

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RUY BARBOSA NOGUEIRA

Professor Catedrático de Direito
Tributário e Presidente do IBDT/
USP.

- O preço como base de cálculo prefixado pela lei complementar.
- Pode a lei tributária municipal vedar o repasse do custo operacional no preço ?
- A questão da igualdade perante a lei.
- Efeito confiscatório proibido pela Constituição.

C O N S U L T A

Os ilustres causídicos Sérgio Sa hidne Fadel e Aroldo Gomes de Mattos, afim de instruirem ação proposta em defesa de seus clientes, solicitam-nos parecer sobre a legitimidade ou não de dispositivos da Lei nº 691, de 24.12.84 do Município do Rio de Janeiro que, dentro dessa lei tributária que dispõe sobre o imposto de serviços, pretendem afrontar o Sistema Constitucional com as seguintes teratologias:

Art.35 O valor do imposto poderá ser fixado, pela autoridade fiscal, a partir de uma base de cálculo estimada, nos seguintes casos:

IV - quando se tratar de contribuinte ou grupo de contribuintes cuja espécie, modalidade ou volume de negócios ou de atividades aconselhem, a exclusivo critério da autoridade competente, tratamento fiscal específico, excetuadas as empresas permissionárias de transporte coletivo.

Art.13 ...

§ 2º É vedado às empresas de ônibus per
missionárias de transporte público a in
clusão do imposto sobre serviços, por
elas pago ao Município, na planilha da
composição de custos operacionais, bem
como o seu repasse para a tari
f das pas
sagens.

P A R E C E R

I - A simples leitura "ictu oculi"
desses dispositivos, em confronto com o Sistema
Tributário Nacional estruturado pela Constitui-
ção Federal, pela legislação complementar e or-
dinária demonstram, desde logo, verdadeiro cūmu-
lo de aberrações e nulidades. Antes de mais nada
essa lei tributária municipal pretende alterar
a natureza jurídica do imposto de serviços já
prefixada pela Constituição Federal e pela lei
complementar.

Tais dispositivos da indigitada
lei municipal, como se vê, pretendem, de modo
inusitado vedar ao contribuinte de direito ou
prestador do serviço transferir o respectivo en

cargo financeiro desse imposto indireto e ainda suprimir o direito privado da composição dos custos operacionais das empresas, como integrante do preço.

II - Mas não é sô. Ainda afrontando o princípio universal e constitucional da igualdade de todos perante a lei, a Lei nº 691, de 24.12.84 do Município do Rio de Janeiro, ao mesmo tempo que respeita a todos os demais contribuintes de direito desse imposto a liberdade de transferir o respectivo encargo financeiro, surpreendente, inusitada e discriminatoriamente, apenas e tão sô contra uma única categoria, dentre todos os contribuintes desse mesmo imposto, por meio de redação declaradamente excepcional, mais gravosa, suprime essa liberdade que decorre da própria natureza desse imposto indireto e é assegurada pelo Sistema Tributário estruturado dentro da hierarquia máxima da ordem constitucional e complementar.

III - Além disso, é preciso ressaltar outra questão grave, que é de ordem da competência constitucional. Tanto a Constituição Federal de 1967, com as alterações da Emenda nº 1 de 17 de outubro de 1969 exclui especificamente da competência do Município, legislar sobre

o direito privado: civil e comercial (art. 89, XVII, letra b e parágrafo único), como a vigente Constituição que, peremptoriamente, estabelece:

Art.22 Compete privativamente à União legislar sobre:

I - *direito civil, comercial...*

IV - Ora, a composição de custos operacionais e sua integração no preço é instituto, conceito e forma de direito privado adotado e disciplinado pela Constituição, pela legislação complementar e ordinária, cuja prática é assegurada e garantida ao cidadão-contribuinte no "exercício regular de um direito reconhecido", como literalmente estatui o art. 160, I do Código Civil.

V - Além disso, e precisamente para impedir que a voracidade fiscal possa FRAUDAR as delimitações constitucionais da competência tributária, como está pretendendo essa lei municipal, o Código Tributário Nacional, dentro da hierarquia vertical de lei complementar da Constituição que lhe asseguram o § 1º do art.18 da Constituição anterior e o art.146 da atual, dispõe, textualmente:

Art.110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

VI - Ora, se a Constituição Federal estatui que é privativamente da competência da União legislar sobre o direito privado - civil e comercial - e se essa lei municipal invadindo, afrontando e usurpando essa competência exclusiva da União, grosseiramente veda o exercício regular e autorizado desse direito inalienável do contribuinte, tal preceituação dessa lei municipal é supinamente inconstitucional, por suprimir direito líquido e certo que é o da liberdade ou faculdade do cidadão-contribuinte de proceder à composição dos custos operacionais dentro da sua contabilidade de custos, na conformidade das regras da legislação federal.

Não pode a lei municipal interferir na organização interna e jurídico-contábil da empresa para ditar e muito menos contraditar

as regras do direito privado - comercial e civil. Vide na clássica obra do Prof. Eliseu Martins, CONTABILIDADE DE CUSTOS, editora Atlas, S. Paulo, 1945, "o conceito contábil do custo de produção" e "a integração da contabilidade de custos na escrituração mercantil".

VII - Se a empresa for impedida no seu direito constitucional de livre iniciativa (CF art.170), de computar no preço o custo de produção, custo esse que é parte de seu patrimônio, ela estará sendo inconstitucionalmente expropriada.

Especialmente em relação ao custo dos impostos indiretos, nos quais a empresa é apenas um coletor gratuito desses impostos para o fisco, o repasse desse ônus não é apenas um direito, mas uma garantia e um compromisso de lealdade do próprio fisco ou poder público, pois a empresa nesse caso não é o devedor do imposto, mas apenas o cobra ou o adianta como fonte de arrecadação, como prestadora desse serviço gratuito ao poder público, para facilitar a este o serviço de cobrança e arrecadação.

Exemplo típico e paralelo a esse serviço é hoje o da rede bancária que é remunerada para esse serviço de simples arrecadação,

enquanto o serviço da fonte arrecadadora é mais oneroso, complexo e gratuito. Portanto, pretender o Município do Rio de Janeiro obrigar tais empresas a cobrar o ISS e contra o art. 146 do C.T.N. vedar-lhe o repasse, além de ferir todo o Sistema Tributário e atentar contra todos os citados princípios constitucionais e complementares, está cometendo deslealdade contra o seu coletor gratuito desse imposto indireto.

VIII - Decidindo sobre o imposto indireto, no célebre acórdão na Apelação Cível nº 8.228, publicado no D.J. de 05.11.1951, pelo voto do grande Ministro Orozimbo Nonato, o Supremo Tribunal Federal deixou mesmo esclarecido que, embora pago pelo contribuinte de direito, o ônus desse imposto é do consumidor final, porque aquele contribuinte de direito é apenas "o coletor" "o cobrador" do fisco.

É evidente que, no caso, não são em face de todo o Sistema Tributário, mas também pela natureza do tributo indireto, reconhecido e estatuído hoje pelo art.166 do Código Tributário Nacional, não pode a indigitada lei municipal coagir o coletor a assumir o ônus financeiro que é do usuário ou consumidor final do serviço.

IX - Mas o que é de estarrecer e inacreditável nessa lei municipal, é ainda atentar contra as disposições expressas e proibitivas não sô da competência privativa da União, inscritas literalmente na Constituição Federal, mas contra as literais disposições do art. 110 do Código Tributário Nacional, pretendendo fraudar e usurpar competência privativa da União.

X - Acontece ainda que, no caso, tão repetitiva e grosseira é essa fraude contra a outorga constitucional da competência tributária, que as indigitadas disposições da lei municipal atentam contra a natureza das coisas e pretendem distorcer o conceito e conteúdo da espécie desse imposto indireto, pois veda sua transferência, quando o art. 166 do Código Tributário Nacional, na sua natureza para-constitucional de norma geral em matéria de legislação tributária, assegura a liberdade dessa transferência em relação aos

"tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro." (C.T.N. art. 166).

Na mais completa obra sobre o ISS, Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, de autoria do Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes (e-

dição Revista dos Tribunais, S.Paulo, 1975), que tivemos a honra de prefaciar, no ítem 26.2, precisamente sob o título "O ISS como imposto indireto", esclarece o Autor e Procurador Fiscal do Município de São Paulo:

"Conforme vemos, qualquer sistema de classificação que se adote, o ISS é sempre um imposto indireto: ...recai sobre o prestador do serviço, mas pode ser transferido a terceiros; é calculado com base em elementos diferentes do patrimônio ou da renda."

A lei tributária municipal não pode transformar a espécie de imposto indireto e objetivo, em imposto direto e pessoal, porque essa competência é da lei complementar como literalmente estatui a Constituição Federal, nestes termos:

Art.146 Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

XI - A escalada dessas inconstitucionalidades é tão ampla que também afronta, escancarada e abertamente um dos princípios basilares da convivência social e da proteção aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte que o atual Constituinte, sob a rubrica "DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR", inseriu contra o desmando, o excesso de poder e o arbítrio na tributação, assim agora esculpido:

Art.150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de CONFISCO.

É incontestável que, quando essa lei tributária diz que, no preço de venda não seja computado nem transferido o ônus financeiro que é um custo do serviço e parte do patrimônio do prestador, essa lei está abertamente exigindo a transferência gratuita a terceiros, de parte do patrimônio do contribuinte e nisso está, nitidamente, o efeito de CONFISCO, senão vejamos:

Como luva para o caso, demonstrando e comprovando com citações dos textos da Cons

tituição, com a honradez, ciência e experiência de Professor Emérito de Finanças Públicas, de Constituinte e de Ministro Presidente do Supremo Tribunal que foi, ensina o Catedrático Aliomar Baleeiro que à Constituição brasileira "re-pugna o CONFISCO tributário e ele é proibido pe-la Constituição" (vide LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, 5a.ed. Forense, Rio, 1977, págs. 262, 263, 264, 265 e 269).

A unanimidade dos autores nacionais e estrangeiros que tratam do assunto, resalta mesmo que, dos piores e mais camuflados dentre os confiscos são, precisamente, os rotu-lados como tributos ou falsos impostos, taxas ou contribuições, proibições e multas fiscais indevidos.

Assim, o grande Mestre Baleeiro, à pág.6 desse seu afamado livro, já enumerava os princípios básicos da Constituição Federal, incluindo no rol que organizou, o princípio fundamental da

"Proibição de efeitos confiscatórios dos tributos (art. 153, §§ 11 e 22)."

Para não citarmos mais uma torrente dos notáveis autores universais que demonstram a ilegalidade e inconstitucionalidade do

CONFISCO TRIBUTÁRIO, basta concluir com o verbe te CONFISCATION da insuperável Enciclopêdia das Ciências Sociais, dirigida pelo clássico Seligman, que traduzimos, seguido do original, para maior autenticidade:

"CONFISCO: é um princípio reconhecido por todas as nações que os direitos de propriedade não podem ser transferidos pela ação de autoridades públicas, de um particular para outro, nem podem eles ser transferidos para o tesouro público, a não ser para uma finalidade publicamente conhecida e autorizada pela Constituição"

("CONFISCATION: it is a reconized principle of all nations that property rights shall not be transferred by action of the public authorities from one private individual to another nor shall they be transferred to the public treasury except for a publicly known and constitutionally sanctioned purpose") (Encyclopaedia of the Social Sciences, edição Macmillan, N.Y., 1948, vol. IV, pág. 183).

XII - Se nos termos do art. 146 da Constituição Federal, "cabe ã lei complemen-

tar", ítem III, letra a, a "definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos Impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes"; e se a lei complementar nº 406/68 estatui para o imposto de serviços que

"A base de cálculo do imposto é o preço do serviço" (art. 9º),

jamais a lei tributária municipal pode alterar o conceito de preço e desobedecer essa base de cálculo prefixada pela lei complementar, para excluir desse preço, o seu elemento fundamental que é o da composição de custos operacionais de le integrantes.

XIII - Acontece ainda, que além de a lei tributária municipal, no caso, estar de sobedecendo a base de cálculo prefixada pela lei complementar; ao proibir a inclusão do custo na tarifa ou preço do serviço, está legislando e alterando o próprio conceito e conteúdo do instituto "preço" que é categoria de direito privado utilizada direta e indiretamente pela Constituição e isto, não sō com a finalidade de ampliar e usurpar competência tributária, mas dar efeito confiscatōrio a essa tributação, pois ninguém pode ser obrigado a vender por preço que exclua o "custo".

XIV - Neste sentido, a própria legislação federal (Decreto nº 85.450/80) regulando a inclusão obrigatória do custo no preço "dos bens e serviços vendidos", (art.183) estatui ainda no parágrafo único do art. 182 que "o custo...compreenderá...OS TRIBUTOS DEVIDOS" (Decreto-lei nº 1.598, art.13).

XV - Portanto, a citada lei municipal não pode vedar o repasse do ônus financeiro do ISS porque essa integração decorre das normas atributivas do direito privado, como direito autorizado pela legislação federal e não o pode porque já prefigurado na legislação complementar que estatui como base de cálculo o preço que é formado, necessariamente, por elementos, entre os quais está o custo operacional mas, ainda, não pode excluir do preço esse custo ou despesa por meio da proibição do repasse porque, nos termos do art. 150, IV da Constituição Federal não pode "utilizar tributo com efeito confiscatório", pois a Constituição ainda estatui e assegura no caput do art.170 a livre iniciativa e no ítem II a propriedade privada.

XVI - Acontece que, além de todas essas violências contra a ordem constitucional e contra os preceitos do Sistema Tributário

Nacional, não pode a lei municipal discriminar dentre os contribuintes de um mesmo imposto para, por meio de declarada exceptuação e vedação, dar tratamento desigual.

Além do § 1º do art. 153 da Constituição anterior, que estatuiu "Todos são iguais perante a lei...", o art. 5º da vigente Constituição estabelece:

Art.5º *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...*"

e especificamente para a igualdade na tributação, ainda a atual Constituição Federal determina:

Art.150 *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;*

II - *instituir tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

XVII - Para comprovar também perante o direito comparado, vejamos como nos próprios países do Mercado Comum Europeu, aonde o imposto sobre circulação de mercadorias como o nosso ICM e o imposto sobre serviços como o nosso ISS estão reunidos em um único imposto (sobre mercadorias e serviços), é garantido ao contribuinte de direito o repasse desse imposto. Para não citarmos muitos autores, vejamos a mais completa e mais famosa obra didática e profissional européia sobre o DIREITO DO IMPOSTO, que é o STEUERRECHT, ein Systematischer Grundriss, do famoso Catedrático de Colônia, Klaus Tipke, editora Otto Schmidt, Colônia, 1985, 10a.edição.

Ressaltando especificamente o direito e garantia dessa transferência ou repasse, em duas passagens aquele grande Mestre traça os fundamentos jurídico-tributários:

Assim declara à pág. 455:

"A exoneração do empresário que somente é interposto na corrente por motivos técnicos (apenas como coletor do imposto) é essencial: somente os consumidores particulares é que devem ser onerados (vide também pág. 416).

.....

(pág. 416) "sempre pela transferência do imposto ao adquirente seguinte, nas fases de circulação, como é objetivo da lei, o empresário econômica ou financeiramente não fica onerado pelo imposto (ICM e ISS). É certo que somente empresários podem ser coletores ou contribuintes de direito desse imposto (ICM e ISS), pois pelo sistema não são eles os onerados - porque o imposto que lhes é transferido na fase anterior é dispensado por meio de crédito daquela incidência anterior -; isto porque devem repassar o imposto que for devido. Se excepcionalmente não for possível repassar o imposto, tem de ser aplicada uma medida de equidade"...

XVIII - Finalmente é da maior importância ressaltar que no Brasil, desde a Reforma Tributária implantada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, passamos a ter o Sistema Tributário Nacional estruturado dentro da Constituição Federal que, afinal a vigente Constituição de 1988 ainda veio mais completar, de forma que o Poder Judiciário, como guardião da Constituição, passou a dispor de maior instrumentalidade para controlar e im-

pedir os arbítrios e excessos de poderes fiscais contra o texto e o contexto da Constituição e da sua legislação complementar.

XIX - Neste sentido, tendo em vista a grande experiência na Alemanha e sobretudo a mesma natureza de República Federativa que modeladamente também incluiu o seu Sistema Tributário dentro da Constituição, devemos ressaltar com o grande Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais a maior e mais efetiva eficiência do Poder Judiciário, nestes termos:

"Na república Federal estruturada dentro do sistema federativo, a legislação, na criação das leis financeiras e tributárias está vinculada à ordem constitucional expressa na Lei Fundamental, especialmente às garantias individuais dos cidadãos-contribuintes. Os tribunais, principalmente a Corte Constitucional Federal tem atribuição de examinar se a legislação observou os seus limites constitucionais. Esta novidade da Constituição Federal é inestimável pela sua importância na estruturação e desenvolvimento do Direito Tributário moderno"
(Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, C.H.Beck'sche

Verlagsbuchhandlung, München. Verlag
des Wissenschaftlichen Instituts de Steuer
bevollmächtigten, Bonn, 1972, vol. 1,
pág. IX).

XX - Por todos os fundamentos acima expostos, nosso parecer é no sentido de que as citadas disposições do art. 35, ítem IV e 13 § 2º da Lei nº 691, de 24.12.84 do Município do Rio de Janeiro são flagrantemente inconstitucionais e o Poder Judiciário pátrio dispõe de toda essa instrumentalidade constitucional e complementar para impedir tais violações da ordem jurídica.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 08 de novembro de 1988