**O DIREITO A NÃO CUMULATIVIDADE DO ISS**

1- O ISS, imposto sobre serviços, assim como o ICMS, foi criado na França com o nome de “taxe sur les prestations de services” (TPS), para que o Executivo pudesse arrecadar sobre as prestações de serviço.

**A não cumulatividade do ISS na constituição de 1967**

2- No Brasil, o ISS foi instituído pela Constituição de 1967, apesar de ser exigido desde 1934, apenas sobre as diversões públicas. Sobre o ISS assim dispôs a Constituição Federal de 1967:

Art. 24 – Compete aos Municípios decretar impostos sobre: II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em Lei Complementar.

Note-se que o dispositivo constitucional mencionado nada disciplina sobre o princípio da não cumulatividade do imposto municipal delegando à Lei complementar apenas a definição sobre quais serviços seriam tributados pelo ISS.

Assim, o Decreto Lei n. 406/68, que foi criado com “status” de Lei Complementar, criou uma lista de serviços a serem oneradas pelo ISS e, no que tange a não cumulatividade, também não disciplinou nada diretamente, apenas fazendo menção de que, em relação aos serviços de construção civil, poderiam ser abatidos do valor da empreitada final, o ISS pago pelas subempreitadas contratadas.

Com base nessa legislação federal, os municípios passaram a exigir o ISS com incidência em cascata, adotando a não cumulatividade do imposto apenas para os serviços de construção civil.

**A não cumulatividade do ISS na Constituição de 1988**

3- O ISS na forma legal existente nos dias de hoje foi instituído pelo art. 156 da Constituição de 1988:

Dispõe o art. 156 da CF/1988:

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Parágrafo 3º - Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe a lei complementar:

I – fixar suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados.

A lei Complementar 116/2003 editada para atender ao no disposto no parágrafo 3º, nada disciplinou sobre a não cumulatividade do ISS. Relevante mencionar que os dispositivos do Decreto Lei 406/68 que tratavam da possibilidade de abatimento do valor das subempreitadas pelas empresas de construção civil, apesar de aprovados pelo legislativo, foram vetados quando da sanção presidencial.

**A jurisprudência sobre a não cumulatividade do ISS**

4- Ainda com base na Constituição de 1967 e no Decreto Lei 406/68 o Sindicato das Empresas de Artes Fotográficas de São Paulo discutiu em juízo a questão da não cumulatividade do ISS, cujo acordão exarado pelo 1º Tribunal de Alçada Cível teve o seguinte teor:

**O caráter não cumulativo do imposto sobre serviços tem sido reiteradamente afirmado pelos tribunais**. A base de cálculo do tributo, ao contrário do que afiança a Municipalidade, está ligada ao seu fato gerador. A respeito do tema, convém lembrada a lição do eminente desembargador Sylvio do Amaral, então Juiz desta Egrégia Corte, trazida a colação pelo douto magistrado “a quo**”: O sujeito passivo é necessariamente um só – prestador de serviço, e o fato gerador não se repete em cadeia, extinguindo-se na única relação prestador – usuário. Foi por isso que o diploma federal, ao cuidar da base de cálculo do imposto sobre serviços, omitiu, intencionalmente a regra que, não obstante, a lei municipal resolveu indevidamente instituir** (in Julgados dos Tribunais de Alçada Civil – vol 36/164.

Contra esse acórdão, se insurgiu a municipalidade de São Paulo através do Recurso Extraordinário n. 95.584-4/SP, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em 08/05/1984, cujo acordão teve a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. Imposto sobre Serviços. Serviço de que o prestador encarrega uma parte a terceiro. Dedutibilidade do ISS pago a este. Interpretação inferida do sistema, que não ofende o art. 24, II da Constituição Federal.

Vejamos o importantíssimo voto condutor do Ministro Relator Décio Miranda:

Dizendo a Constituição, no art. 24, II, competir aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados, todavia não estabeleceu expressamente a regra da inacumulatividade, a hipótese de serem os serviços prestados, em fases distintas, por mais de uma pessoa.

**Essa regra, porém, é principio cardial do vigente sistema tributário brasileiro e não há razão lógica para que não prevaleça, também, em relação ao Imposto sobre Serviços.**

Razoável a solução dada pelo acordão recorrido, a ela o Município recorrente opõe a invocação de regras de ordem constitucional e legal que, **se não autorizam expressamente, também não proíbem a dedução do ISS pago na operação anterior**.

Pondere-se que **não há regra impeditiva de que o último prestador de serviços desconte de sua fatura, o preço dos serviços parciais prestados por outrem, com o respectivo imposto agregador, assim obtendo diretamente a recuperação do imposto pago na operação anterior.**

Simplificada que seja a operação, mediante faturamento englobado do preço total do serviço, próprio e alheio**, nada impede, do ponto de vista do interesse do fisco, que, omitida esta dedução total na nota fiscal do último serviço, o imposto da operação anterior seja deduzido na escrituração fiscal do último prestador**.

Isto posto, não conheço do recurso extraordinário do Município.

Note-se que esse é o único acórdão exarado pelo STF que trata de forma tão clara da não cumulatividade do ISS, isto sobre a égide da legislação anterior a Constituição de 1988.

5- **Parece de mediana clareza que todos os argumentos utilizados tanto pelo E. Tribunal de Alçada Cível de São Paulo, quanto pelo E. Supremo Tribunal Federal para assegurar o direito a não cumulatividade o ISS para todas as prestações de serviço, sob a égide da Constituição de 1967 permaneceram incólumes após a edição da Constituição de 1988 e da Lei Complementar 116/2003.**

6- Ao admitir a “não cumulatividade do ISS” como interpretativa do sistema tributário constitucional anterior (e do vigente, por decorrência) teriam os tribunais deixado de analisar aspectos importantes que poderiam levar a conclusão diversa??? Vejamos.

**A não cumulatividade do ICMS e do IPI**

7- Tanto a CF/67 como a CF/88 determinaram que o IPI e o ICMS deveriam ser “não cumulativos”. O mesmo não ocorreu em relação ao ISS, para o qual o legislador constitucional silenciou a respeito.

Ambos os acórdãos enfrentaram essa questão. O exarado pelo 1º TAC/SP afirmou que a base de cálculo do ISS está desvinculada do fato gerador que não se repete em cadeia, além disso, foi taxativo ao afirmar citando Sylvio do Amaral:

**”: O sujeito passivo é necessariamente um só – prestador de serviço, e o fato gerador não se repete em cadeia, extinguindo-se na única relação prestador – usuário. Foi por isso que o diploma federal, ao cuidar da base de cálculo do imposto sobre serviços, omitiu, intencionalmente a regra que, não obstante, a lei municipal resolveu indevidamente instituir”**

O acordão do STF também enfrenta a questão afirmado ser a regra da não cumulatividade “principio cardial” do sistema tributário brasileiro.

**O preço do serviço como base de cálculo do ISS**

8- Tanto o Decreto lei 408/68, como a Lei Complementar 116/03 determinaram a base de cálculo do ISS como sendo o preço do serviço prestado, sem qualquer possibilidade de dedução (exceto para as empresas e construção civil no Dec. Lei. 406/68).

O acórdão do STF enfrentou a questão ao esclarecer:

Pondere-se que **não há regra impeditiva de que o último prestador de serviços desconte de sua fatura, o preço dos serviços parciais prestados por outrem, com o respectivo imposto agregador, assim obtendo diretamente a recuperação do imposto pago na operação anterior.**

Simplificada que seja a operação, mediante faturamento englobado do preço total do serviço, próprio e alheio**, nada impede, do ponto de vista do interesse do fisco, que, omitida esta dedução total na nota fiscal do último serviço, o imposto da operação anterior seja deduzido na escrituração fiscal do último prestador**.

**As legislações municipais**

9- Também poderia ser argumentado que o fato da legislação superior nada disciplinar sobre a não cumulatividade do ISS permitiria que os municípios, em suas legislações locais, pudessem fazê-lo.

Essa questão foi enfrentada pelos acórdãos antes citados que trataram da lei do município de São Paulo que proibia a “não cumulatividade do ISS” para os serviços fotográficos e a declararam inconstitucional.

10- Ainda que as legislações municipais pudessem disciplinar sobre a “não cumulatividade do ISS”, a assim o fizessem, elas seriam inconstitucionais por ferir outros princípios constitucionais básicos na área tributária.

a) **O princípio da isonomia** – tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. A medida em que diferentes contribuintes podem terceirizar ou não parte da prestação, a incidência em cascata implica em cargas tributárias desiguais.

b) **O princípio da capacidade contributiva** – os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. A incidência em cascata viola esse princípio na medida em que alguns contribuintes pagam o imposto com base apenas na sua prestação e outros pagam com base na sua prestação mais a prestação de suas subempreitadas.

c) **O princípio da não diferenciação tributária** – vedação aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza. Clara a violação desse princípio constitucional na medida em que os mesmos serviços sofrerão cargas tributárias diferentes na medida em que mais ou menos prestadores participarem da sua execução.

**A questão da retenção do ISS pelos tomadores dos serviços**

10 – A lei complementar 116/03 criou a retenção do ISS pelos tomadores dos serviços, para as prestações de serviço relativas à construção civil e seus assemelhados. No entender do fisco, tais prestações teriam maior capacidade de arrecadação e também maior dificuldade na fiscalização pelos municípios.

A retenção do imposto pelos tomadores dos serviços, que ficam responsáveis pela arrecadação, na prática, minimiza a sonegação pois reduz substancialmente o número de contribuintes a serem fiscalizados, permitindo assim um acompanhamento mais específico de cada um desses contribuintes.

Para os prestadores que têm o ISS retido pelos tomadores dos serviços ocorre uma situação “sui-generis”.

O Código Tributário Nacional criou as figuras do “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”. Sinteticamente, o contribuinte de direito é o sujeito passivo designado pela lei para pagar o imposto e o contribuinte de fato é o sujeito passivo que suporta o ônus fiscal.

No caso em tela, o contribuinte de direito é o tomador do serviço, (que faz a retenção do imposto) e o contribuinte de fato é o prestador (que sofre o ônus do desconto do imposto destacado em sua fatura).

Também o Código Tributário Nacional dispõe que apenas o contribuinte de fato pode pleitear em juízo a repetição de valores de impostos pagos indevidamente (os contribuintes de direito só podem fazê-lo se autorizados pelos contribuintes de fato).

Em conclusão temos que os prestadores de serviço têm legitimidade para pleitear a repetição dos valores recolhidos indevidamente aos munícipios em razão da proibição da aplicação do princípio da não cumulatividade do ISS.

**Conclusão**

11- Todo o exposto ao longo do arrazoado leva a conclusão de ser direito dos contribuintes do ISS o abatimento dos valores pagos relativamente as subempreitadas contratadas, independente do tipo de serviço prestado. Essa discussão pode ser levada ao Poder Judiciário com grande chance de êxito, isto em razão da jurisprudência ora apresentada.

1.2.1.1 Princípio da legalidade

Princípio explícito no texto constitucional (art.150, I), determina que nenhum tributo será instituído ou majorado a não ser através de lei. Isto porque, entendida a lei como manifestação legítima da vontade do povo, representado no parlamento, o tributo será consentido, uma vez instituído por tal instrumento. Tal princípio visa garantir a segurança nas relações entre o contribuinte e o fisco. A instituição do tributo, por meio da lei, deve ser entendida como o estabelecimento de todos os seus elementos, quais sejam: a descrição do fato tributável; os critérios para se estabelecer o valor do tributo, os quais geralmente são a alíquota e a base de cálculo; os critérios para identificação do sujeito passivo e do 7 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 110. 8 Ibidem, p. 146. 15 sujeito ativo da obrigação tributária. Ou seja, a lei “deve estabelecer tudo o quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária”9 . A partir de tal afirmação, o doutrinador Luciano Amaro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, ao tratar sobre o princípio da legalidade, determina como extensão deste o princípio da tipicidade tributária, o qual se dirige ao legislador e ao aplicador do direito. Aquele deve elaborar a lei, definindo de modo taxativo e completo as situações, as quais chama de tipo, sobre as quais ocorrerá o nascimento da obrigação tributária, assim como os critérios para determinação do quantum devido. Quanto ao aplicador do direito, a tipicidade refere-se à vedação de interpretação analógica e extensiva dos tipos tributários. Em relação ao prazo para recolhimento do imposto, como bem assevera o Prof. Hugo de Brito, e tendo em vista o que prescreve o artigo 160 do CTN, poder- seia concluir pela possibilidade de fixação de tal prazo, por meio de norma infralegal, emanada da autoridade administrativa. O dispositivo prescreve que quando a legislação tributária não houver fixado prazo para pagamento do tributo, o vencimento do crédito tributário dar- se- á em trinta dias contados a partir da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento, e justamente o uso da expressão legislação ao invés de lei tributária e que justifica tal entendimento. Ocorre que, ainda de acordo com entendimento do citado doutrinador, a norma refere-se apenas aos casos de tributo objeto de lançamento de ofício ou por declaração, sendo que nos demais casos será tal prazo fixado em lei, sob pena de se deixar ao arbítrio da administração pública a fixação de prazos para recolhimento de tributos que poderiam impor significativo encargo ao contribuinte, por serem excessivamente curtos. O CTN proclama o princípio da legalidade, em seu artigo 97, onde se determina como matéria reservada exclusivamente à lei, a instituição, extinção, a majoração, a redução de tributos, assim como a definição do fato gerador da obrigação tributária e do sujeito passivo, a fixação da alíquota e da base de cálculo, e por fim a cominação de penalidades tributárias, e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, assim como de dispensa e redução de penalidades. Note-se que o citado diploma, equipara a modificação da base de cálculo de determinado tributo, à sua majoração, quando importe em torná-lo mais oneroso ao contribuinte. Deste modo, e ainda nos termos do dispositivo em questão (art. 97, § 2º) 9 MACHADO, op. cit., p. 39. 16 a simples atualização monetária do valor da base cálculo, não configura em majoração do tributo, de modo que não se necessita de lei para regulamentar tal matéria. A Constituição Federal, ao atribuir à lei a criação dos tributos, refere-se via de regra, à lei ordinária, sendo excetuados da regra alguns tributos para os quais se requer lei complementar para sua instituição, como por exemplo, aqueles de competência residual da União, nos termos do artigo 154 da Carta Maior.

1.2.1.4 Princípio da igualdade ou isonomia

Refere-se tal princípio, à “garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais” 12, ou seja, é a projeção do princípio geral do direito referente à isonomia jurídica, no campo do direito tributário. No que se refere a tal princípio, as dificuldades surgem ao se analisar em quais casos pode o legislador estabelecer hipóteses discriminatórias, assim como qual o critério de discriminação a ser utilizado, uma vez que o papel fundamental da lei é a disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas13, e que o critério de discrimine deve ter um nexo condizente com a finalidade da norma. De acordo com a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso II, não se admite o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Deste modo, os critérios de discriminação a serem utilizados pelo legislador na imposição de obrigações tributárias, além de condizentes com a finalidade da norma, devem estar em harmonia com este e com os demais preceitos e valores resguardados pela Constituição. Anote-se ainda, que a isonomia é uma garantia do indivíduo e não do Estado, de modo que a analogia não pode ser invocada pelo fisco para exigir tributo em situação não prevista na lei, sob o fundamento de que outra situação que merece igual tratamento encontra-se abrangida pela norma impositiva do tributo. O doutrinador Luciano Amaro14, cita ainda como “expressão particularizada do princípio da igualdade”, nos termos do artigo 150 da Carta Maior, o princípio da uniformidade. O inciso I do dispositivo estabelece a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, vedando a distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou a município em detrimento de outro, ressalvados os incentivos regionais. O inciso II, por sua vez, proíbe a União “tributar a renda da dívida pública dos estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos 12 MACHADO, op. cit., p. 44. 13 Ibidem, p. 44. 14 AMARO, op. cit., p.134. 19 que fixar para suas obrigações e seus agentes”. A terceira manifestação da regra da uniformidade, presente no artigo 152 da Constituição Federal, veda aos Estados, Distrito Federal e Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Com relação ao disposto no inciso III do artigo 151 da Constituição, pelo qual é vedado à União, instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, note-se que o preceito é ocioso, uma vez que é claro o fato de que a União não pode invadir a competência tributária dos demais entes políticos.

1.2.1.7 Princípio da vedação do confisco

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco, ou seja, impede que a pretexto de cobrar determinado tributo, o Estado se aposse dos bens do indivíduo. Atua tal princípio em conjunto com o da capacidade contributiva, uma vez que visa preservar a capacidade econômica do indivíduo pela coibição de que o Estado, por meio da cobrança de tributos, anule a riqueza privada. Trata-se, pois, de instrumento de controle da voracidade fiscal do governo, informador tanto da atividade 15 AMARO, op. cit., p. 137. 21 legislativa quanto da judiciária. O caráter confiscatório de determinado tributo, deverá ser avaliado como um todo, diante da carga tributária resultante do conjunto da tributação. Ressalte-se, como bem o faz o Prof. Hugo de Brito16, que o regime jurídico do tributo, não se aplica à multa. Isto porque o tributo é uma receita ordinária, a qual corresponde a um ônus suportável ao contribuinte, tendo por finalidade o suprimento dos recursos financeiros de que necessita o Estado para a consecução de seus fins. A multa, por outro lado, constitui-se em receita extraordinária, tendo como finalidade primeira, desestimular a conduta que configura a sua hipótese de incidência. Deste modo, pode a multa ter caráter confiscatório, como própria condição para a efetivação da sua finalidade. Por fim, consoante entendimento doutrinário17, a vedação do confisco não configura um preceito matemático, de tal sorte que deverá ser verificado caso a caso, até mesmo porque, por razões de política extrafiscal, pode-se justificar uma tributação mais severa, o que não quer dizer que nos casos dos impostos de função extrafiscal, não se deve observância ao preceito.

Principio da isonomia

Ressalte-se ainda, que o não reconhecimento do crédito em relação as saídas não tributadas, constitui afronta ao princípio da isonomia, uma vez que não existe critério discriminador justificável, sendo que em quaisquer das situações (isenção, não incidência, imunidade, alíquota zero), o resultado econômico é o mesmo, qual seja, o não pagamento do imposto. Sendo assim, não se justifica o tratamento desigual para situações iguais, uma vez que o reconhecimento dos créditos somente em 41 relação as saídas isentas, com alíquota zero e imunes, em detrimento das saídas não tributadas, seria privilegiar situações economicamente iguais em detrimento de outras.