

DEDUÇÃO DE SUBEMPREITADA NA ÓTICA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS)

De acordo com o jurista Hiyoshi Harada (2010), a legislação tributária de vários municípios contém vedação ao direito de dedução do Imposto sobre Serviço (ISS) pago pela subempreiteira.

Saliente-se, de pronto, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem validando as legislações da espécie sob o fundamento de que, tanto a empreiteira, quanto a subempreiteira, são contribuintes do ISS.

Em relação ao posicionamento do STJ supra, não há dúvida. Todavia, cada uma delas se sujeita ao pagamento do ISS relativamente ao serviço que, efetivamente, prestar. Pois, o fato gerador do ISS é a prestação efetiva do serviço remunerado. Não há como a empreiteira sujeitar-se ao pagamento de imposto pelo serviço prestado pela subempreiteira.

Entende-se que a Norma Municipal que veda a dedução já tributada é inconstitucional. É bastante claro o art. 146, inciso III, alínea “a” da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), em vigor, porque comete à Lei Complementar, a missão de definir a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição.

O art. 9º do Decreto-Lei Nº 406/1968, não revogado pela Lei Complementar Nº 116/2003, assim prescreve: “Art. 9º - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [...] § 1º Quando se tratar [...] § 2º Na prestação de serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa [01] o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: a).....; b) Ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto” (DOU, 1968).

Então, não cabe à lei local sobrepor-se à lei de regência nacional do ISS, para dispor em sentido contrário, sob pena de inconstitucionalidade, não por questão de princípio da hierarquia das leis, mas, por invasão da esfera reservada à Lei Complementar.

Acrescente-se: o fato gerador do ISS - a prestação de serviços - tem matriz constitucional no art. 156, inciso III (serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar), não sendo possível entender o ato de subempreitar como sendo um serviço passível de tributação. O imposto não grava o ato de subempreitar, nem a subempreitada em si, mas, unicamente, a prestação do serviço pela subempreiteira.

Assim, o serviço executado pela subempreiteira é, exatamente, aquele que a empreiteira deixou de executar. Portanto, a empreiteira somente pode se sujeitar à tributação na parte do serviço que ela executou. Ademais, a dedução de subempreitada já tributada foi a técnica encontrada pelo legislador para conferir praticidade ao cálculo do imposto devido pela empreiteira.

Entende-se que, não permitir a dedução seria o mesmo que exigir o imposto sem a prestação de serviço, em outras palavras, sem que houvesse ocorrência do fato gerador, o qual conduz à inconstitucionalidade gritante.

Infere-se, portanto, que se o fisco recebe duas vezes por um determinado serviço prestado, resta claro que um deles (o recolhimento) é ilegítimo e inconstitucional. Por isso, o STF, ao contrário do Superior Tribunal de Justiça (STJ), vem considerando inconstitucional a tributação da subempreitada já tributada.

Referências: HARADA, Kiyoshi, *Direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007; _____. ISS: dedução de subempreitada. CAPITAL PÚBLICO, Vitória, ano I, ed. 9. fev. 2010.