quarto mês subsequente à sua publicação, teve a evidente finalidade de evitar que os contribuintes alegassem a violação da anterioridade nonagesimal[3], , procurando fazer crer, com isso, que teriam sido observados os pressupostos constitucionais para a revogação da CPRB.

A questão que colocamos, porém, diz respeito ao seguinte aspecto: a regra da anterioridade nonagesimal, por si só, é suficiente para conferir a necessária segurança jurídica ao contribuinte frente a modificações de sua carga tributária? Ou haveria um outro conjunto de princípios a serem observados pelo Poder Público em casos específicos nos quais a observância da regra da anterioridade não seja suficiente para conferir segurança ao contribuinte?

Em nossa opinião, a regra da anterioridade nonagesimal não esgota o conjunto de normas que visam à proteção do contribuinte diante da majoração ou instituição de tributos, notadamente se considerarmos que, acima de tais regras, está o princípio da segurança jurídica (que impõe um estado de calculabilidade e previsibilidade que, muitas vezes, poderá não ser atingido apenas e tão somente com base na regra da anterioridade).

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

É o que debatemos a seguir.

A revogação trazida pela Medida Provisória 774/2017, objeto de discussão no Poder Legislativo, notadamente no que tange à definição do seu marco inicial[4], tem preocupado os empresários em razão do curto espaço de tempo até a sua entrada em vigor (1º/7/2017). As principais queixas, aliadas ao aspecto financeiro, dizem respeito à imposição do Governo Federal de compelir as empresas a retornarem ao regime ordinário neste exercício, quando se tratava de opção irretratável.

Abaixo, analisaremos se o abalo da confiança dos contribuintes em face do Fisco foi de intensidade suficiente para recorrer à sua proteção à luz do princípio da segurança jurídica. Aprofundamos a análise para apontar alguns institutos a serem invocados para assegurar o direito dos contribuintes optantes pela CPRB de permanecer em tal regime até o final de 2017.

Vertrauenschutz
Princípio da proteção da confiança legítima. Trata-se de regra que busca resguardar o valor da segurança jurídica frente à ação estatal eventualmente desenfreada ou sem as cautelas suficientes, protegendo as expectativas legitimamente incorridas pelos particulares em função das ações e condutas do Estado.

Invoca-se a proteção da confiança legítima como fator a atenuar as sequelas que a aplicação mecânica do princípio da legalidade poderia causar, resguardando, de um lado, aqueles que agiram de boa-fé e responsavelmente e desestimulando, do outro, o comportamento irresponsável ou desleal das autoridades públicas.

O princípio da confiança legítima comporta, portanto, um sentido que tende a sobrepor a segurança jurídica à legalidade, especialmente em virtude de modificações legislativas bruscas que não assegurem garantias suficientes de previsibilidade e transição[5].

Sem dúvidas, a conduta do Governo de compelir as empresas a alterar o seu regime de tributação no curso do exercício representa quebra não apenas de expectativa legítima, mas, efetivamente, de confiança do contribuinte no Poder Público. A segurança jurídica, nessas circunstâncias, deve se sobrepor à aplicação cega e mecânica da Medida Provisória 774/2017.

Tu quoque e venire contra factum proprium
"Até tu" e a vedação ao comportamento contraditório. Dentre as regras gerais de Direito não escritas, encontram-se o tu quoque, que consiste na proibição de que a parte que não tenha cumprido com suas obrigações possa exigir da outra parte o cumprimento das obrigações que lhe cabiam, e o venire contra factum proprium, que consiste na vedação do comportamento contraditório.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

No âmbito do Direito Tributário e, especificamente, no caso da CPRB 2017, estes institutos levam à necessária indagação: é admissível que o próprio ente que criou determinado regime de tributação e estabeleceu o caráter irretratável de sua opção por todo o exercício de um ano, o revogue no curso deste ano? Certamente se está diante de comportamento contraditório, com prejuízo da parte mais fraca. Ressalte-se que não se trata de hipótese em que o contribuinte se aproveita de eventual benefício fiscal que vem a ser revogado. Ao contrário, trata-se de todo um regime de tributação devidamente previstopor lei.

Do outro ponto de vista
O Superior Tribunal de Justiça já examinou diversas vezes a possibilidade de migração de regimes tributários (lucro presumido para o lucro real, apuração de crédito-presumido de IPI para regime substitutivo, entre outros) na perspectiva do contribuinte como parte interessada[6].

Nessas ocasiões, a corte entendeu ser "inviável a migração de regime fora dos prazos estabelecidos, porquanto restringida não apenas pelos imperativos legais impostos na lei, mas também pelos imperativos de organização administrativa e orçamentária. A alteração de regime produz efeitos bem mais amplos do que a simples forma de apuração. Certamente a opção é deixada à escolha do contribuinte, mas há regras de forma e de tempo para seu exercício, cabendo-lhe certificar-se de que a opção que vem a fazer é a mais benéfica. A opção por regime menos vantajoso não lhe confere direito à revisão, nem mesmo no exercício a que se refere, e menos ainda com efeitos retroativos. A jurisprudência desta Corte firma-se no sentido de repelir a alteração de regimes tributários perpetrada ao livre anseio do contribuinte, em descompasso com a legislação de regência, pois não se pode conceber que somente o contribuinte seja beneficiado na relação jurídico-tributária sem que também se preserve os interesses do Fisco, especialmente quando já considerada a livre manifestação de vontade do optante".

Ora, a mesma escolha consciente, observância à legislação, consideração aos amplos efeitos na alteração de regime e preservação dos interesses da parte contrária esperada dos contribuintes nas hipóteses acima deve ser – e em dimensões muito maiores – aguardada do Poder Público. Da mesma forma, espera-se que a jurisprudência seja coerente com o entendimento anteriormente manifestado e o aplique de forma ainda mais incisiva ao Fisco, com ênfase na preservação dos interesses do contribuinte, tal qual foi feito na situação invertida.

O caso Súmula 584
A Súmula 584 do STF traz o seguinte enunciado: "ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração". Com base nesse entendimento, o STF reafirmava a possibilidade da União majorar o imposto de renda apurado em 31 de dezembro com base em leis editadas no mesmo ano-base em que auferidos os rendimentos, sem que isso violasse a regra da anterioridade, uma vez que o fato gerador do tributo somente ocorreria no último dia do ano.

Todavia, ao examinar o caso envolvendo a majoração do imposto de renda sobre o lucro das exportações incentivadas, o Plenário do STF entendeu que a modificação introduzida somente poderia produzir efeitos em relação ao lucro apurado no ano-base subsequente. Isso porque, nesse caso específico, a anterior redução do imposto de renda teria tido motivação extrafiscal, levando a que a empresa, no curso do ano, apurasse o lucro de forma segregada. Assim, "[a] possibilidade de alteração de alíquotas, após o

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Poder Público ter alcançado o seu desiderato com o incentivo, quebra o liame básico da confiança que deve nortear as relações comerciais"[7].

Também nessa hipótese, o STF levou em consideração a insuficiência da regra da irretroatividade (limite constitucional explícito ao poder de tributar) para conferir, no específico caso envolvendo a majoração do imposto de renda incidente sobre o lucro das operações incentivadas, a necessária segurança jurídica do contribuinte.

Do acima exposto, temos que a regra constitucional da anterioridade nonagesimal não esgota, em si, o conjunto de normas tendentes à imposição de limites ao poder de tributar, notadamente no que diz respeito à observância da segurança jurídica (sob as perspectivas da previsibilidade e da mensurabilidade da tributação).

Nesse sentido, a Medida Provisória nº 774/2017, cujos efeitos foram projetados para o primeiro dia do quarto mês subsequente à sua publicação, é inconstitucional no que diz respeito à sua aplicação no ano-calendário de 2017, tendo em vista a manifesta ofensa ao princípio da segurança jurídica.

Vale sempre lembrar que o poder de tributar do governo não consiste em livre faculdade de arrecadar dinheiro aos cofres públicos acima do Estado de Direito. O Poder Público que cria as regras do jogo está também sujeito às regras que criou. Caso se tratasse de contrato firmado entre a Administração e administrado, não estaria a Administração obrigada aos termos do contrato que celebrou? Quanto mais se tratando de lei imposta pelo Poder Público aos contribuintes, deve o Fisco honrar os termos que ele próprio determinou.

[1] De acordo com o artigo 22, incisos I e III, da Lei 8.212/1991, a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, é de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato, ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa e sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, aos segurados contribuintes que lhe prestem serviços.
[2] As opções foram mantidas para as empresas de construção civil e do setor hoteleiro.
[3] Conforme o art. 195, §4º, da Constituição Federal, as contribuições destinadas à Seguridade Social só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.
[4] A MP nº 774/2017 teve o seu prazo de vigência prorrogado por 60 (sessenta) dias a partir de 23.05.2017, conforme Ato n. 28, de 22.05.2017, do Presidente do Congresso Nacional. Há, no âmbito do Senado Federal, propostas no sentido de postergar os efeitos de tal revogação para o ano de 2018, as quais ainda pendem de deliberação.
[5] RIVAS DE SIMONE, Diego Caldas. Segurança Jurídica e Tributação: da certeza do direito à proteção da confiança legítima d contribuinte. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
[6] REsp 1266367/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

26/11/2013, DJe 09/12/2013, AgRg no REsp 1119893/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2013, DJe 01/08/2013, REsp 1002855/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/04/2008, DJe 15/04/2008, entre outros.
[7] Trecho de voto do Min. NELSON JOBIM no Recurso Extraordinário nº 183.130 (Pleno, j. 25.09.2014).

Date Created
14/07/2017

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.