

ISS no destino obedece anterioridade e impede cobrança na origem



No último dia 11 de agosto (Dia do Advogado), a convite do meu ilustre e

querido amigo Fabio Artigas Grillo, participei de um simpósio, em Curitiba, sobre tributação das cooperativas de saúde, em que falei sobre o “aspecto territorial do ISS das operadoras de plano de saúde e a Lei Complementar 157/2016”.

Trata-se da desastrosa transferência de competência tributária promovida pela referida lei complementar, do município em que localizado o estabelecimento prestador para aquele, ou aqueles, em que localizados os tomadores dos serviços, não só relativa aos serviços de planos de saúde em geral (que eram o objeto da minha palestra), mas a vários outros^[1], tais como os prestados pelas empresas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos nos subitens 15.01, 10.04 e 15.09 da lista anexa à Lei Complementar 116/03.

Já tive a oportunidade de comentar [nesta coluna](#) a absoluta inadequação dessa transferência de competência tributária para o município em que localizado o tomador do serviço.

De fato, entre os elementos de conexão colocados à disposição do legislador complementar para dirimir possíveis conflitos de competência municipal relativos à incidência do ISS (local do estabelecimento prestador, local em que o serviço é prestado, local do bem objeto da prestação do serviço, local da fruição do resultado do serviço e local do domicílio do tomador do serviço) este último, o do domicílio do tomador, por ser o que menor relação guarda com a circulação de riqueza que se pretende tributar, deve ser adotado somente em situações pontuais e excepcionais.

Tanto assim que, até o advento da LC 157/16, esse critério era aplicado em apenas três hipóteses: serviços importados; vigilância, segurança ou monitoramento de pessoas (subitem 11.02); e fornecimento de mão de obra (subitem 17.05).

Note o leitor que as situações acima refletem ora hipóteses em que não há a possibilidade da adoção de qualquer outro elemento de conexão para a definição da respectiva competência tributária (os serviços

importados, por exemplo, em que não há alternativa ao legislador complementar que não a de atribuí-la ao município em que localizado o beneficiário do serviço importado), ora hipóteses em que, pela natureza dos serviços e pela forma como são prestados, o município em que localizados os respectivos tomadores é mesmo o que denota maior conexão com a circulação de riqueza que se pretende tributar.

Não é isso, contudo, o que ocorre com os serviços de planos de saúde nem com os demais serviços abrangidos pela nova regra a que me referi acima. Pelo contrário, pela lógica definida na jurisprudência firmada pelo STJ na definição do município competente para cobrar o ISS nos serviços prestados no âmbito dos contratos de *leasing* (Resp 1.060.210 – SC), forçosa é a conclusão de que tal competência deveria ter sido atribuída ao local onde se comprovasse haver unidade econômica ou profissional com poderes decisórios suficientes à prestação do serviço, e não onde localizado o respectivo tomador.

Mas não seria essa uma decisão que estaria inserida no âmbito de discricionariedade do legislador complementar? Perguntar-se-ia o leitor.

Sim, seria. Contudo, de tal discricionariedade não é de se admitir que decorra um cenário de caos, em que o custo de conformidade para o contribuinte passe a ser tamanho, que onere em demasiado, ou até mesmo inviabilize, a própria prestação do serviço!

E foi isso, exatamente, o que passou a ocorrer com os prestadores dos serviços “agraciados” com essa nova regra, que deverão se adequar às mais diversas legislações relativas a obrigações principais e, principalmente, acessórias, de mais de 5 mil municípios!

Isso para não falar da conseqüente perda de qualidade, ou até mesmo da impossibilidade da prestação desses serviços, de que passarão a ser vítimas os seus consumidores, pois, de acordo com recente [publicação na imprensa](#), as operadoras de planos de saúde ameaçam deixar de prestar os seus serviços em 70% dos municípios, pelo fato de que, em cerca de 3,8 mil deles, há menos de 1 mil clientes beneficiários, o que retiraria a razoabilidade da relação custo-benefício.

Razoabilidade! Essa é a palavra. Ela inclusive denomina o princípio cuja violação, a meu ver, fere de morte essa inadmissível transferência de competência tributária para os municípios em que domiciliados os tomadores desses serviços.

De fato, não é de se admitir como válida regra que imponha aos seus destinatários a impossível e hercúlea tarefa de se adaptar às mais descontraídas e estapafúrdias normas burocráticas, relativas à emissão de notas fiscais e ao cumprimento de todas as demais obrigações acessórias em vigor nos milhares de municípios onde localizados os tomadores desses serviços. Tudo isso com o único e infundado objetivo de transferir a competência de cobrar tributos a um município que, entre todos os envolvidos, é o que menos demonstra relação direta com a circulação de riqueza que se pretende tributar.

Senão, vejamos: de um lado, temos o município da localização do estabelecimento prestador, onde “a relação é perfectibilizada” e se comprova haver unidade econômica ou profissional que se utiliza de todos os serviços públicos e infraestrutura locais, gera empregos e circulação de riqueza e, ainda, concentra poderes decisórios suficientes ao exercício das atividades que constituem o núcleo dos serviços que configuram fato gerador do tributo (elementos esses que foram fundamentadores da definição pelo STJ do município competente para a cobrança do ISS em serviços de *leasing*, como

vimos acima); de outro, temos outro município cuja única e pífia contribuição é a de ter domiciliado no seu território o tomador do respectivo serviço.

É razoável transferir a competência tributária de um para outro? Claro que não.

Essa constatação aliada ao intransponível transtorno operacional burocrático acarretado para as vítimas dessa nova regra torna absolutamente questionável a norma de que tratamos, tendo em vista que, como dito, dela decorre frontal violação ao princípio da razoabilidade.

Como muito bem declarou o ministro Fux, em voto proferido no REsp 728.999/PR (DJ de 26/10/2006), “escapa à razoabilidade ‘aquilo que não pode ser’ (...). Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado”.

No mesmo sentido, a doutrina de Ruy Barbosa Nogueira:

“No que se refere ao objeto, não deve o legislador pretender excesso de prestação, deve procurar tributar proporcionalmente de acordo com a capacidade contributiva; também o aplicador não pode exigir mais do que devido nos termos da lei *e na obrigação acessória não deve exigir o impossível, o impraticável*” (Nogueira, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 150).

Mas, mesmo que se admita, somente para argumentar, válida essa nova e questionável atribuição de competência, há algumas importantes considerações acerca da eficácia tanto das normas que atualmente regem a matéria no município de origem, quanto das que a regerão no de destino, que merecem atenção.

Como todos sabem, por força de norma constitucional (artigo 146, I, da CF/88), cabe exclusivamente à lei complementar dispor sobre a forma como devem ser dirimidos conflitos de competência entre os entes políticos tributantes que compõem a federação.

Ao reger essa e as demais matérias elencadas no acima citado artigo 146, a lei complementar se reveste da natureza de lei nacional, e não de lei federal. E, nessa qualidade, ela dá eficácia e fundamento a todas as normas federais, estaduais e municipais que tratem de questões relacionadas àquelas matérias.

Em outras palavras, por serem matérias cuja regulação é reservada à lei complementar, as leis ordinárias das três esferas de tributação não podem dispor de forma contrária ou diversa das determinações impostas pelo legislador complementar.

Por essa razão, a eficácia daquelas leis ordinárias encontra fundamento único na lei complementar de regência e assim perdurará enquanto esta lei estiver em vigor ou continuar dispondo sobre a respectiva matéria da mesma forma. Revogada ou alterada a lei complementar, as normas ordinárias que nela encontravam fundamento cessam de produzir quaisquer efeitos, de imediato.

É o que nos ensina o nosso saudoso mestre Geraldo Ataliba:

“(...) a superveniência de uma lei complementar, numa matéria que lhe seja própria, *paralisa a eficácia das leis estaduais ou municipais que estejam em contrário com suas normas*, o que coloca

o legislador estadual ou municipal na obrigação de reformular a legislação, fazendo nova lei. Só daí é que se poderá reputar modificada a ordem jurídica estadual ou municipal para ser, depois, exigido aquele tributo de acordo com a modificação” (II Curso de Especialização em Direito Tributário, Universidade Católica de São Paulo, 1971, notas taquigráficas).

E José Souto Maior Borges:

“(…) se a eficácia da lei tributária estadual ou municipal é suspensa ou paralisada com o advento da lei complementar tributária (...) *a vigência desta provoca, por si só, o surgimento de um vácuo na legislação estadual ou municipal* (...) correspondente ao campo (...) que, enquanto não preenchido (...) ficará inexplorado, porque ineficaz a respectiva legislação. *O tributo terá a sua eficácia paralisada e pois não poderá ser exigido*” (*Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais: EDUC, 1975, p. 60/61).

No caso em exame, o que temos, portanto, é que, desde a data da derrubada do veto presidencial, pelo Congresso Nacional, aos dispositivos da LC 157/16 que promoveram a alteração da competência tributária para a cobrança do ISS sobre os serviços em questão (publicada no *Diário Oficial da União* de 1º/6/2017), a respectiva norma de incidência do município de origem, onde localizados os estabelecimentos prestadores, deixou de produzir efeitos, retirando das autoridades fiscais locais o poder de cobrar o ISS que antes lhes cabia^[2]. De fato, a perda do fundamento antes existente em lei complementar promove a cessação, de imediato, da eficácia da lei municipal que permitiria a incidência do imposto, no município de origem.

Perguntar-se-ia, então, o leitor: o princípio da anterioridade (ou princípio da não surpresa, como preferem alguns), aliado ao fato de haver previsões orçamentárias locais que partiram do pressuposto de que as receitas correspondentes àquelas incidências seriam auferidas durante todo o período (e não apenas em parte dele), não impediriam essa cessação imediata a que me referi acima, fazendo com que ela só ocorresse no exercício seguinte (2018)?

Não, e a razão é muito simples.

Como tive a oportunidade de demonstrar na minha [coluna anterior](#), pelo fato de princípios como o acima referido (da anterioridade) estarem inseridos no capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar, cujas normas, pela sua própria natureza, são exclusivamente oponíveis pelo contribuinte à ação do estado, a jurisprudência do STF é no sentido de que o princípio em questão é garantia exclusiva do contribuinte, sendo vedado ao Fisco invocá-lo (STF, Tribunal Pleno, Medida Cautelar na ADI 712-2, rel. min. Celso de Mello, DJ 19/2/1993).

Na mesma linha, a doutrina nacional:

“(…) em particular no caso do Direito Tributário (...) o princípio da segurança jurídica assume uma feição protetiva do cidadão, em razão de os seus fundamentos, relacionados à tributação (legalidade, anterioridade, irretroatividade, proteção de confiança, igualdade), serem destinados a limitar a atuação estatal, e não a servir para o seu exercício. Em razão disso, (...) o Estado não pode valer-se do princípio da proteção da confiança, no âmbito do Direito Tributário, para tornar intangíveis determinados efeitos passados, tendo em vista que esse princípio, nesse âmbito, serve

ao contribuinte, e não ao Estado. (...) a segurança jurídica, nesse aspecto, na feliz expressão de Machado Derzi, ‘não tem mão dupla’, não podendo a irretroatividade, a proteção da confiança e a boa-fé serem invocadas para proteger os cofres públicos (...)’ (Ávila, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 156 e 258/259).

Tanto assim, que, nos termos em que postos na Constituição, o referido princípio impede “cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os houver instituído ou aumentado” (CF, art. 150, III). Como se vê, é um comando que se destina exclusivamente ao poder público, protegendo o contribuinte, e não o inverso.

Da mesma forma, o fato de haver, no município de origem, inserções orçamentárias que prevejam receitas correspondentes àquelas incidências durante todo o período (e não somente em parte dele) não tem o condão de fazer com que cobranças cujo fundamento em lei complementar não mais exista possam ser realizadas. De fato, tais previsões orçamentárias não criam nem ampliam competências tributárias. Elas se subjugam ao ordenamento jurídico-tributário posto no que diz respeito às normas que regem as relações jurídicas entre o poder público e o contribuinte.

E os municípios de destino, onde localizados os tomadores dos referidos serviços? Poderiam eles, de imediato, cobrar o ISS cuja competência lhes foi transferida?

Não, por força, agora sim, da aplicação adequada do mesmo princípio da anterioridade a que me referi acima, que impede que o contribuinte seja surpreendido com novas incidências. Para o contribuinte, sim, não pode haver a “surpresa” que a aplicação desse princípio visa evitar.

De fato, em um primeiro momento, antes da alteração promovida pela LC 157/16, o que tínhamos era a determinação, pela lei complementar e pela lei local, de que a relação jurídico-tributária decorrente da prestação daqueles serviços se dava entre o contribuinte e o município em que localizado o estabelecimento prestador. Em um segundo momento, após a derrubada dos vetos relativos à alteração promovida pela LC 157/16, passamos a ter a determinação, pela lei complementar, de que a relação jurídico-tributária decorrente daquela mesma prestação se dará entre o contribuinte e todos os municípios em que localizados os respectivos tomadores.

Há, portanto, com o advento da LC 157/16, óbvia necessidade de que nova lei (que disponha sobre as novas regras de determinação de competência determinadas pela LC) seja editada nesses últimos municípios. E com observância do princípio da anterioridade de exercício e de 90 dias (artigo 150, III, b) e c)), tendo em vista que, dessa alteração legislativa, decorre nova incidência cuja sujeição ativa foi atribuída aos municípios de destino, inclusive com possível aumento da carga tributária, que ocorrerá caso esses municípios prevejam em suas legislações alíquotas superiores às do município de origem.

Situação semelhante ocorreu com a edição da Emenda Constitucional 87/15, que atribuiu aos estados de destino parcela do ICMS incidente nas operações interestaduais de vendas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes, alterando, assim, a sujeição ativa originalmente prevista. Essa EC previu expressamente, no seu artigo 3º, que os princípios da anterioridade de exercício e de 90 dias deveriam ser observados. Vê-se, assim, que até mesmo as emendas constitucionais estão sujeitas a esse princípio.

Sobre a necessidade de lei e da aplicação do princípio da anterioridade nessas circunstâncias, ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho:

“A regulação do lugar, da forma e do tempo do pagamento do tributo (fórmula normal de extinção das obrigações de dar, pecuniárias) também deve estar prevista ex lege, antes do início do exercício financeiro em que ocorrem os fatos geradores da obrigação” (*O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 352).

Esse é também o entendimento do STF:

“A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (...) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária (...). A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade (...) cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz (...)” (RE 439.796, Tribunal Pleno, rel. min. Joaquim Barbosa, DJe 17/3/2014).

E, pelo que parece, também do município do Rio de Janeiro, tendo em vista que, na exposição de motivos do Projeto de Lei 267/17, que pretende alterar o Código Tributário local “em razão de modificações feitas na Lei Complementar Federal nº 116 (...) pela Lei Complementar Federal nº 157”, deixou-se claro, no trecho abaixo, o entendimento de que é necessário o ajuste da lei em vigor no município onde localizado o tomador do serviço, com obediência ao princípio da anterioridade:

“(...) Destacamos que a proposta apresentada é de urgência, uma vez que a Lei Complementar nº 116, de 2003, contém comandos que já se encontram em vigor, sendo portanto necessário o devido ajuste na legislação municipal. Além disso, todos os comandos que instituem ou majoram tributos só produzem efeitos no exercício posterior ao de sua publicação, em observância ao princípio da anterioridade”.

Em suma, como base em tudo que expus acima, entendo que a alteração de competência promovida pela LC 157/16 é uma forte violação ao princípio da razoabilidade que não deve ser admitida pelos nossos tribunais.

Abstraído esse fato, penso que os municípios de origem (onde localizados os estabelecimentos prestadores) terão perdido, na data da derrubada do veto presidencial aos dispositivos da LC 157/16 (1º/6/2017), a competência para tributar os serviços abrangidos pela nova regra; e os municípios de destino (onde localizados os tomadores desses serviços) só poderão passar a tributá-los a partir de 1º/1/2018. Isso, se tiverem editado, em seus respectivos territórios, leis que se conformem às novas



regras, e até o final de setembro de 2017, em obediência ao princípio constitucional da anterioridade de exercício e de 90 dias.

Nesse período de alívio tributário com que acabaram sendo agraciados (entre 1º/6 e, pelo menos, 31/12/2017), os contribuintes que se conformarem com as novas regras deverão se preparar para enfrentar o caos burocrático que passarão a ter que enfrentar com o recolhimento do ISS aos municípios de destino.

Por fim, e mudando de assunto, gostaria de registrar a minha profunda satisfação e alegria por restarem menos de 15 dias para a realização do tão anunciado e comentado Congresso da IFA, que reunirá, no Rio de Janeiro, entre 27/8 e 1º/9, quase 2 mil tributaristas, oriundos de mais de 70 países. Inscrições ainda poderão ser feitas no site do congresso (www.ifa2017rio.com.br), ou no próprio local.

Até lá!

[1] Além dos serviços relativos aos planos de saúde em geral (subitens 4.22, 4.23 e 5.09), passou-se adotar o elemento de conexão do município em que situado o tomador para os seguintes serviços: **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; **10.04** – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*); e **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*).

[2] A jurisprudência das duas turmas de Direito Público do STF é no sentido de que a derrubada de veto presidencial por parte do Congresso Nacional produz efeitos *ex nunc*. A título exemplificativo, destaque-se os seguintes julgados: RE 85.950/RS, 2ª Turma, relator ministro Moreira Alves, DJ de 26/11/1976 e RE 68.316, 1ª Turma, relator ministro Djaci Falcão, DJ de 14/6/1971. Em linha com os referidos precedentes, a reintrodução dos dispositivos da LC 157/16 por meio da rejeição do veto não produzirá efeitos retroativos a contar da data da publicação originária da lei complementar em questão (30/12/2016), mas, sim, a partir da data da publicação da derrubada do veto, em 1º/6/2017.

Autores: Redação ConJur