

A ausência de respeito pela lei, pelo menos aos requisitos mínimos acima apontados, inutiliza a cláusula legal instituidora da substituição ou da responsabilidade inibindo sua aplicação e eficácia.

Todos os estudos elaborados a respeito da discriminação de competências tributárias, a partir das robustas meditações de Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro e Gilberto de Ulhôa Canto, até os mais recentes trabalhos de Antônio Roberto Sampaio Dória e Paulo de Barros Carvalho, mostram que o fato tributável não é, nem pode ser, mero “pretexto para tributação”; muito mais que isso, deve ser entendido como expressão de conteúdos normativos rigorosamente desejados, previstos e incluídos nos desígnios constitucionais em matéria de tributação. Como visto, a Constituição é sempre expressa, implícita ou explicitamente, em prescrever quem são os sujeitos passivos de tributos.

Por isso, a “deslocação” do sujeito passivo, no caso do ISS, é absolutamente excepcional, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador exatamente para que não se vulnerem os desígnios constitucionais referidos, nem os diversos preceitos que, harmonicamente — compondo o sistema constitucional tributário —, têm em vista assegurar a eficácia daqueles mesmos princípios (entre eles, o da capacidade contributiva e o da igualdade).

Relativamente ao ISS, não autorizam a superação de tais exigências constitucionais, nem a comodidade da arrecadação, nem a conveniência fiscal. Admitir que, por essas razões, seria lícito ao legislador estabelecer alterações arbitrárias na sujeição passiva desse imposto implica abrir portas a absurdos e abusos inimagináveis. Impõe-se ao legislador rígida observância dos limites e condições constitucionais na implementação da substituição tributária, no caso desse imposto.

Essas cautelas não vêm sendo adotadas pelos Municípios que, freqüentemente, têm previsto “substituições” incabíveis, cujo propósito não é outro senão o de fraudar a hipótese de incidência do ISS, por via do seu aspecto espacial.

Além disso, temos para nós que as características desse imposto não coadunam com a chamada substituição “para a frente”, mesmo que, apenas para argumentar, se repute constitucional a EC n. 3/93, que introduziu o § 7º ao art. 150 da CF.

3.6 Aspecto quantitativo

3.6.1 Considerações introdutórias sobre a base de cálculo e a base calculada do ISS

A exigência de ISS, tal como ocorre com os outros impostos, pressupõe a mensuração da intensidade do comportamento humano consistente em fazer para outrem. Para tanto, não pode a lei prescindir da prévia definição desse fator do critério quantitativo da hipótese de incidência tributária.

Sendo a hipótese de incidência tributária a descrição hipotética de um fato, a base de cálculo, como atributo seu, tem, igualmente, caráter normativo, tão hipotético quanto a própria hipótese de incidência em que se contém. Se o todo é hipotético, igual natureza terão os atributos respectivos (o que já evidencia a diferença entre base de cálculo e base calculada).

A base de cálculo consiste na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato, uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Dito de outra forma, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário.

Valdir de Oliveira Rocha, em obra de grande valor, chega a uma definição de base de cálculo bastante abrangente: “base de cálculo é grandeza apta, à qual se aplica alíquota, para se quantificar o montante do tributo”²⁶³.

Um dos termos do aspecto quantitativo — que, conjugado à alíquota, permite a obtenção do *quantum* devido — é a base de cálculo, ou seja, “... a medida legal da grandeza do fato gerador. Dizemos legal porque só é base de cálculo, dentro das possíveis medidas do fato gerador, aquela que tiver sido eleita pela lei”²⁶⁴.

Por sua vez, base calculada é a concreta mensuração de um fato, tomando por paradigma o critério eleito pela lei, como diretriz para medir financeiramente os fatos tributários²⁶⁵.

Na esteira de Sampaio Dória — e esforçados, também, nas lições de Paulo de Barros Carvalho —, já havíamos consignado que a Constituição não se limita a repartir competências; define os arquétipos das várias hipóteses de incidência e, ao fazê-lo, implicitamente indica as bases de cálculo possíveis a serem utilizadas, consoante a espécie considerada.

Deveras, se, na lição deste último Professor, o critério material “... será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento”²⁶⁶, o critério quantitativo, a confirmar ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formulação simplificada.

Relativamente ao ISS, como a fórmula simplificada identificadora do critério material será “prestar serviços”, o critério quantitativo passível de eleição pelo legislador, no caso desse imposto, será, em princípio, o que responda ao aditamento do conjunto adnominal de “serviços de que valor”?

²⁶³ Determinação do montante do tributo. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995. p. 103.

²⁶⁴ Luciano Amaro. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 248.

²⁶⁵ Sobre a distinção entre base de cálculo e base calculada, leia-se nosso *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

²⁶⁶ *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974. p. 114.

O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo do ISS, embora não ilimitado, é vasto; cumpre-lhe erigir critério dimensível consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma extraível, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição.

Escolhidas as alternativas, é por lei que se indicam as bases de cálculo *in abstracto*, meros conceitos normativos.

3.6.1.1 O preço do serviço

A base de cálculo natural do ISS é aquela que representa o adjunto adnominal correspondente à resposta que se dá à indagação: prestação de serviço de que valor? Ao indicar a conformação desse imposto, preferiu o legislador adotar como base de cálculo o valor já transformado em cifra (preço). Por preço devemos entender o valor expresso em moeda corrente.

Plácido e Silva define preço como "... o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa; isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro"²⁶⁷.

Uma distinção há de ser feita desde logo. Geralmente, preço e custo são tidos como equivalentes. Mas, rigorosamente, custo significa o preço de produção ou o valor monetário pelo qual a coisa foi adquirida, enquanto preço abrange o custo e um *plus* representativo da lucratividade. Custo possui, assim, sentido mais estreito e preço um conceito mais lato, alcançando toda avaliação monetária ou todo valor pecuniário, atribuído à coisa, sem atenção ao custo originário ou preço de custo. Quando não envolve lucro, principalmente nas atividades que com ele não são compatíveis, como é o caso da remuneração de profissionais, representa a soma em dinheiro que expressa a justa estimativa do valor do esforço desenvolvido na prestação de serviço.

Existem várias espécies de preço. Por exemplo, àquele estabelecido em certo momento, no mercado, designa-se de preço corrente; ao acordado entre partes contratantes, de preço ajustado; àquele que se apresenta indicado por uma quantia certa ou por determinada soma preestabelecida em dinheiro, denomina-se preço certo. O que sobreleva é a circunstância de que todos eles podem representar a base de cálculo do ISS.

Atente-se, porém, que não se podem ter por correspondentes a serviço todas e quaisquer receitas que venham a ser auferidas por pessoas físicas ou jurídicas, mesmo as que, por hipótese, só se dediquem à prestação de serviços. Uma prestação de serviço à qual não corresponda nenhuma contraprestação a cargo do tomador,

ou usuário, não equivale ao conceito de serviço tributável pelo ISS, porque, para a composição deste, a presença do aspecto quantitativo, correspondente àquele eleito pelo legislador (preço do serviço), é essencial.

Somente quando surgir o direito à contraprestação do tomador por seus serviços (ou, visto de outro lado, quando surgir, para este, o dever de pagar o preço) ter-se-ão realizados os aspectos material, temporal e espacial do fato tributário (aos quais devem ser agregados os aspectos pessoal e quantitativo).

No desenvolvimento de uma atividade, nem tudo que se recebe pode integrar a base de cálculo do ISS, mesmo se ela envolver eventual prestação de serviços. É sempre necessário examinar o fundamento jurídico sob o qual foi auferida determinada receita. Mesmo se a resposta for a de que se trata de receita proveniente de prestação de serviços, será preciso investigar se ela é fruto de prestação de serviço de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Só depois disso se poderá concluir por ser preço alcançável pelo ISS.

Nos casos concretos, somente se poderá cogitar da incidência, ou não, do ISS sobre os serviços efetivamente prestados. Só nesse átimo ter-se-á presente a condição necessária e suficiente à ocorrência do fato tributário.

3.6.1.1.1 Receita e ingresso: diferença

Considerando que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, assim entendida a receita bruta a ele correspondente, para que não se incorra em erro é preciso explicitar o que vem a ser receita. É que só essa espécie de entrada pode compor a base de cálculo do imposto aqui versado. É inafastável estar diante de receita e não de outro tipo de entrada. Por conseguinte, para a rigorosa compreensão dessa matéria impõe-se estabelecer a concreta distinção entre os conceitos de ingresso (ou entrada) e de receita, diversos em sua essência e sua natureza jurídica, produzindo diferentes efeitos.

Os valores que entram nos cofres das empresas devem ser bipartidos em ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas. Entradas ou ingressos representam o gênero do qual receita é espécie.

Geraldo Ataliba ensina que esses conceitos não comportam confusão, doutrinando: "Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao Estado. Receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado..."²⁶⁸.

²⁶⁷ *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, v. 10, p. 1625.

²⁶⁸ *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 25 e 26.

A perspectiva dimensionável do aspecto material da hipótese de incidência (base de cálculo) do ISS não é o volume de recursos financeiros que ingressa na caixa das empresas, mas, apenas e tão-só, aquela espécie de ingressos que pode ser classificada como receita do prestador, proveniente da prestação de serviços.

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas²⁶⁹. Estas, e só estas, são tributáveis pelo ISS. Os meros ingressos não configuram receita, e somente as receitas decorrentes da prestação dos serviços é que podem integrar a base de cálculo do ISS, porque apenas a receita remunera a atividade desenvolvida. Só a receita representa o preço da atividade do prestador, consubstanciando pagamento da prestação contratual correspondente.

As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Essas quantias, ao lado de um débito contábil, importam, inafastavelmente, um crédito de igual valor. Na contabilidade, um crédito anula o débito anterior, registrado a título de repasse.

Eduardo Domingos Bottallo, com apoio na lei complementar, deixa claro que a base de cálculo do ISS é o efetivo preço do serviço, não sendo preço de serviço os simples ingressos tradutores, isto sim, apenas e tão-somente, de ressarcimentos feitos ao prestador de serviços, pelos seus contratantes, de despesas havidas no exclusivo interesse desses clientes, *verbis*: “Sem base de cálculo, inexistente será a própria obrigação de pagar tributo. No caso concreto do ISS, sua base de cálculo é o preço do serviço (art. 9º do Decreto-lei n. 406/68, com a redação do Decreto-lei n. 834/69). Diga-se, desde logo, que o conceito de ‘preço do serviço’ não se confunde e nem pode compreender todo o conjunto das entradas de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, cada qual sujeita a apreciação própria. Tais entradas, por não se caracterizarem como fatores de remuneração de atividade economicamente desenvolvida, obviamente, não servem de parâmetros para a adequada identificação da contrapartida que o ‘preço dos serviços’ deve representar; por outras palavras, eles não compartilham

²⁶⁹ Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 130-5.

da natureza comum dos valores que irão compor, em conjunto, a base de cálculo do tributo que se cuida”²⁷⁰.

O sempre proficiente (e, ora, saudoso) mestre Geraldo Ataliba alerta que nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos. Com sua proverbial clareza, delimita a receita tributável para o contribuinte do ISS, dela apartando valores que apenas transitem pelo caixa do prestador do serviço, distinguindo receita e o mero ingresso, *litteris*: “O conceito de *receita* refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera *receita* o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo”²⁷¹.

E, mais adiante, conclui o mestre, com a firmeza e candência que lhe eram peculiares: “Tomar por base impositivo o total da fatura é violar os princípios legais assinalados e violar os cânones regulamentares expressos, produzindo ato nulo, lançamento ineficaz. Para ser regular e válido, o lançamento (seja por homologação, seja de ofício) deve separar os itens da fatura, para cingir-se à base de cálculo legalmente disposta, que é só e exclusivamente o preço do serviço”²⁷².

Destarte, só efetivas receitas podem configurar a base de imposição do ISS, por representativas de incremento patrimonial. Só elas remuneram a prestação de serviços. Só elas representam o preço dos serviços. Só elas correspondem à prestação de serviços. Só elas representam o pagamento da prestação contratual consubstanciada no negócio jurídico que tem o serviço por objeto.

Inequivocamente, os tributos exigidos por outros entes político-constitucionais dos prestadores de serviço não podem compor a base de cálculo do imposto municipal porque, se assim for, a exigência não será apenas pelo valor da prestação do serviço, mas refletirá cobrança de ISS sobre tributos federais.

²⁷⁰ Base de cálculo do ISS e importâncias reembolsadas ao prestador de serviços. *Repertório IOB de Jurisprudência* 1-11611, n. 21/97, caderno 1, São Paulo: IOB, 1ª quinzena de novembro de 1997, p. 525.

²⁷¹ ISS — Base impositiva — Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. v. 1. p. 85.

²⁷² ISS — Base impositiva — Estudos e pareceres de direito tributário, cit., p. 91.

Os tributos, federais e paraestatais, uma vez retidos, apenas ingressam na caixa do prestador do serviço para posterior repasse aos entes tributantes. Não configuram receita, incremento patrimonial.

Efetivamente, tais tributos não são receitas dos contribuintes de ISS, mas, relativamente a eles, meros ingressos e, quanto aos entes estatais que os arrecadam, efetivas receitas. Em outras palavras, sejam os tributos arrecadados diretamente pela União, sejam aqueles em relação aos quais foi transferida a capacidade tributária ativa, como é caso, por exemplo, do INSS, não constituem receitas de nenhum prestador de serviço, contribuinte do ISS.

É que, como bem concluiu o eminente Ministro Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário n. 240.785, “o conceito de faturamento diz com riqueza própria” (*sic*). Embora versando o ICMS, suas lições aplicam-se integralmente ao ISS. Ao excluir da base de cálculo da COFINS o ICMS, salientou Sua Excelência que o valor deste (ICMS) revela “um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tenha competência para cobrá-lo”. Mais adiante, acresce o Ministro que “se alguém fatura ICMS esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria”²⁷³.

Nessa esteira, *mutatis mutandis*, para usar as palavras do eminente Ministro Marco Aurélio, quem fatura o IR, a CSLL, a COFINS é a União. De outra parte, quem auferes as contribuições correspondentes são o INSS e o FGTS, criaturas criadas pela União. Delas são essas receitas, nunca dos contribuintes. Por conseguinte, aos prestadores de serviço cabe tão-só repassar à União, ou às pessoas jurídicas por ela criadas, esses ingressos. Em outras palavras: para o prestador esses valores são meros ingressos; para as pessoas às quais serão entregues é que constituirão receitas.

É de todo desarrazoado pretender, pois, que o tributo incidente sobre prestação de serviços passe a ser imposto sobre vários tributos de competência da União.

Pode chegar-se à exclusão (ou, visto de outro ângulo, à não-inclusão) por dois caminhos distintos. O primeiro consistente na apuração das efetivas quantias devidas a título de tributos federais e paraestatais, a serem desconsideradas na apuração da base calculada do ISS. O segundo pela adoção de um valor médio que identificaria o percentual que, de regra, incide sobre as empresas, sem considerar as especificidades existentes (receita bruta anual até certo montante é tributável por uma alíquota; receita bruta anual que supere certos valores sofre a incidência com um adicional de “X” ou de “Y”).

Em princípio, não nos parece aconselhável a utilização de um percentual médio do valor, que não seria incluído na base de cálculo do ISS, mercê da não-

consideração das quantias despendidas com tributos de competência da União. Maior rigor e precisão haverá se esses valores forem obtidos caso a caso, de acordo com as especificidades de cada contribuinte e das particularidades das distintas atividades.

Todavia, não se deve reputar como esdrúxulo esse comportamento, uma vez que até em Municípios-capitais generalizações da espécie ocorrem, como é o caso das operadoras de turismo, que atuam na Capital paulistana, para as quais se aceita como base de cálculo do ISS 30% do valor do faturamento. É o que deflui da Portaria SF n. 1682/83, publicada no DOM de 22.09.83, válida até hoje.

Essa Portaria — considerando o disposto no item 3 do Parecer Normativo PMSP n. 001/83, as informações prestadas pela Federação e Centro do Comércio do Estado de São Paulo e pelo Sindicato das Empresas de Turismo no Estado de São Paulo e, ainda, invocando o art. 2º, inciso IV, do Decreto Federal n. 84.934/80 — acabou por fixar como preço mínimo para efeito de recolhimento do ISS, devido pelas agências de turismo, o valor equivalente a 30% do faturamento bruto correspondente à venda do “pacote turístico”.

Por aí se vê que não chega a ser inusitada a adoção de um percentual do faturamento para considerá-lo como base de cálculo do ISS.

Nada obstante, como referimos, não se trata do melhor caminho. O ideal é buscar sempre a verdade material pela exata apuração do preço do serviço, não incluindo ou excluindo todos os valores que a ele forem estranhos.

3.6.1.1.2 O entendimento de receita no Judiciário

Vários são os julgados com a dicção do significado de receita e preço de serviço sujeito a ISS, dos quais reproduzimos os seguintes trechos:

“Receita bruta é o preço do serviço, vale dizer, as quantias que a fornecedora de mão de obra recebe para realizar tal mister, nela não podendo ser incluídos os salários e encargos sociais pagos às pessoas recrutadas, que não integram o preço dos serviços contratados”²⁷⁴.

“O serviço, na hipótese vertente, bem como o seu preço, devem considerar, exclusivamente a intermediação, finalidade principal da empresa, e os custos com ela relacionados, sendo certo, ainda, que incluir os salários dos empregados locados a terceiros implicaria na oneração excessiva em termos tributários, com reflexos em toda a prestação do serviço exclusivamente de intermediação, de molde, quicá, a inviabilizá-los”²⁷⁵.

²⁷³ Voto datado de 24.08.2006, ainda não publicado. Fonte: <http://www.stf.gov.br/imprensa/pdf/RE240785.pdf> — acesso em 05.06.2007.

²⁷⁴ Ac. da 1ª Câmara do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 611.439/0. Rel. designado Juiz Elliot Akel.

²⁷⁵ Ac. un. da 9ª Câmara Especial de Janeiro/97 do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 682.664-8, Rel. Juiz Hélio Lobo Júnior.

"O reembolso a que aludiu e sobre o qual pretende fazer o imposto diz respeito a salários e encargos trabalhistas do trabalhador temporário, suportados pelo tomador do fornecimento, mas pagos pelo fornecedor do trabalhador temporário. Isso decorre da legislação especial sobre trabalhador temporário, disciplinada na Lei n. 6.019, de 03.01.74, que exige da empresa fornecedora garantia dos direitos trabalhistas respectivos. É sua obrigação remunerá-lo e assisti-lo e, para tanto, recebe do contratante, em reembolso, as verbas necessárias. No entanto, o preço do seu serviço limita-se à comissão, calculada em percentual sobre o valor pago pelo tomador, uma vez que as demais verbas as repassa ao trabalhador fornecido"²⁷⁶.

"Na realidade, a apelada não presta serviços com trabalhadores de seu quadro de pessoal, sendo simplesmente agenciadora, porque o trabalhador temporário fica sob as ordens da empresa tomadora de seus serviços, sem ingerência da agenciadora. (...)

Para sustentação de que nesse caso a apelada é somente uma agenciadora, a r. sentença corretamente invoca do artigo 2º da Lei 6.019/74 que define o trabalho temporário.

Assim, não se pode incluir em sua receita bruta as parcelas que recebe a título de salários e encargos previdenciários, já que não ficam em seu poder pois depois os repassa. Na verdade, a apelada é mera depositária quanto a tais valores, sendo o preço do serviço apenas a importância que recebe a título de remuneração pelo recrutamento e seleção do trabalho"²⁷⁷.

"É que, como dito na r. sentença, tal comissão é o preço do serviço realizado, que não pode evidentemente incluir as parcelas que a embargante recebe como mera depositária, e que a seguir as repassa aos destinatários. Preço do serviço equivale ao recebimento de taxa de agenciamento, enquanto que salários e encargos sociais são reembolsos de despesas realizadas que não compõem aquele"²⁷⁸.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça também consagra o entendimento da distinção entre receita e ingresso, sujeitando a ISS apenas a efetiva receita bruta do prestador do serviço, o real preço de seu serviço, como se verifica pelos seguintes v. julgados, o primeiro transcrito específico em fornecimento de mão-de-obra temporária e os demais em matéria similar ao presente tema, presidido, na essência, pela mesma natureza jurídica, qual seja, a base de cálculo de certos serviços:

²⁷⁶ Ac. un. da 8ª Câmara Extraordinária-B do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 715.045-6, Rel. Juiz Manoel Mattos.

²⁷⁷ Ac. un. da 2ª Câmara Extraordinária-B do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 724.069-5, Rel. Juiz Marcos Zanuzzi.

²⁷⁸ Ac. un. da 5ª Câmara Extraordinária "A" do 1º TAC de São Paulo, Ap. n. 712.599-7, Rel. Juiz Joaquim Garcia.

"Tributário. ISS. Base de cálculo. Incidência. Serviços prestados por empresas de recrutamento e recolocação de mão-de-obra temporária. 1 — Não há violação ao art. 9º, do Decreto-lei 406/68, quando o acórdão recorrido decidiu que a base de cálculo do ISS tenha a sua incidência somente sobre a receita bruta, que é a taxa de agenciamento recebida por empresa de recrutamento e recolocação de mão-de-obra, tendo sido excluídas as importâncias referentes aos salários e encargos sociais dos recrutados, ao fundamento de que tais empresas seriam meras depositárias desses valores. 2 — Agravo de instrumento improvido (art. 254, I, do RISTJ)"²⁷⁹.

"Tributário. ISS. Base de incidência do cálculo. Serviços de distribuição de filmes cinematográficos. Restituição. 1. A empresa distribuidora de filmes cinematográficos e vídeo-tapes atua como intermediadora entre os produtores e exibidores, daí que a base de cálculo do ISS deve ser o montante de sua respectiva comissão, remuneração esta auferida sobre a diferença entre o valor cobrado do exibidor e o que é entregue ao dono da película. 2. Sendo ilegal a incidência sobre a renda bruta para fins de obtenção da base de cálculo do ISS, o tributo recolhido deve ser restituído. 3. Recurso especial conhecido, porém, improvido"²⁸⁰.

"Tributário. ISS. Taxa de serviço. Gorjeta. Não incidência. Divergência notória. Incidência (ERESP n. 64.465/SP). Precedentes STJ e STE. O percentual adicional às contas, pelos hotéis e restaurantes, a título de 'gorjeta', integra a remuneração dos empregados que executam o serviço, razão pela qual não há incidência do ISS, imposto municipal. Recurso conhecido e provido"²⁸¹.

"Tributário. Imposto. ISS. Base de cálculo. Serviços. Ilegalidade da incidência sobre a renda bruta quando o contribuinte for distribuidora de 'softwares' cinematográficos e vídeo-tapes. Denúncia espontânea. O distribuidor de softwares e video-games coloca-se como intermediário, aproximando produtor e exibidor. Por isso, a base de cálculo do ISS relativo à sua atividade é a remuneração efetivamente percebida, ou seja, o saldo entre a quantia do exibidor e aquela entregue ao produtor"²⁸².

²⁷⁹ Agr. Instr. n. 215659/SP (98/0092730-1), Relator Ministro José Delgado, Agte.: Município de São Paulo, Agdo.: Gelre Trabalho Temporário S/A., DJU, 09-04-99.

²⁸⁰ Ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp 196.187/PE, Rel. Min. José Delgado, j. 23.02.99, Recte.: Município do Recife, Recdos.: Cinema Internacional Corporation Distribuidora de Softwares Ltda. e outros. DJU-e, 1, 03.05.99, p. 107-108.

²⁸¹ Ac. un. da 2ª T. do STJ, REsp 107.143/MG, j. 21.10.99, Recte.: Hoteminas S/A., Recda.: Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte, DJU-e, 1, 13.12.99, p. 130.

²⁸² Ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp 259.339/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 12.09.00, Recte.: Município de São Paulo, Recda.: Warner Bross South, DJU-e, 1, 02.10.00, p. 150.

Reitere-se a conceituação colhida do último v. escólio acima colacionado: a base de cálculo do ISS relativa à atividade é a remuneração efetivamente percebida, ou seja, o saldo entre a quantia do prestador e aquela entregue a terceiro.

3.6.1.2 Cumulatividade ou múltipla incidência

Uma indagação que se faz: o imposto sobre serviços por força da Constituição de 1988 é um imposto cumulativo ou não cumulativo?

O ICMS, art. 155, § 2º, I, é um imposto não cumulativo. A não-cumulatividade está presente, também, no IPI (art. 153, § 3º, II). Há que observar, ainda, que a União, ao exercer a chamada competência residual, poderá instituir outros impostos (não cometidos à competência de Estados e Municípios), desde que não sejam cumulativos²⁸³.

Há quem pense que, apesar de não haver nenhuma menção à não-cumulatividade do ISS, esteja ele subordinado também a essa regra, na medida em que a não-cumulatividade deixou de ser aplicável apenas para o ICMS e IPI, espalhando-se agora também pela competência residual da União. A isso, alie-se a circunstância de que, se o ISS for visto como cumulativo, conduzirá a situações em que ficará visível certa incoerência. Tome-se como exemplo o transporte não integrado, isto é, aquele que se desenvolve primeiro no âmbito interestadual, depois no intermunicipal e, mais adiante, nos limites de um mesmo Município. Suponha-se dado transporte rodoviário de carga, cujo início se dá no norte do País e que, chegando na cidade de São Paulo, encerra-se com o descarregamento em armazém, para, dias após, em virtude de outro negócio jurídico, ser transportada para o estabelecimento encomendante. Nesse caso, os dois impostos (ICMS e ISS) incidiriam de modo diverso: o ICMS, respeitando o princípio da não-cumulatividade, e, depois, o ISS, sem respeitar essa diretriz, pelo trecho de transporte realizado no âmbito estritamente municipal, de modo cumulativo.

É bem verdade que o problema não se põe com frequência, porque, de regra, a prestação de serviços se encerra numa única relação jurídica, numa única prestação. Vezes há, contudo, em que a prestação de um serviço envolve outras prestações de serviços de terceiros. Excepcionalmente, há até mesmo casos de prestações

²⁸³ Isso é óbvio, se a natureza desses impostos comportar essa não-cumulatividade. Suponha-se um imposto sobre patrimônio líquido (a expressão "patrimônio líquido" implica, inexoravelmente, a não-cumulatividade). A obtenção da base haverá de ser o resultado da aplicação de uma série de números positivos reduzidos de outros, negativos. Então, se fosse um imposto sobre patrimônio líquido, seria ilógico falar em não-cumulatividade. Todavia, se se tratar de imposto que, por sua natureza, comporte a não-cumulatividade, a União só poderá instituí-lo preservando esse princípio.

de serviço consistentes na administração de outros serviços. Isto é: resumem-se na coordenação, supervisão e combinação de diversos serviços.

Nas duas últimas hipóteses surge o problema do *ne bis in idem*. Cabe a indagação: pode o imposto sobre serviços abranger parcialmente atividades já tributadas pelo próprio ISS? Em outras palavras: pode ISS integrar base de ISS? Ou: pode haver ISS sobre ISS?

A despeito da plena validade do princípio — firmado pela jurisprudência da Suprema Corte dos EUA — segundo o qual *who can tax once can tax twice* (quem pode tributar uma vez pode tributar duas), sempre que não haja teto constitucionalmente previsto ou amparado, é também razoável supor que os serviços tributados por ISS, gerando componentes de outros serviços, sejam discernidos, para o efeito de dedução daqueles da base impositiva destes. Aceita a tese, calcula-se o imposto mediante a aplicação da alíquota sobre a base calculada e se faz a dedução do imposto pago.

Mesmo que se admita a cumulatividade do ISS, a lei municipal deveria dispor, de modo minucioso, sobre a forma de contabilizar e deduzir, ou não, os pagamentos de ISS envolvidos. É que não se presume a cumulação de um imposto. Pelo contrário, a presunção é sempre no sentido de que não há imposto sobre imposto da mesma espécie.

A interpretação da lei versando a hipótese de incidência, desde que não haja ressalvas explícitas, há de ser sempre linear. Se um serviço envolve outros e estes já estão tributados pelo ISS, é razoável pretender que o imposto pago seja excluído da base tributável.

É questionável o argumento de que a Constituição, ao consignar, expressamente, que o ICMS e o IPI são não cumulativos e não ter feito o mesmo relativamente ao ISS, implicou transformá-lo em cumulativo. É que quanto a esses dois impostos a regra é a sucessão de várias operações em cadeia. A ausência de definição constitucional de critério para a questão implicaria permitir a cumulatividade. Por isso, nesses casos, foi ela expressamente proibida.

No ISS, todavia, o encadeamento de várias prestações não é regra, mas nítida exceção. É excepcional a possibilidade de um serviço compreender outros. Não é da natureza dos serviços tributáveis o comportar o fenômeno da cumulatividade.

Da circunstância de a Constituição não prescrever tal regra relativamente ao ISS pode resultar a possibilidade de ele ser, nesses casos, cumulativo. Isto, entretanto, não se presume. Para que ISS integre a base de ISS é mister que a lei municipal seja explícita a respeito. Só assim se poderia ter imposto devido pelo total, sem dedução do anteriormente pago, relativamente a uma parte do serviço, executada por terceiros.

Tudo indica que a lei municipal pode estabelecer a cumulatividade; que pode o legislador prescrever que da base de cálculo não se abaterá o ISS nele compreendido.

Nesse caso, procederá o intérprete como dispõe a lei: calculará pelo total, ou seja, tomando o global do preço, ainda que inclua outros serviços por ele já tributados.

A esse propósito, o importante é frisar que a cumulatividade não se presume. Quer dizer: não pode o intérprete concluir pela cumulatividade sem explícita disposição da lei tributária municipal nesse sentido. Não é lícito deduzir da circunstância de a Constituição ter regra expressa dispondo sobre a não-cumulatividade que ela alcance todos os demais impostos, inclusive o ISS. Em qualquer caso, a cumulatividade há de decorrer da lei. E, como esta matéria está sob reserva de lei ordinária municipal, não é válido invocar e aplicar eventual lei complementar. Esta não pode criar tributo, nem disciplinar os aspectos de suas hipóteses de incidência. As leis complementares se dirigem ao legislador. São leis sobre leis. São o que Pontes de Miranda designa por sobredireito, no que é secundado pelo arguto Souto Borges, que distingue normas sobre tributação de normas tributárias²⁸⁴.

O único argumento que se pode extrair do diferente tratamento constitucional, respeitante à não-cumulatividade, entre IPI e ICMS, de um lado, e ISS, doutro, é o de que, enquanto o legislador federal (IPI) e o estadual (ICMS) são impedidos de adotar tal técnica, não o é o municipal (ISS).

O fato de a legislação de natureza complementar autorizar a dedução das subempreitadas já tributadas pelo imposto, no caso de construção civil, parece remeter à confirmação de ser o ISS, como regra, de múltipla incidência.

Meditando sobre as questões postas pela Professora Elizabeth Nazar Carrazza, concluímos que o ISS, definitivamente, não pode ser cumulativo. A autora pondera que, “se o que se tributa é o fato material da prestação do serviço e não a relação jurídica a ele relativa, não há que se falar em incidência múltipla. (...) Caso entendêssemos de forma diversa, teríamos, na hipótese, a tributação da relação jurídica de prestação de serviços e não da prestação de serviços propriamente dita (como quer a Lei Maior). Assim, o ISS incidiria sempre que se estabelecesse a relação jurídica de prestação de serviço, independentemente da existência da própria prestação de serviços, que poderia, até, não ocorrer. (...) O ISS incidiria por inteiro sobre o preço do serviço, inexistindo qualquer possibilidade de crédito ou desconto”. E conclui dizendo que essa interpretação “não é compatível com a Constituição Federal, já que por força dela, o Município só está autorizado a tributar os serviços propriamente ditos e não as relações jurídicas de prestação de serviços. Portanto, por injunção constitucional, a hipótese de incidência do ISS só pode ser a prestação de trabalho humano do qual resulte uma utilidade material ou imaterial, sob regime

de direito privado. Para cada prestação só pode haver uma incidência do ISS. (...) A circunstância de, para uma única prestação de serviço concorrer um terceiro não infirma tal assertiva, já que continua a existir um único fato imponible do ISS”²⁸⁵.

Não se trata de matéria cuja análise se esgote no âmbito da base de cálculo desse imposto, como pensávamos. O tema, para ser bem equacionado, deve centrar-se no exame da própria materialidade do tributo. O rigoroso exame da consistência material do ISS implica a conclusão inexorável de que, incidindo esse imposto sobre a prestação de serviço e não sobre contratos de serviço, só poderá haver a exigência de imposto diante da concreta prestação de serviços, que manterá essa unidade, a despeito de para ela terem concorrido vários prestadores. Note-se que se terá vários prestadores, mas um só serviço. Logo, só se faz possível uma única incidência. Com efeito, o ISS incide sobre a prestação de serviço e não sobre o número de pessoas que o prestou. Não é demais reiterar que o ISS incide sobre fatos e não sobre contratos.

Para bem situar essa temática — aparentemente complicada —, convém des-trinçá-la, mediante exame do número de serviços que foram prestados, independentemente do número de prestadores que hajam concorrido para obter o resultado.

Se foi prestado um único serviço — apesar de, para a sua execução, terem agido vários prestadores —, ocorreu um único fato tributável, impondo-se, por conseguinte, a dedução dos valores pagos pelos vários prestadores, do valor total final (aquele despendido pelo tomador). Se, diversamente, foram prestados vários serviços — e isso se verifica quando os serviços forem diferentes entre si —, a cada serviço corresponderá uma incidência. Por exemplo, se (a) prestou serviços de agenciamento e (b) prestou serviços de revelação de filmes, o ISS incidirá (a) pela prestação do serviço de agenciamento e (b) pela prestação dos serviços de revelação de filmes, uma vez que na hipótese alvitada foram prestados dois específicos e diferentes serviços (um de agenciamento e outro de revelação de filmes). Vê-se que não caberia cogitar de cumulatividade, dada a circunstância de que, no caso, ocorreram duas distintas e inconfundíveis prestações. A solução seria diversa se, à guisa

²⁸⁴ Lei complementar tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 187, fazendo remissão aos Comentários à Constituição de 1969, de Pontes de Miranda, v. 2, p. 383.

²⁸⁵ Não cumulatividade do ISS. RDT, 19/20, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p. 257. Na mesma esteira, escreveram mais recentemente Clélio Chiesa, ISS — Construção civil — Subempreitadas — Base de cálculo, Grandes questões atuais de direito tributário. São Paulo: Dialética, 2004, v. 8, p. 45-57; Hugo de Brito Machado, A base de cálculo do ISS e as subempreitadas. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 108, São Paulo: Dialética, 2004, p. 67-77. Clélio Chiesa, no estudo sobre a tributação das subempreitadas, concluiu que: “o princípio da não-cumulatividade tem como fim precípuo nortear a atuação do legislador no momento de instituir os impostos, vedando a instituição de exigências cumulativas. Vale dizer, os Municípios, no ato de instituírem o ISS, devem criar mecanismos capazes de evitar a cumulatividade, sob pena de as suas leis padecerem do vício da inconstitucionalidade” (p. 57).

de exemplo, um mesmo e único serviço de construção civil fosse realizado por dois prestadores, um deles executando parte do total da obra contratado pelo outro. Nesse caso, teríamos dois prestadores, mas uma única prestação de serviços, impondo-se, portanto, a dedução do valor da subempreitada tributável pelo imposto.

Dos problemas que esta colocação enseja merece atenção o da escrituração e contabilização do contribuinte, nesses casos. Se a lei municipal nada dispuser, o contribuinte pode — desde que escriture adequadamente — deduzir ISS pago. Se a lei municipal contiver disciplina a respeito, deve tal disciplina ser observada. Se o contribuinte não tiver documentação contábil e escrituração adequadas, não poderá — por razões de fato — proceder às deduções. Nesse caso, justifica-se a insistência do Fisco municipal em entender como base tributável o total cobrado pelo prestador.

3.6.1.3 Valores que não se incluem no preço do serviço

Já vimos que um dos termos do aspecto quantitativo é a base de cálculo. Examinando a questão do prisma positivo, tem-se que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nele (preço) incluído tudo o que for pago pelo tomador (destinatário utente, usuário) ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços. Essa proveniência determina-se pela precisa identificação do negócio jurídico desencadeador das receitas.

Vista de ângulo negativo, tem-se que a base de cálculo do ISS não pode incluir valores (a) que decorram de negócios outros, inconfundíveis com a prestação de serviços e (b) que, embora relacionados com a prestação de serviços, não expressem, eles mesmos, receitas do prestador.

Com efeito, não se pode incluir na base de cálculo do ISS (e na sua base calculada) valores correspondentes a negócios paralelos, distintos da prestação de serviços. A circunstância de determinados negócios jurídicos serem contratados ao mesmo tempo, pelas mesmas partes, não autoriza o entendimento de que se integrem à prestação de serviços. Se o legislador não pode exceder as pautas constitucionais, com maior razão não podem fazê-lo nem o intérprete nem o aplicador da lei.

Resumindo: a base de cálculo do ISS, salvo exceções, é o preço do serviço, vale dizer, a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos municipais²⁸⁶. Receita auferida pelo prestador que não corresponda à remuneração

pela prestação de serviços de competência dos Municípios não poderá ser tomada como base de cálculo do ISS, pena de desfigurá-lo, no mais das vezes com invasão de competência tributária alheia.

A lei, ao referir “preço do serviço”, não pode impor — se o fizer, será inconstitucional — sejam alcançadas quaisquer entradas. Pelo contrário, o termo “preço” vincula-se, tal qual o acessório ao principal, à prestação do serviço que lhe deu causa. É dela indissociável.

Podem as leis dizer — e muitas o dizem — que, caracterizados quaisquer valores como receitas provenientes da prestação de serviços, sobre eles deverá ser calculado o ISS. Conceituam preço como a receita bruta a ele correspondente. Logo, por primeiro, é preciso haver receita (não mero ingresso); além disso, a receita deve provir da prestação do serviço.

Quando as leis municipais dizem que preço do serviço é a receita bruta a ele correspondente, tem-se que o adjetivo “bruta” refere-se ao substantivo “receita”. É dele indissociável, formando um conceito próprio, ao qual deve ater-se a Administração. A cláusula “a ele correspondente” restringe ainda mais o conceito.

Obviamente, onde não houver receita jamais se poderá cogitar de exigência de ISS, pela singela razão de que, nessa hipótese, preço não há.

Em suma, a via que conduz à formulação de exigência nula (ilegal e inconstitucional) não é somente a que tributa atividade sobre a qual o imposto, claramente, não incide. Muitas e muitas vezes — sobretudo com a complexidade e diversidade crescentes das atividades, em nossos dias — a nulidade da exigência de ISS ocorre pela adoção de base de cálculo inadequada, incompatível com a materialidade da hipótese de incidência do imposto que se declara exigir, ou resulta da pretensão de exigir imposto onde base (preço) não há²⁸⁷.

Daí por que, nos casos em que a atividade considerada, por sua natureza ou por suas características, num primeiro exame, pode dar ensejo a dúvidas sobre a sua efetiva compostura, dificultando a conclusão sobre sua correspondência, ou não, com a materialidade da hipótese de incidência de dado imposto, o exame da base de cálculo mostra-se o único critério seguro para dirimir essas dúvidas. Analisando as receitas sobre as quais se cogita calcular o ISS, exsurge, claramente, a efetiva natureza da atividade da qual decorrem e, aí, fica clara a congruência (ou a não-congruência) da subsunção do fato concreto à hipótese legal do imposto.

Nas questões surgidas de relações jurídicas complexas, o primeiro passo para o seu adequado equacionamento exige detido exame dos vários contratos ou das

²⁸⁶ Em várias passagens, as referências feitas à competência dos Municípios para exigir ISS estendem-se ao Distrito Federal, uma vez que lhes cabem, ao lado dos estaduais, também os impostos municipais.

²⁸⁷ De modo geral, o problema reside menos na definição da base de cálculo em abstrato (preço do serviço, sem quaisquer deduções) e muito mais na equivocada mensuração da base de cálculo concreta ou base calculada (mensuração de um fato à luz do critério legal).

múltiplas cláusulas de um só contrato. Sem isso, não se poderão identificar os diversos negócios jurídicos presentes, estudar sua natureza jurídica e subsumir, corretamente, os fatos neles referidos, aos vários tributos previstos em nosso sistema. Exemplo dá-se na eventual concomitância de uma prestação de serviços com uma operação de venda, com uma operação financeira ou um contrato de transporte interestadual, de montagem ou de instalação que não se agrega ao solo, ou de qualquer outro tipo de negócios que, de alguma forma, estejam relacionados ou envolvidos em um mesmo quadro global, adrede engendrado.

Nesses casos, é preciso ter cautela: nem todo o montante pago em virtude da celebração de um contrato integra, sempre e necessariamente, a base de cálculo do ISS. Obviamente, o Município só pode exigir ISS sobre a receita que provenha de serviços. É dever do administrador (e do aplicador da lei) discernir os vários negócios jurídicos avençados, afastando todas e quaisquer possibilidades de confusão, que resultarão em violação da Constituição.

Nas hipóteses em que determinada vinculação jurídica complexa, engendrada pelas pessoas privadas, desenvolva-se em um contexto multifacetário — em que a prestação de serviço surja envolvida ou em paralelo com outras —, essa circunstância não autoriza o legislador ordinário, muito menos a administração, a ignorar a eventual autonomia recíproca de cada um desses negócios, para ampliar a base de cálculo do ISS, nela incluindo valores provenientes de outros negócios distintos da prestação de serviços.

É imperioso discernir, distinguir, identificar e separar as receitas, consoante suas respectivas procedências, para que se identifiquem as específicas bases de cálculo de cada um dos tributos, visando a evitar sejam ultrapassados os limites constitucionalmente traçados às competências tributárias.

3.6.1.3.1 *Primeira hipótese de não-inclusão: valores que compõem outros negócios jurídicos*

Dentro dos limites constitucionais, a base de cálculo natural do ISS é o preço do serviço. A seu turno, preço do serviço é a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador pela prestação do serviço. Por preço do serviço se deve entender a receita bruta dele proveniente — jamais receita proveniente de outros negócios jurídicos ou de outros fatos — sem quaisquer deduções.

Este último trecho do conceito (“sem quaisquer deduções”) tem levado alguns aplicadores da lei, no âmbito administrativo, a cometer manifestos equívocos. Olvidam-se ou não percebem que a cláusula “sem quaisquer deduções” está umbilicalmente ligada à proposição antecedente, “receita bruta dele proveniente”. Só pode integrar a base de cálculo do ISS a receita bruta, sem deduções, que provenha

de serviços. As deduções da receita que não podem ser feitas são apenas aquelas que provêm diretamente da prestação de serviços.

Em outras palavras, se a receita for estrita decorrência da prestação de serviços, não se poderá proceder a deduções. De outra parte, não se pode incluir na base de cálculo do ISS quaisquer outros valores que, embora configurem receita, não provenham da prestação de serviços atribuídos à competência dos Municípios.

Retomando a idéia: da perspectiva positiva, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nele (preço) incluído tudo o que for pago pelo tomador (utente, usuário) ao prestador, em virtude da prestação de serviços. O critério de integração é o de valores que provenham exclusivamente da prestação de serviços. Essa proveniência determina-se pela precisa identificação do negócio jurídico desencadeador das receitas. Examinando a questão do ângulo negativo, tem-se que a base de cálculo do ISS não inclui — não pode incluir — valores que decorrem de negócios autônomos, independentes, inconfundíveis com a prestação de serviços.

Antes de avançar, é preciso que se aclare a diferença entre deduzir valores e não incluir valores. Quando, de modo correto, se obtém o preço, dele não se podem deduzir valores. Outra coisa, porém, bem diversa, é a asserção de que tais ou quais valores não podem ser incluídos na base de cálculo do ISS. No primeiro caso, a dedução é indevida, porque reduz a base de cálculo do ISS, que deixa de ser o preço, para ser qualquer outra coisa a ele inferior. No segundo, o fenômeno é inverso. Incluir na base de cálculo valores que não sejam fruto da prestação de serviços também implica desnaturação da base de cálculo, já agora, porém, para deixar de ser o preço para ser qualquer outra coisa a ele superior.

As competências tributárias são exclusivas e privativas. Disso decorre que não possam ser transferidas pelas pessoas políticas às quais foram cometidas. A Constituição é rígida e não se compadece com prorrogações de competência. Ademais disso, as materialidades dos vários impostos estão claramente separadas pela Lei Maior. Diante de venda ou de prestação de serviços e de financiamento, v.g., duas pessoas político-constitucionais são competentes para impor tributação, cada qual nos limites previstos pela Constituição. Onde haja venda ou prestação de serviços e financiamento, ainda que em único instrumento, ou envolvidas em uma só vinculação negocial, incidem dois distintos tributos; duas competências tributárias distintas e inconfundíveis atuam, integrando os feixes de poderes de duas esferas de governo diferentes.

É vedado ao legislador e muito mais ao aplicador da lei reunir, num só, dois ou mais diferentes e distintos negócios, deturpando-lhes as específicas naturezas jurídicas, para o fim, espúrio, de submetê-los (contra a Constituição) a um mesmo tributo. Não é tolerável, pelo contrário, é despropositado, ilegal e inconstitucional, pretender exigir ISS sobre valores que sejam provenientes de outros negócios jurídicos

distintos da prestação de serviços. E a pretensão de incluir valores não decorrentes da prestação de serviços tributáveis pelo Município implica flagrante desvirtuamento da base de cálculo, por inclusão de parcelas que não provêm de fatos com tal consistência material.

Equívocada inclusão na base calculada do ISS tem ocorrido, até com frequência, por parte dos aplicadores da lei, de valores que, embora transitem no caixa das empresas, não representam receita proveniente da prestação dos serviços. Por exemplo: comumente têm sido incluídas na base calculada do ISS receitas que não decorram da prestação de serviços, mas que provêm de remuneração de operações financeiras. A base de cálculo do ISS esgota-se no valor (preço) da prestação de serviços submetidos à competência tributária dos Municípios. Ou seja, que prove-nham daqueles serviços que se subsumem ao conceito constitucional dessa atividade econômica (prestação de serviços) tributável pelo imposto atribuído à competência constitucional dos Municípios. Não de atividades econômicas que, conquanto possam constituir serviços, estejam submetidas à competência da União ou dos Estados.

Alerte-se, de outra parte, a irrelevância de estar, ou não, a União exigindo esse imposto sobre operações financeiras, em razão dos negócios de financiamento em que prestadores de serviço figurem como parte. O caráter absolutamente rígido e exclusivo da discriminação constitucional de competências proíbe que qualquer das entidades públicas amplie seus poderes ou faculdades tributárias, de modo a abranger outros, não sendo sequer favorável a argumentação de que a competência alheia não está sendo exercitada²⁸⁸. Por isso, o CTN dispôs, em seu art. 8º, que “o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público, diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

Uma última advertência: mesmo quando não se trata de receita proveniente de operações ou prestações concernentes a outras esferas de governo, é preciso que se possa identificar, de modo claro, que o ingresso que se pretende tributar configura receita do prestador e não receita de terceiros, em que pese tenha transitado pelo caixa daquele.

Temos por certo que valores que componham receitas de terceiros, embora recebidos junto com os decorrentes da prestação dos serviços, não podem compor a base calculada do ISS, porque configuram meros ingressos, valores que não incrementam o patrimônio do prestador, como elemento novo e positivo, pois pertencentes a terceiros.

É ilegal, assim, a inclusão de valores correspondentes a negócios paralelos, distintos da prestação de serviços, na base de cálculo do ISS. E mais flagrante fica

²⁸⁸ Cf. freqüentes lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino.

essa ilegalidade — mais rigorosamente, inconstitucionalidade — quando esses valores compõem a base de cálculo de tributos que se inserem em competência alheia ao Município. Por exemplo, o negócio jurídico de financiamento — mesmo que se o veja como acessório de outro negócio jurídico anterior, cujo valor é, depois, financiado — em nada se confunde com a prestação de serviços. Logo, a remuneração correspondente ao financiamento, não sendo receita de serviços, não pode compor a base de cálculo do ISS, até porque, em se tratando de operação financeira, só a União pode alcançá-la, reservada que foi à sua competência privativa, *ex vi* do disposto no art. 153, VI, da Constituição de 1988.

Analisando hipótese similar, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino concluíram: “Sendo privativa da União a competência para tributar operações financeiras, ainda quando um determinado negócio se apresente sob a aparência primeira e superficial de unidade dos dois fatos (que são constitucionalmente reservados à competência privativa de duas entidades) fica excluída toda possibilidade de discrição do intérprete”²⁸⁹.

Diante da rigidez da discriminação de competência, não podem União, Estados, Distrito Federal e Municípios incluir na base de cálculo dos impostos que lhes competem valores relativos a negócios jurídicos compreendidos na competência tributária de esfera diversa de governo.

As normas infraconstitucionais não podem inovar nessa matéria porque o critério de discernimento entre os vários arquétipos das hipóteses de incidência decorre da própria Constituição.

A lei municipal não pode, pois, definir preço, de modo a nele incluir receitas de índole diversa. Por conseguinte, não pode a Administração municipal, na constituição do crédito tributário pelo lançamento, a pretexto de exigir ISS, incluir na base calculada (base de cálculo concreta) desse imposto valores estranhos à prestação dos serviços, como é o caso dos decorrentes de operações de crédito. Se o fizer, praticará ilegalidade e, concomitante e obliquamente, inconstitucionalidade, por invasão de competência alheia.

Não foi por outra razão que os mestres Geraldo Ataliba e Cléber Giardino asseveraram: “Tratando-se de valor imputável a negócio distinto, e pertencente a outra competência tributária, não pode ser arbitrariamente somado ou acrescido à base de cálculo do ISS”²⁹⁰.

²⁸⁹ ICM — Base de cálculo — Diferença entre venda financiada e venda a prazo. *Revista de Direito Tributário*, n. 41, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. 1987, p. 113.

²⁹⁰ ICM — Base de cálculo — Diferença entre venda financiada e venda a prazo. *Revista de Direito Tributário*, n. 41, São Paulo: Revista dos Tribunais, jul./set. 1987, p. 113.

O Professor Heron Arzua, um dos melhores estudiosos dessa matéria, a propósito de questão relativa ao ICMS, preleciona: “Uma base impositiva que contemple montante pertinente ao valor do financiamento ou à parcela de uma operação de crédito, como núcleo da hipótese de incidência, confere ao imposto a natureza jurídica de um imposto sobre operações de crédito, e não sobre a venda mercantil. O ICMS não é, pois, imposto cuja natureza aceite em seu núcleo fato representativo de juros ou financiamento”²⁹¹.

José Eduardo Soares de Melo, que realizou minudente análise do tema, formula a seguinte explicação: “A remuneração correspondente ao negócio de crédito — embora decorrente da compra-e-venda realizada — não integra o valor da operação mercantil. Isto fica saliente se se considerar que a Constituição estabelece serem tributáveis, privativamente pela União, as operações financeiras (art. 153, V). Assim, fica absolutamente inviabilizada a inclusão discricionária de incluir (*sic*) a remuneração do financiamento no valor da operação mercantil. Se a União não pode tributar o negócio mercantil, pelo IOF, também não podem os Estados (e o DF) pretender submeter ao ICMS o que corresponda o negócio de crédito, sob pena de invasão de competência. Daí a inconstitucionalidade da lei que assim disponha, ou a ilegalidade do ato administrativo que desse modo conclua”²⁹².

O Poder Judiciário — a quem cabe, em último caso, dizer o direito — tem abonado esse entendimento. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao apreciar questão relativa ao ICM, hoje ICMS, decidiu: “Imposto — Circulação de Mercadorias — Vendas efetuadas através de cartão de crédito emitido pelo próprio vendedor — Acréscimos relativos ao financiamento que não se incluem na base de cálculo do ICM...”²⁹³.

Na mesma esteira, o Superior Tribunal de Justiça assentou: “Os encargos relativos ao financiamento do preço, nas compras feitas através de cartão de crédito, não devem ser considerados no cálculo do ICM”²⁹⁴. Em outra oportunidade, ratificou essa exegese: “I — Segundo a jurisprudência do Pretório Excelso e desta Colenda Corte, os encargos financeiros relativos ao financiamento do preço nas compras feitas por meio de cartão de crédito, não devem ser considerados no cálculo do ICM”²⁹⁵.

²⁹¹ Incidência do ICMS sobre o preço da venda e não sobre o valor do financiamento. *Revista de Direito Tributário*, n. 67, p. 355.

²⁹² ICMS — teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1995, p. 112.

²⁹³ Ap. Cív. 95.488-2 — 15ª CC — rel. Des. Borroul Ribeiro — j. 13.8.86, *RJTJESP*, v. 104, p. 193-6.

²⁹⁴ REsp 29.307/RS — 1ª T. — rel. Min. Humberto Gomes de Barros — DJ 18.10.93, *JSTJ*, v. 54, p. 280-82.

²⁹⁵ REsp 32.202-2-SP — 2ª T. — rel. Min. José de Jesus Filho — DJ 1º.8.94, *Revista dos Tribunais*, n. 709, p. 202-4.

A nossa mais Alta Corte, analisando o tema do financiamento, em caso de cartão de crédito, avalizou essa linha de pensamento: “Embora o financiamento do preço da mercadoria, ou de parte dele, seja proporcionado pela própria empresa vendedora, o ICM há de incidir sobre o preço ajustado para a venda, pois esse é que há de ser considerado como o do valor da mercadoria, e do qual decorre a sua saída do estabelecimento vendedor. O valor que o comprador irá pagar a maior, se não quitar o preço nos 30 dias seguintes, como faculta o contrato do Cartão Especial, decorre de opção sua, e o acréscimo se dá em razão do financiamento, pelo custo do dinheiro, e não pelo valor da mercadoria”²⁹⁶.

Nesse aresto, o Ministro Djaci Falcão, em seu voto, salientou: “... Os encargos do financiamento não podem, evidentemente, integrar as despesas da operação de venda para efeito da cobrança do tributo, no caso o ICM, como também demonstrou, da tribuna, o eminente Patrono da recorrente. O tributo é sobre o fato gerador, não sobre o acréscimo decorrente de possível financiamento. Mera operação de financiamento não enseja a incidência do ICM sobre o valor total decorrente desse mesmo financiamento”²⁹⁷.

É vedada, ainda, a inclusão de valores decorrentes de encargos financeiros na base de cálculo do ISS. Também aqui se está diante de receitas decorrentes de contrato autônomo, específico; também aqui se cuida de receita que não provém de nenhuma prestação de serviço; tais valores são fruto de negócios jurídicos que só podem ser tributados pela União. Alcançar esses valores com o ISS é tributar operações financeiras, em relação às quais o Município não detém competência. É, pois, incidir em inconstitucionalidade, por invasão de competência alheia.

Em resumo, só podem compor a base de cálculo do ISS os valores que decorram, que resultem da prestação de serviços e não de negócios outros, dela diversos.

3.6.1.3.2 Segunda hipótese de não-inclusão: valores referentes a tributos exigidos por outras esferas de governo

Assentado que valores relativos a outros negócios jurídicos não podem compor a base de cálculo do ISS, é preciso cuidar, agora, da segunda não-inclusão de valores para chegar ao preço.

Os prestadores de serviço, ao procederem à cobrança dos valores relativos à prestação, nela sofrem a incidência de tributos de competência de outras esferas de governo ou, mais especificamente, de tributos de competência da União, inclusive

²⁹⁶ RE 101.103-0-RS — 2ª T. — rel. Min. Aldir Passarinho — j. 18.11.88, *JSTF*, v. 127, p. 130-45, ou *Revista dos Tribunais*, n. 649, p. 183 e s.

²⁹⁷ *Revista dos Tribunais*, n. 649, p. 190.

daqueles em que se outorgou a pessoas de diversas a capacidade tributária ativa, como é o caso, por exemplo, do INSS.

É evidente que esses valores — destinados a outras esferas de governo — não podem compor a base de cálculo do ISS, uma vez que, embora transitem pelo caixa dos prestadores de serviço, não acrescem seu patrimônio, como elemento novo e positivo, razão pela qual não configuram receita, mas meros ingressos.

Anote-se, a propósito, que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por dez votos a um, pela incidência do ISS (contra o nosso ponto de vista), no caso de serviços prestados pelos cartórios e registradores²⁹⁸. Prevalente esse entendimento, segue-se que na base calculada impõe-se a não-inclusão de valores pertencentes ao Estado e ao Poder Judiciário. Os cartórios e registradores têm de entregar determinados percentuais do que arrecadam ao Estado ou aos Tribunais de Justiça. Ora, em tais casos não se pode incluir na base calculada essas quantias. Dito de outra forma, o preço do serviço (que para nós é público, não ensejando cobrança de ISS) é a receita bruta dos notários e registros, mas esta, obviamente, não inclui montantes pertencentes a outras esferas de governo ou ao Poder Judiciário. Receita bruta dos registros e cartórios será, apenas, aquela equivalente ao numerário que incrementa os seus patrimônios; jamais os valores pertencentes a outras entidades.

3.6.1.3.3 Terceira hipótese de não-inclusão: despesas e valores de terceiros

Despesas são inconfundíveis com valores pertencentes a terceiros. Despesas são gastos do prestador do serviço a serem subtraídos da sua respectiva receita, para efeito de apuração do resultado e, neste caso, sim, o seu reembolso configurará, também, receita, afetando o resultado econômico da atividade, vale dizer, afetando, positivamente, o patrimônio da empresa.

Essa a lição ministrada pelo insuperável doutrinador Pontes de Miranda, *litteris*: “As despesas são diminuições do patrimônio que a pessoa se impõe de vontade própria, ou por dever, ou a favor de terceiro, ou de quem seja dono, ou tenha direito real sobre bem ou bens ou patrimônio. Se quem fez as despesas tem direito a reembolso é porque as despesas não lhe aproveitam, ou entram no cômputo de indenização a ser-lhe paga, ou foram feitas em virtude de negócio jurídico bilateral,

²⁹⁸ Cf. Adin 3.089, ajuizada pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg), cujo julgamento encerrou-se ontem (13/02/08). O Supremo Tribunal Federal, por dez de seus Ministros, concluiu que os cartórios e registros estão sujeitos ao ISS. Apenas o Ministro Carlos Brito manifestou o entendimento de que havia imunidade, por se tratar de serviço público, a despeito de exercido em caráter privado.

ou de gestão de negócios alheios. As despesas ou são necessárias, ou úteis, ou voluptuárias. Se aplicadas a coisas, dizem-se benfeitorias”²⁹⁹.

A contraposição é entre despesas e receitas e não entre despesas e ingressos financeiros. Despesas são só as realizadas em favor de quem as faz. São gastos com a própria atividade, realizados para que esta possa desenvolver-se e propiciar os proventos (receitas) à vista dos quais se a explora.

Os gastos com a própria atividade são despesas, sejam reembolsáveis ou não. Só essas despesas é que não podem ser deduzidas, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente, vindo a incluir valores a ele estranhos.

Por outro lado, jamais poderão ser considerados receita os valores recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador) de terceiros, cujo(s) negócio(s) é(são) por aquele administrado(s).

Exemplo típico desses valores de terceiros é o dos serviços de despachos: as importâncias exigidas ou adiantadas para o pagamento — v.g., de tributos aos quais está submetido o tomador — ingressam nos cofres do prestador, para repasse desse mesmo montante aos cofres públicos. Para o escritório de despachos, há ingresso financeiro, mas não se pode cogitar de receita.

Versamos, há muito, o tema em situação análoga. Com os seguintes termos, explicitamos a base de cálculo para tributação, por ISS, pertinente à distribuição de filmes cinematográficos: “O preço do serviço será apenas o valor estipulado como comissão. Nada mais. Incluir qualquer outra importância implica tributar a produção (que é intributável pelo ISS) ou a exibição, cujo pagamento não lhe compete e não o agenciamento (distribuição)”³⁰⁰.

Se, como explicita a melhor doutrina (Alfredo A. Becker, Paulo de Barros Carvalho, Roque A. Carrazza, v.g.), é pela base de cálculo que se determina não só a natureza jurídica de um tributo como o seu tipo, a persistência em base de cálculo irrealmente inchada configuraria a exigência de tributo outro que não o ISS, porque a base calculada deixará de ser o efetivo valor da prestação do serviço para ser o montante do numerário que transita (como meros ingressos ou entradas transeuntes) pelo caixa das empresas prestadoras de serviços. Em outras palavras, a dimensão financeira do critério material da hipótese de incidência passará a ser o total dos valores em dinheiro, próprios e de terceiros (estes, simplesmente transitando), ou, ainda, o total dos ingressos havidos, incluindo valores não devidos à prestação de serviço.

²⁹⁹ Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1977, v. 12, p. 130.

³⁰⁰ Aires F. Barreto, Tributação dos serviços ligados ao filme cinematográfico, *Revista de Direito Tributário*, ano 10, jan.-mar. 1986, n. 35.

A adoção de base de cálculo que exorbita a própria do ISS, qual seja, o preço do serviço, implica a criação de tributo outro deste diverso, cuja hipótese de incidência passa a ser *receber ingressos* e a base de cálculo o montante de numerário que transita pelo caixa da empresa. Em outro giro, a base de cálculo passa a ser auferir recebimentos próprios e outros não auferidos porque de terceiros.

Portanto, considerar na base calculada valores não correspondentes à remuneração do serviço prestado implica tributar não o serviço, mas outra coisa, maior, mais ampla e abrangente, sem o consentimento ensejado pelo art. 156, III, da Lei Magna.

3.6.1.3.4 Quarta hipótese de não-inclusão: valores que constituem meros reembolsos de despesas

As normas de direito que disciplinam a compostura e a natureza jurídica do ISS impedem conclusão no sentido de que o reembolso de despesas integre a categoria de prestação de serviço.

Não podem os Municípios tributar simples reembolsos de terceiros, gravar as despesas de terceiros. Despesas reembolsáveis — meras recuperações de valores despendidos em nome de terceiros — não configuram nenhuma prestação de serviços. Não caracterizam nenhum fazer subsumível ao conceito de serviço tributável.

Por exemplo: é comum os hotéis receberem valores monetários que nada têm que ver com suas receitas. Realizam gastos, adiantam pagamentos de valores despendidos por seus clientes, deles obtendo o ressarcimento respectivo. Embora esses valores ingressem em seus caixas, são eles pertencentes a terceiros, aos quais devem ser repassados (assim, v.g., os dispêndios com a postagem de cartas, com lavanderia de terceiros, com serviços de engraxate, com ligações telefônicas). Só caberia falar em receita se cobrassem valores superiores aos que devem ser repassados; nesse caso, constituiria receita o *plus* cobrado dos hóspedes.

Considerar meras entradas de caixa como receita, ao arrepio da Carta Magna e da lei complementar, implica majoração de tributo, mercê da desnaturação da base de cálculo. De outro prisma, considerando que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, o valor do imposto, com a inclusão de reembolsos, corresponde a uma alíquota majorada, sem lei autorizadora.

Como corolário desses desvios pode ocorrer que se exija imposto igual (ou tendente a igualar) ao preço do serviço. Se isso se der, o procedimento fiscal configurará confisco, vedado pela Constituição Federal — art. 150, IV.

Deveras, considerar receita o que é apenas ingresso importa efeito de confisco tributário, porque a base de cálculo ficticiamente majorada pode conduzir a um imposto tendente a aproximar-se da efetiva receita, igualar-se ou até superá-la, em

função de despesas exclusivamente referentes a terceiros, cujos valores sejam meras entradas transeuntes no caixa do prestador do serviço.

3.6.1.3.5 Quinta hipótese de não-inclusão: encargos financeiros

Patenteado que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, no critério quantitativo só devem figurar valores decorrentes do preço à vista. Isto posto, os encargos financeiros (juros, correção monetária, multa, acréscimos) provenientes de inadimplemento contratual não podem compor a base de cálculo do ISS.

É inequívoco que a prestação de serviço é negócio autônomo, distinto e inconfundível da operação, lógica e cronologicamente subsequente, de financiamento. Tratando-se de negócios diversos, é inconcebível reuni-los todos, para efeito de congregação a totalidade dos valores, pondo-os na base de cálculo do ISS.

É evidente o fato de que as receitas provenientes de multas, juros e outros encargos, exigíveis dos destinatários ou encomendantes da prestação, que não liquidam seus débitos nas datas convencionadas, não correspondem a nenhum serviço. É, pois, vedada a inclusão desses valores na base de cálculo do ISS.

3.6.1.3.6 Sexta hipótese de não-inclusão: descontos incondicionais concedidos

Na mesma linha inserem-se os denominados descontos concedidos independentemente de condição. São abatimentos dados em decorrência de fato específico; não provêm de nenhuma prestação de serviço.

3.6.1.4 Caracterização do preço em certas atividades

Procedida a análise teórica dos vários componentes que não podem integrar o “preço”, já se pode, a título de exemplo, examinar a questão diante de certas atividades concretamente consideradas. É o que se fará, a seguir.

3.6.1.4.1 Software

3.6.1.4.1.1 Base de cálculo

A lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, em seu subitem 1.05, indica como passível de ser tributável pelo ISS o licenciamento de uso de *software*. Para compreender adequadamente a atividade descrita nesse subitem da lista é necessário fazer alguns apontamentos concernentes ao conceito e à natureza jurídica do *software*, e, bem assim, no que tange ao método de sua exploração econômica, para posterior conclusão acerca de sua tributação.

Os programas de computador, universalmente conhecidos como *softwares*, são elaborações intelectuais de programas que possibilitam o funcionamento e a

utilização de um equipamento, consistente em um sistema de rotinas e funções que permite disseminar idéias através do seu suporte físico.

O grande civilista Orlando Gomes, entendendo que o *software* é um “programa para o processamento de dados, indispensável ao funcionamento do computador”, explica que esse programa configura “uma expressão criativa do trabalho intelectual e pessoal de quem o prepara. Essa criação da inteligência, materializando-se num *corpus mechanicum* que torna comunicável sua expressão, adquire individualidade definitiva, tal como se fosse um romance, um *software* cinematográfico ou uma composição musical. Para ser protegido como tal basta a criatividade subjetiva, entendida como trabalho pessoal do programador — como se admite quando na obra protegida o elemento da criatividade consiste na idealização do seu plano”³⁰¹.

O *software*, muito embora seja, quase sempre, materializado em um suporte físico (bem tangível) para que adquira expressão no mundo exterior, com ele não se confunde.

Nesse sentido, Arnoldo Wald aponta que “o *software* é constituído por um conjunto de instruções, expressando idéias, as quais são veiculadas mediante a gravação num bem tangível, como por exemplo, um disquete ou uma fita magnética ou uma pastilha semicondutora. Assim, a substância do *software* é intangível, embora a sua expressão e veiculação sejam processadas em bens tangíveis”³⁰².

A seu turno — advertindo para a circunstância de que o programa não pode ser confundido com o *corpus mechanicum* em que foi incorporado —, José de Oliveira Ascensão ensina que “o programa não está preso a uma apresentação física determinada, guardando a sua identidade para além das corporificações várias que pode revestir. Vemos assim que o programa se situa entre as coisas incorpóreas. Não depende de uma estrutura física determinada: é um bem cuja objetividade ultrapassa concretizações históricas. Portanto, cai na categoria dos ‘bens imateriais’. E conseqüentemente, é em abstrato suscetível de tutela por alguma ou algumas das categorias de direitos intelectuais”³⁰³.

A Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, inseriu no sistema jurídico brasileiro a definição do conceito jurídico de *software*, *verbis*:

³⁰¹ A proteção dos programas de computador. *A proteção jurídica do “software”*. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 2 e 15.

³⁰² Da natureza jurídica do *software*. In: *A proteção jurídica do “software”*. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 20.

³⁰³ Programa de computador e direito autoral. In: *A proteção jurídica do “software”*. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 53.

“Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado e instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

Atento à definição legal de *software*, Clélio Chiesa aponta: “Os programas de computador em si mesmos não possuem existência física, não são bens corpóreos, mas bens imateriais. Os suportes físicos de que se utiliza o autor do programa para exteriorizá-lo não podem ser confundidos como o produto intelectual consistente no conjunto de rotinas destinadas a possibilitar que o computador desempenhe as mais variadas tarefas. Nota-se, portanto, que a própria lei define os programas de computador, universalmente conhecidos como *softwares*, como bens incorpóreos, formados por um conjunto de comandos que são vertidos numa linguagem codificada que permite ao usuário operar o computador”³⁰⁴.

Por ser um bem imaterial, conseqüência imediata de sua natureza incorpórea, é que a chamada Lei do *Software*, em seu art. 2º, preceitua que o regime jurídico conferido aos *softwares* é o mesmo atribuído às obras literárias pela legislação de direitos autorais³⁰⁵.

Corroborando essa posição, o art. 7º da Lei do Direito Autoral (Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998) deixa claro que:

“Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como (...)

XII — os programas de computador; (...)”³⁰⁶.

³⁰⁴ Competência para tributar operações com programas de computador (*softwares*). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 36, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 47-48.

³⁰⁵ “Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei. (...)”.

³⁰⁶ Há que registrar, por oportuno, que a lei brasileira não faz qualquer menção a mais de uma espécie de *software*. Não existe juridicamente mais de uma espécie de *software*, de modo que não há falar, por exemplo, em “*software* de prateleira” ou em “*software* cópia única” ou *software customized*. Essa conclusão vai, aliás, ao encontro da noção da necessária distinção entre o *software* e o “suporte físico” que o materializa e veicula no mundo exterior. As expressões “de prateleira”, “cópia única” e *customized* são fruto de construção doutrinária e jurisprudencial. A existência jurídica de mais de uma “espécie” de *softwares* seria aceitável apenas e tão-somente se a lei assim o previsse. Ela, todavia, não o faz. Assim, a classificação de *software* em “*software* de prateleira”, “*software* cópia única”, *software customized* não encontra fundamento legal. Em síntese, não existe juridicamente mais de uma espécie de *software*. O *software* é um só (fruto de atividade intelectual), independentemente das diferentes maneiras pelas quais a licença de seu uso se dá.

Como ensina Orlando Gomes: “Como o programa (de computador) é atividade criativa do programador, sua proteção deve ser a que se dispensa aos direitos autorais”³⁰⁷.

Dentre as cessões de direito, incluem-se a licença de uso de *software*. Na relação jurídica de uso de *software* o licenciador ou sublicenciador cede ao licenciado o direito de que é titular de usar a referida propriedade intelectual, mediante remuneração ou não. Há, rigorosamente, a cessão do direito de uso de um bem, que, em virtude de sua natureza incorpórea, é um bem imaterial. Nesta operação, o titular dos direitos autorais do *software* (licenciador) entrega o bem ao interessado, para que possa usá-lo exclusivamente ou não, a título oneroso ou gratuito.

Não há, pois, na espécie, esforço físico ou intelectual do cedente que possa caracterizar uma prestação de serviço, mas verdadeira cessão de direito, da espécie licença de uso, cuja natureza é típica de uma obrigação de dar³⁰⁸.

Sendo a cessão de uso de *software* (cessão de direitos) negócio jurídico que, diante da nossa ordem jurídica, configura obrigação de dar, segue-se, necessariamente, que jamais poderia refletir “prestação de serviços” (que só pode alcançar obrigações de fazer). Não há, pois, como subsumir a cessão de direito de uso de *software* no conceito de serviço tributável, por via do ISS³⁰⁹.

Para nós, a lista veiculada pela Lei Complementar n. 116/2003 incorreu no erro palmar de pretender incida ISS sobre a cessão de direitos, da espécie licença de uso, que não é serviço (cf. subitem 1.05).

Todavia, supondo, por absurdo, que o licenciamento de programas de computador fosse serviço, e considerando, ainda, o entendimento jurisprudencial de que a lista de serviços é taxativa, a despeito de o licenciamento de direito de uso de *software* e, bem assim, a elaboração de *softwares*, estarem listados na lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 (subitem 1.05: “licenciamento ou cessão

de direito de uso de programas de computação”; e subitem 1.04: “elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos”), o certo é que, quando disserem respeito aos *softwares* por encomenda ou *customized*, não seriam nunca passíveis de incidência do ICMS, mas sim do ISS.

Nada obstante, o Poder Judiciário — ao menos até aqui — tem entendido que a cessão de uso de *software* se trata de prestação de serviço. Nada disse, porém, sobre a base de cálculo. Também não se pronunciou sobre a produção de *software*, embora, julgando atividade similar, tenha concluído pela exclusão da base de cálculo da produção respectiva, *verbis*:

“Tributário. ISS. Base de incidência do cálculo. Serviços de distribuição de *softwares* cinematográficos. Restituição. 1. A empresa distribuidora de *softwares* cinematográficos e vídeo-tapes atua como intermediadora entre os produtores e exibidores, daí que a base de cálculo do ISS deve ser o montante de sua respectiva comissão, remuneração esta auferida sobre a diferença entre o valor cobrado do exibidor e o que é entregue ao dono da película. 2. Sendo ilegal a incidência sobre a renda bruta para fins de obtenção da base de cálculo do ISS, o tributo recolhido deve ser restituído. 3. Recurso especial conhecido, porém, improvido”³¹⁰.

Tal como no caso de *softwares* cinematográficos, a produção de *software* não pode integrar a base de cálculo do ISS, como se demonstrará, a seguir.

3.6.1.4.1.2 Valores que não integram a base de cálculo do ISS do software

É necessário, desde logo, que se proceda à distinção entre a produção do *software* e a respectiva cessão dos direitos de uso. Embora, como já mencionamos, nenhuma dessas duas atividades reflita prestação de serviço, como o Poder Judiciário assim não tem entendido, considerando tratar-se a cessão de direitos de *software* uma prestação de serviço, faz-se necessário examinar qual seria a base de cálculo da cessão de *software*.

A obra intelectual (autoria) exteriorizada pela produção do *software* (e corporificada em qualquer suporte físico, como fita, CD, DVD) não constitui serviço, não podendo, por conseguinte, ser tributável pelo ISS. Quer a produção intelectual, quer a artística, quer a literária, não são fatos subsumíveis à hipótese de incidência desse imposto.

A melhor apreensão das atividades ligadas ao *software* (e à busca da correta base de cálculo concreta) requer seja precisado o alcance do vocábulo “*software*”.

³⁰⁷ *Contratos*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 472.

³⁰⁸ Muito embora represente uma obrigação de dar, a licença de uso de *software* não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria, de modo a sujeitar-se à incidência do ICMS. Quando se trata de operações com *software*, resta claro que bens dessa espécie não podem ser considerados mercadorias, pois além de incorpóreos, não se destinam ou se sujeitam a atos de mercancia. Já que na licença de uso não há transferência da titularidade jurídica dos direitos autorais para o licenciado.

³⁰⁹ Nem se alegue que o uso do *software* seria tributável pelo ICMS. A aquisição dos *softwares* de prateleira não se caracteriza como operação mercantil, dado que não podem ser considerados mercadorias; são bens incorpóreos, não possuem existência física, sendo exteriorizados por meio de bens materiais. Ademais disso, não há transferência efetiva da propriedade do bem negociado. Trata-se de um bem imaterial, não suscetível de ser colocado num processo de circulação como se fosse mercadoria, não constituindo, portanto, materialidade do ICMS.

³¹⁰ Ac. un. da 1ª T. do STJ, REsp 196.187/PE, Rel. Min. José Delgado, j. 23.02.99, Recte.: Município do Recife, Recdos.: Cinema Internacional Corporation Distribuidora de Softwares Ltda. e outros, DJU-e, 1, 03.05.99, p. 107-108.

Para os nossos objetivos, o vocábulo será empregado quer se trate de *software* destinado a ser exibido em cinema, televisão, computador, *videogame* ou à utilização pessoal, privada.

O *software*, observado sob a óptica do celulóide (ou qualquer que seja o material em que se constitua o suporte físico), é um bem corpóreo, assim como o é o livro; igualmente, representa bem corpóreo tal como as folhas datilografadas contendo o roteiro de determinada peça teatral. Todavia, o seu valor econômico não se expressa pelo celulóide, mas pela criação intelectual de sistemas e programas, cujo entrelaçamento é urdido pela criatividade do autor (produtor). É nessa tessitura intelectual que está o cerne valorável do *software*. Enfeixa a obra intelectual protegida pelos direitos de autor, materializada no suporte físico. O direito de exploração da obra de criação pertence ao produtor (dono) do *software*.

O *software*, tal como o filme, sem a urdidura, vale tanto quanto um livro em branco. Já vimos que não se loca a obra intelectual (produção do *software*); cedem-se os direitos de exploração respectivos. Incabível, de outra parte, a alegação de que haveria o uso e gozo temporários do *software*, com posterior devolução, caracteres estes da locação. Na verdade, em nada se alteraria a avença de cessão se, ao invés de fixar-se a posterior devolução da cópia, fosse convencionada a sua destruição, pelo exibidor, assim que esgotados os direitos de cessão, bastando se certificasse o produtor da incineração. Também seria inviável atribuir ao exibidor a titularidade daquela cópia, pois esta de nada lhe serviria uma vez subtraídos os direitos de exploração (cessão). A película que não possa ser exibida, após certo tempo — convém repetir —, vale o mesmo que um livro que não pudesse ser lido, isto é, nada.

Em resumo, qualquer que seja o ângulo de enfoque, pode-se concluir por não haver aí contrato de locação. Independentemente do caminho trilhado, sempre se chega ao mesmo ponto. Não se pode em nenhuma circunstância considerar o montante das entradas de caixa do cessionário como receita da prestação de serviços. Não se trata de parcela que se integra ao seu patrimônio, mas ao do produtor, a quem é transferida.

Colhendo exatamente esse aspecto, o eminente Ministro Décio Miranda, em decisão da Suprema Corte, versando a tributação dos filmes cinematográficos, hipótese a todos os títulos similar, espanca quaisquer dúvidas: “O serviço, na distribuição, é prestado ao proprietário da obra cinematográfica, mediante comissão sobre os direitos de exibição pagos pelo exibidor. Não é prestado ao exibidor. Ora, se o prestador do serviço e o dono da obra se confundem na mesma pessoa, o distribuidor presta ele serviço a si mesmo, e não a terceiros, não incidindo o fato na cominação tributária”³¹¹.

³¹¹ RE 86.815-1-1-SP.

Se dissensão há entre o que afirmamos anteriormente em confronto com o trecho grifado, restringe-se ela à denominação. Isto é, enquanto o ínclito Ministro dá ênfase ao “distribuidor” (com aspas, porque presta serviços a ele mesmo), o nosso destaque volta-se para o produtor. Para nós, este é que prestaria serviços a si mesmo, com a “distribuição”.

A obra intelectual (autoria) exteriorizada pela produção do *software* (e corporificada no suporte físico) não constitui serviço. De consequente, não é tributável pelo ISS. A produção intelectual, artística, técnica ou literária não é fato subsumível à hipótese de incidência desse imposto.

Com efeito, tratar-se-ia de mera cessão parcial de direitos pertinentes à obra cinematográfica. Em outras palavras, o produtor concederia uma licença ao exibidor para que explore o *software*.

Se o ISS incide (como tem admitido o Poder Judiciário) pela cessão de direitos de *software*, é preciso não incluir indevidamente o valor da produção (como igualmente tem entendido o Poder Judiciário).

Se, para concretizar a cessão de direitos do *software* (do produtor para o distribuidor ou consumidor), estipula-se o valor de R\$ 1.000,00, sendo R\$ 600,00 pela produção e R\$ 400,00 pela cessão, só esta última importância é o preço do serviço. O montante atribuído ao produtor não pode compor a base de cálculo do ISS.

A questão em nada se alterará se a cessão for fixada em percentagem do valor da produção. O critério de determinação numérica do valor da comissão poderá ser qualquer um. O preço do serviço (base de cálculo) será sempre e tão-só o valor percebido a título de cessão de uso, sem incluir o valor da produção. O preço do serviço será apenas o valor estipulado para a cessão. Nada mais. Incluir qualquer outra importância implica tributar a produção (que é intributável) e não a cessão de direitos de uso.

Registre-se, ao final, que as importâncias relativas à produção, ainda que ingressem no caixa do cedente, representam ingressos financeiros, valores pertencentes a terceiros (ao produtor do *software*), e não receita do prestador (distribuidor da cessão de direitos).

3.6.1.4.2 Valores que não integram a base de cálculo no trabalho temporário

Os subitens 17.04 e 17.05 da Lei Complementar n. 116/2003 cuidam dos serviços de recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra e fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço, respectivamente.

Embora se trate de atividade chamada comissionada, as administrações municipais têm procedido a autuações das empresas prestadoras de serviços de fornecimento

de mão-de-obra temporária, sob o entendimento de que o preço do serviço abrangia a remuneração do trabalhador temporário e os encargos legais e previdenciários sobre ela incidentes.

Essa pretensão contraria o sistema tributário estruturado por nossa Constituição, além do preceituado no art. 7º dessa mesma lei complementar, que versa a base de cálculo do ISS.

O preço do serviço da empresa fornecedora de mão-de-obra temporária é exclusivamente a sua comissão. O ISS incide apenas sobre essa comissão e não sobre o total transeunte de seu caixa.

Esse também é o entendimento de Raul H. Haidar, para quem "(...) o ISS não incide sobre o total da fatura, no caso de trabalho temporário, mas apenas sobre a diferença entre a receita bruta e as quantias efetivamente pagas a título de trabalho (aos trabalhadores contratados pelo agenciador ou locador) e respectivos encargos"³¹².

Bernardo Ribeiro de Moraes explica que a empresa de "trabalho temporário recebe dois valores do tomador do serviço: o primeiro não corresponde ao pagamento de seus serviços, mas a meras importâncias a serem pagas aos temporários (salários) ou a outros terceiros (contribuições previdenciárias e outros encargos); o segundo, a sua comissão, esta sim correspondendo à prestação de seus serviços, a parcela que ingressa em seu patrimônio, incrementando-o"³¹³.

E prossegue esse estudioso do ISS explicitando que a atividade do fornecedor de mão-de-obra temporária é, pois, uma atividade comissionada, ou seja, a remuneração desse prestador de serviço — o seu preço — é a comissão que recebe pela intermediação desenvolvida com as partes, elucidando: "A base de cálculo do imposto municipal é o preço do serviço, a receita bruta (que integra, aumentando, o patrimônio do contribuinte e sem a existência de contrapartida para essa receita). Esse preço, sendo do serviço, não pode ser integrado por outros valores, diferentes da comissão auferida, conforme contratado entre partes. A atividade comissionada, no caso, tem como preço do serviço o total das comissões auferidas durante determinado período (um mês). (...) Sobre esse preço do serviço é que se aplicará a alíquota fiscal para fixar-se o valor do ISS"³¹⁴.

³¹² Imposto sobre serviços e trabalho temporário. *Diário do Comércio e Indústria*, 05.04.82, p. 11.

³¹³ ISS — Fornecimento de mão-de-obra temporária — base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 60, set. 2000, p. 32.

³¹⁴ ISS — Fornecimento de mão-de-obra temporária — base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 60, set. 2000, p. 32.

O preço do serviço não pode ser integrado por valores estranhos à atividade do prestador de serviços, pena de infringência ao princípio constitucional da capacidade contributiva e de descaracterização do fato tributário, a teor das ponderações de José Ernesto de Lemos Chagas: "o preço do serviço deve constituir a medida do serviço prestado, sob pena de infringir o princípio da capacidade contributiva e de abstrair o conteúdo econômico do fato tributável"³¹⁵.

Na mesma esteira, após reiterar ser, para o fornecedor de mão-de-obra temporária, tributável pelo ISS apenas o preço do serviço relativo à comissão auferida incrementadora do seu patrimônio, pena de desfiguração do fato tributário e de ferimento ao princípio da capacidade contributiva, Bernardo Ribeiro de Moraes conclui: "Pelas considerações acima, verifica-se que o preço do serviço, no caso da atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (o fornecimento da mão-de-obra temporária), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador. Na hipótese específica, os valores correspondentes à paga de salários e de encargos sociais dos trabalhadores temporários, são receitas destes e não da empresa prestadora. Incluir tais valores (salários e encargos) na base de cálculo do ISS é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária do imposto municipal. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência dos municípios e exasperar na exigência fiscal"³¹⁶.

Em suma, na hipótese das atividades de recrutamento e fornecimento de trabalho temporário, tributável pelo ISS é o preço do serviço pago ao agenciador, a sua comissão, a sua receita, somente podendo ser essa a base de cálculo do imposto.

3.6.1.4.3 Valores que não integram a base de cálculo no arrendamento mercantil

A Lei Complementar n. 116/2003 prevê no subitem 15.09 da lista de serviços submetidos ao ISS sua incidência sobre arrendamento mercantil (*leasing*).

Independentemente do entendimento de que locação de bens móveis não configuraria obrigação de fazer, não podendo sujeitar-se ao imposto municipal, o certo é que o arrendamento mercantil difere, claramente, da locação de bens móveis, tanto que o legislador fez questão de distingui-lo ao acrescê-lo ao item em questão.

³¹⁵ O trabalho temporário e o Imposto sobre serviços. *Revista dos Tribunais*, 537/245.

³¹⁶ ISSQN — Fornecimento de mão-de-obra temporária — base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 60, set. 2000, p. 35.