

Pela segurança jurídica na fixação da competência tributária do ISS

Em defesa do veto parcial ao Projeto de Lei do Senado nº 386/12¹, que altera as regras de atribuição da competência tributária para cobrança do ISS

São Paulo, 07 de março de 2016

O Congresso Nacional aprovou mudanças na Lei Complementar nº 116/03 que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Dentre as mudanças está a inclusão² de novo § 4º ao art. 3º da referida lei criando a possibilidade de alteração da competência tributária do ISS do local do estabelecimento do prestador do serviço para o local do estabelecimento do tomador. Isto ocorrerá, segundo a lei aprovada, na hipótese em que o município que detém a competência originária desrespeitar a alíquota mínima de 2%, ou mudar a base de cálculo do imposto de forma com que a alíquota efetiva seja inferior ao mencionado percentual. Esta e outras alterações representam o esforço do legislador em dirimir ou ao menos “mitigar a guerra fiscal entre os entes federados”, restabelecendo o princípio da “igualdade entre os entes tributantes do ISS”, conforme justificou o senador Romero Jucá (PMDB/RR), autor do projeto.

A Associação Brasileira das Empresas de Software (Abes), a Federação das Associações das Empresas Brasileiras de Tecnologia da Informação (Assespro) e a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom) reconhecem a importância e defendem as medidas que eliminem ou reduzam conflitos federativos. No entanto, pela presente missiva, **as entidades vêm defender o veto ao mencionado § 4º ao art. 3º na redação aprovada pelo Congresso Nacional, bem como o veto ao inciso III do § 2º do art. 6º que possui o mesmo alcance e que faz referência ao dispositivo anterior**³, pois a mudança, além de não solucionar a questão de fundo supramencionada, (i) fere o princípio da repartição dos poderes ao indevidamente delegar – com ônus – à iniciativa privada o papel de fiscalizar o cumprimento da legislação por parte do administrador público municipal; (ii) viola os limites constitucionais atribuídos ao legislador complementar; e (iii) traz grande insegurança jurídica com impactos econômicos potencialmente elevados às empresas brasileiras prestadoras de serviços, em especial às empresas de tecnologia.

I – A mudança fere o princípio da separação dos Poderes (arts. 31 e 127 da CF/88)

O texto aprovado não prevê como se dará o reconhecimento do descumprimento da regra da alíquota mínima, delegando de forma implícita e inconstitucional, a atribuição de fiscalização do cumprimento da lei às empresas prestadoras e tomadoras de serviços. Esta delegação implícita ocorre porque o ônus de recolher o ISS recai sobre o particular, que estará à mercê da imposição do débito tributário por outra unidade federativa que não aquela que detém a competência originária.

A Constituição Federal de 1988 dispõe no art. 31 que a fiscalização do município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei. Esse sistema fiscalizatório é composto por diversos órgãos, dentre os quais os tribunais de contas dos Estados e dos municípios. Ademais, dispõe o art. 127 da Carta Magna que incumbe ao Ministério Público, instituição essencial à função jurisdicional do Estado, a defesa

¹ O Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012, de autoria do senador Romero Jucá (PMDB/RR), ao tramitar na Câmara dos Deputados para revisão recebeu a numeração de PLP 366/13. Aprovado na Casa Revisora com mudanças, a matéria retornou ao Senado Federal sob a denominação de Substitutivo da Câmara dos Deputados (SCD) nº 15, de 2015, ao Projeto de Lei do Senado nº 386, de 2012 (Complementar).

² O excerto que aqui se defende o veto foi proposto e aprovado no Senado Federal, tendo sido referendado *ipsis litteris* pela Câmara dos Deputados, nos seguintes termos: “§ 4º Na hipótese do descumprimento do caput ou do § 1º, ambos do art. 8º-A desta Lei Complementar, o Imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado.”

³ Assim como o excerto anterior, este inciso III ao § 2º do art. 6º foi aprovado pela Casa de Origem e referendado pela Casa Revisora na íntegra – em termos formais e materiais, com a seguinte redação: “III – a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º da Lei Complementar.”

da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis. Desta forma, a inexistência de processo objetivo e público para aferir eventual descumprimento da lei por parte do administrador municipal deixa vulneráveis os inúmeros empreendimentos Brasil afora, que terão a indevida incumbência de fiscalizar todas as prefeituras em que estejam estabelecidos, algo que num país com mais de 5 mil municípios tornar-se-á tarefa hercúlea e desarrazoada.

Compete às autoridades públicas constituídas a fiscalização do cumprimento da Constituição Federal, das leis ordinárias e complementares, bem como o cumprimento das demais normas de natureza pública. Os poderes próprios de Estado consistem na edição, aplicação e fiscalização das leis. Assim, a edição de lei complementar que imponha aos particulares o dever de fiscalizar – atribuindo-lhes ônus neste mister – a atuação de administrador público municipal no cumprimento de regras tributárias de competência exclusiva e indelegável do Estado a exemplo da observância da base de cálculo e aplicação de alíquotas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), padece de grave inconstitucionalidade ao flagrantemente violar o princípio da repartição de poderes.

II – A mudança viola os limites constitucionais atribuídos ao legislador complementar (arts. 146 e 156 da CF/88)

A definição da competência tributária deve vir expressamente definida em lei complementar. Dispositivo de lei que defina a competência tributária *a posteriori*, ou seja, após a ocorrência de fato futuro e incerto, representa violação do princípio da legalidade por não definir *a priori* onde se dará a cobrança da exação.

A CF dispõe que cabe à lei complementar dirimir eventuais conflitos de competência entre as unidades políticas, e, portanto, ao legislador complementar a escolha dentre os diversos possíveis elementos de conexão disponíveis para que, a seu critério, represente a melhor opção para dirimir os conflitos de competência. Dentre os elementos de conexão objetivamente previstos na Lei Complementar nº 116/03 estão, conforme o caso, o local do estabelecimento do prestador, o local da prestação do serviço, o local dos bens a que se refere o serviço, o local do domicílio do tomador do serviço e o local da fruição do resultado do serviço. Ao inserir novo elemento de conexão baseado em fato não objetivo, futuro e incerto, tal qual suposto descumprimento da legislação por parte do administrador público a fim de se firmar a competência para a cobrança do ISS, o legislador viola garantias fundamentais dos contribuintes como o princípio da legalidade e, ao invés de dirimir conflitos, apenas os promove.

O projeto aprovado vai além dos limites estabelecidos pelo inciso III do § 3º do art. 156 da CF, quando ao invés de regular “a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”, **prevê a alteração da atribuição da competência tributária** quando ocorrer o descumprimento da legislação. Assim, quando da edição de leis ordinárias e complementares, compete ao legislador a observância dos seguintes princípios informadores:

- a) facultatividade, ou seja, a CF não obriga os entes federados a exercitarem suas competências. Desta forma, é prerrogativa do ente exercer sua competência tributária de forma parcial – o ente detém o poder e não o dever de instituir tributo;
- b) intransferibilidade, ou seja, a competência não se transfere a outro ente tributário, eis que não há competência concorrente para instituir tributo; desta forma, o não exercício da competência, por si só, não tem o condão de transferi-la a outro ente da federação;
- c) inalterabilidade, ou seja, a autonomia legislativa dos entes federados não tem capacidade para alterar diretrizes preconizadas pelo texto constitucional; assim, ao atribuir competência tributária a um ente federativo, não cabe à lei complementar “retirar” tal competência tributária e muito menos condicionar tal competência a fato futuro e incerto sob pena de violar o pacto federativo, reconhecido como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, I da CF; e
- d) irrenunciabilidade, ou seja, o ente federativo não pode renunciar, ainda que por intermédio de lei ou outro ato qualquer, a competência tributária a ele atribuída.

Tais princípios decorrem do entendimento da própria doutrina tributária constitucional, e, igualmente, têm sido abordados e explicitados pelos ministros do STF, assim como foi feito na decisão cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2238.

III – A mudança viola a ordem econômica constitucional e o princípio da livre iniciativa (arts. 1º, IV, e 170 da CF/88)

Como mencionado acima, a instituição de competência tributária condicionada a fato futuro e incerto impõe severa insegurança jurídica às empresas prestadoras e tomadoras de serviços no Brasil, além de potencializar a deletéria prática da bitributação, uma vez que a lei estimulará o conflito de entendimentos entre as unidades federativas. Não é razoável esperar que a autoridade municipal que infrinja a lei complementar reconheça tal fato e abstenha-se de cobrar o ISS. Ao mesmo tempo, os municípios onde se localizam os tomadores dos serviços ver-se-ão rotineiramente tentados a tributar as empresas alegando suposto descumprimento da lei no município de origem. A regra, portanto, cria um nefasto estímulo ao ambiente tributário nacional, onde obviamente o ônus recairá sobre as empresas que geram renda, empregos e bem-estar por meio de seus serviços.

A bitributação, como dito, desestimula o investimento e a criação de empreendimentos inovadores, pois captura recursos que passarão a ser direcionados para o pagamento de impostos indevidos ou para sustentar a judicialização das discussões. Embora o dispositivo cujo veto ora se pleiteia seja nefasto para todas as empresas tomadoras de serviços de terceiros (já que a referida regra atribui aos tomadores de serviços a obrigação de identificar se o prestador está situado em um município que viola o preceito da alíquota mínima de ISS), o setor de TIC por ser dinâmico, inovador, e, diante do aprofundamento do uso de softwares atrelados a serviços baseados na nuvem, poderá ser severamente impactado pela sanção da regra insculpida no § 4º do art. 3º na redação aprovada pelo Congresso Nacional. Portanto, reitera-se o pedido pelo veto do mencionado dispositivo, a bem da ordem jurídica constitucional e do interesse público.

Finalmente, há de se ressaltar que a alteração aprovada pelo Congresso Nacional tem o potencial de repetir, desta vez no setor de serviços, os danos econômicos provocados às empresas de comércio eletrônico quando da fixação de diretrizes para o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais de e-commerce. A alteração promovida pelo Confaz foi questionada pela OAB junto ao STF na ADI 5.464, sendo que o ministro Dias Toffoli concedeu liminar para suspender a eficácia de cláusula do convênio do Confaz. Segundo o ministro, além de invadir campo da lei complementar, o convênio do Confaz apresentava risco de prejuízos aos negócios com perda de competitividade e até possível cessação das atividades econômicas.

A norma aprovada pelo Congresso Nacional representa retrocesso na busca por simplificação fiscal, redução de custos em prol da produtividade nacional e, mais ainda, prejudica o desenvolvimento de negócios digitais e inovadores, adicionando ainda outro gravame à competitividade da economia brasileira como um todo, razão pela qual reitera-se o pedido pelo veto ao § 4º do art. 3º do Projeto de Lei do Senado nº 386/12, bem como ao inciso III do § 2º do art. 6º, conforme razões mencionadas acima.