

tórias exigências, insuportáveis mesmo para o mais paciente e conformado contribuinte. Deturpa o mecanismo excepcional da substituição. O Município em que estiver situado o estabelecimento prestador até mesmo nos casos em que, em face da LC 116/2003, o ISS se considera devido no local da prestação (cf. incisos do art. 3º), seguramente, pretenderá imposto, invocando aquele fato; o Município no qual o serviço for prestado elegerá o tomador como substituto. Com efeito, para receber o preço (fruto da prestação de serviços) o prestador terá que se sujeitar à retenção, caso prevista na lei municipal. Concomitantemente, ver-se-á obrigado a pagar ISS no Município em que estiver seu estabelecimento prestador. Pagará cá e lá. Aliás, os Municípios, mais especialmente os de grande porte - que mais deveriam primar pela lisura de comportamento, pela boa-fé, pela não-armadilha contra os contribuintes -, agem, com manifesta má-fé, na seguinte conformidade: se o serviço é prestado fora de suas linhas, exigem o ISS, sob a alegação de que nele está o estabelecimento prestador; se, diversamente, o serviço é prestado dentro dos seus limites, mas por empresa cujo estabelecimento prestador está em outro Município, exigem ISS, sob o fundamento de que prevalece o local da prestação. E o pobre do contribuinte tem que pagar a ambos, pena de autuação e, em muitos casos, até de inviabilização do exercício de sua atividade.

Não é pessimista a afirmação de que se terá implantado verdadeiro caos nessa matéria. Essa sistemática ampliará a já precária segurança dos contribuintes, que ficarão sujeitos à dupla oneração. Serão compelidos a recolher o tributo, duas vezes: a) uma no Município da prestação, inclusive com retenção na fonte, do valor do imposto, pelos tomadores ou intermediários nele localizados e b) outra no Município em que localizados seus estabelecimentos prestadores.

O propósito de arrecadar mais, a qualquer custo, vem exacerbando o já elevado grau de desprezo aos direitos e garantias dos contribuintes. Espera-se que o Poder Judiciário ponha cobro a esses demandas.

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

## Capítulo XV - Aspecto Quantitativo

### 15.1. Base de Cálculo do ISS - Considerações Introdutórias

Tal como ocorre com os outros impostos, a exigência de ISS 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.

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).

Consiste a base de cálculo 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. Em outras palavras, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário.

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 encaminha as bases de cálculo possíveis.

Deveras, se, na lição deste último Professor, o critério material "... será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento",<sup>1</sup> 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", em princípio, o critério quantitativo passível de eleição pelo legislador, será o que responda ao aditamento do adjunto adnominal "serviços de que valor"?

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 contém na Constituição.

Visando a superar esses obstáculos, o Mestre 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".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> *Teoria da Norma Tributária*, São Paulo, Lael, 1974, p. 114.

<sup>2</sup> *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1995, p. 103.

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

#### 15.1.1. Observações adicionais

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."<sup>3</sup>

Examinando a questão de 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 (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 inclui - não pode incluir - valores que decorram de negócios outros, inconfundíveis com a prestação de serviços.

É ilegal (*rectius*, inconstitucional) assim, a inclusão de valores correspondentes a negócios paralelos, distintos da prestação de serviços, na base de cálculo do ISS.

A circunstância de determinados negócios jurídicos serem contratados ao mesmo tempo, pelas mesmas partes, não autoriza o absurdo 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.

Mais flagrante é a inconstitucionalidade se não há preço, mercê de contrato gratuito.

Resumindo: a base de cálculo do ISS, salvo exceções adiante examinadas, 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 municipais.<sup>4</sup> 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.

E, 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 ma-

<sup>3</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998, p. 248.

<sup>4</sup> Em várias passagens, as referências feitas à competência dos Municípios para exigir ISS estendem-se ao Distrito Federal, uma vez que lhe cabem, como salientado anteriormente, ao lado dos estaduais, também os impostos municipais.

terialidade da hipótese de incidência do imposto que se declara exigir, ou resulta da pretensão de exigir imposto onde base (preço) não há.

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-se as receitas sobre as quais se cogita calcular o ISS, emerge, 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. E, de outra parte, se base de cálculo não houver, fica visível a impossibilidade de exigir-se ISS, em face da inexistência de um dos termos do critério quantitativo, sem o qual não se perfaz a norma jurídica tributária.

Nas questões surgidas de relações jurídicas complexas, o primeiro passo para o seu adequado equacionamento exige detido exame dos vários contratos ou das 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 no 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 quaisquer outros tipos de negócio, de alguma forma relacionados ou envolvidos no mesmo quadro global de negócios adrede engendrados.

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 toda e qualquer possibilidade 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 - esta circunstância não autoriza o legislador ordinário, nem 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.

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.

Daí ser 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, com vistas a evitar o extrapassamento dos limites constitucionalmente traçados às competências tributárias.

Não é lícito ao legislador e muito menos 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.

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.

### 15.2. Preço do Serviço

Como vimos, 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<sup>5</sup> define preço como sendo "... o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro".

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

<sup>5</sup> *Vocabulário Jurídico*, vol. 10, Rio de Janeiro, Forense, p. 1.625.

quantia certa ou por uma 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.

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 (ou, visto de outro prisma, preço do serviço é o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta). Por preço do serviço deve-se entender a receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções.

Este último trecho do conceito ("sem quaisquer deduções") tem levado alguns aplicadores da lei, no âmbito administrativo, ao cometimento de 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. Não se pode efetuar deduções apenas e tão-só naquela receita bruta, que decorre, que provém diretamente da prestação de serviços.

Em outras palavras, se a receita for de serviços, não se poderá proceder a deduções. Mas isso não significa que se possa 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.

Não se pode ter por referidas 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 cleito pelo legislador (preço do serviço), é essencial.

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

Conforme será visto mais detalhadamente, em subitens específicos, nem tudo que se recebe, no desenvolvimento de uma atividade - mesmo se ela envolver eventual prestação de serviços - pode integrar a base de cálculo do ISS. É sempre necessário examinar qual o fundamento jurídico do auferimento da 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.

### 15.3. O Conceito de Receita: Observações Necessárias

#### 15.3.1. Receita e Ingressos

Nem tudo que se recebe, no desenvolvimento de uma atividade - mesmo se ela envolver eventual prestação de serviços - pode integrar a base de cálculo do ISS. É sempre necessário examinar qual o fundamento jurídico da obtenção de determinada receita. Foi um negócio mercantil? Foi a industrialização de um produto? Foi a exportação de bens? Foi a importação de bens? Foi uma operação financeira? Foi a prestação de serviços? No caso de se tratar de ingresso em caixa de contribuinte prestador de serviços, ainda é preciso responder às indagações: foi em virtude da efetiva prestação de serviço ou se trata de valores pertencentes a terceiros? Trata-se de receita ou de mero reembolso de despesas? O valor correspondente foi efetivamente auferido pelo contribuinte e ingressou em seu patrimônio, incrementando-o? Só neste último caso é que se poderá integrar essa receita ao preço, para efeito de ISS, devido pelo contribuinte ao Município.

Tenha-se presente que os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) são de duas espécies: os que configuram receitas e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na Ciência das Finanças, recebem a designação de movimentos de fundo ou de caixa). Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto as receitas como 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, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas.<sup>6</sup> Estas, a seu turno, se decorrentes de uma prestação de serviços, são tributáveis pelo ISS. Os meros ingressos não configuram receitas - e só estas integram a base de cálculo do ISS, porque delas se pode dizer que remuneram a atividade econômica desenvolvida. Só elas representam o preço dessa atividade. Só elas podem consubstanciar pagamento da prestação contratual correspondente.

A doutrina é uníssona em conceituar receita como a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o. A orientação da legislação, seja mercantil, seja tributária, é, precisamente, consagradora dessa sistemática. Efetivamente, as entradas que não correspondam a incrementos financeiros próprios são sempre escrituradas, contabilmente, de modo a salientar sua radical distinção, relativamente às demais. Os repasses e reembolsos são contabilizados de maneira a deixar patente sua natureza.

Dessarte, só as receitas - espécie de entradas ou ingressos - é que podem configurar a base de cálculo do ISS, por representativas de incremento patrimonial. Só elas remuneram a prestação de serviços. Só elas representam o valor da

<sup>6</sup> Confirmam-se as excelentes lições de Ahomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1976, pp. 130/5.

prestação. Só elas correspondem ao fazer objeto do contrato. Só elas representam o pagamento da prestação contratual consubstanciada no esforço humano contratado.

As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera recuperação de valores emprestados. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. São como que reembolso de adiantamento, por conta de outrem.

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.

Convém rememorar, pois, 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. 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.

É usual, comum, que, no caixa das empresas - mercantis ou não - ingressem valores que tipificam meros *movimentos de fundo* ou *de caixa*. Todavia, esses ingressos têm exato correspondente no passivo, fato que, por si só, lhes retira qualquer possibilidade de constituírem receita. Embora transitem no caixa das empresas, são meras entradas ou ingressos financeiros. Assim, ao mesmo tempo em que as empresas inscrevem esses valores no seu ativo, registram a necessária contrapartida, de igual valor, no seu passivo. Não há, portanto, nenhum incremento no seu patrimônio.

Geraldo Ataliba, do alto de sua cátedra, ensina que, também no direito público, esses conceitos não comportam confusão:

"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."

E, logo adiante, explicita o que se deve entender por receita:

"... receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado..."<sup>7</sup>

É usual, comum que, no caixa das empresas - sejam elas prestadoras de serviços, agrícolas, mercantis ou industriais -, ingressem valores que tipificam meros movimentos de fundo ou de caixa. Em outras palavras, esses ingressos têm

<sup>7</sup> *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, São Paulo, RT, 1969, pp. 25 e 26.



exato correspondente no passivo, em que está presente terceiro não societário, fato que, por si só, lhes retira qualquer possibilidade de constituírem receita.

Embora transitem no caixa das empresas, são meras entradas ou ingressos financeiros. Assim, ao mesmo tempo em que as empresas inscrevem esses valores nos seus ativos, registram nos seus passivos a necessária contrapartida, de igual valor, para o terceiro favorecido, a elas estranho. Não há, portanto, nenhum incremento nos seus patrimônios.

#### 15.3.1.1. O conceito doutrinário de receita

Podemos conceituar receita como a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o.

A orientação da legislação, seja mercantil, seja tributária, é, precisamente, consagradora dessa sistemática. Efetivamente, as entradas que não correspondam a incrementos financeiros próprios são sempre escrituradas, contabilmente, de modo a salientar sua radical distinção, relativamente às demais. Os repasses, reembolsos e rateios são contabilizados de maneira a deixar patente sua natureza.

Precaução de haver, portanto, no caso de ISS, porque sua base de cálculo é o efetivo preço do serviço, não integrando a categoria de preço os simples ingressos. Essas entradas são, apenas e tão-somente, ressarcimentos feitos ao prestador de serviços, pelos seus contratantes, de despesas havidas no exclusivo interesse desses clientes. Como lembra Eduardo Bottallo:

"... 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. Assim, estão excluídas, por exemplo, as receitas ditas financeiras que, como tais, não têm conexão com o objeto que corresponde ao exercício do labor profissional. Da mesma forma, não guardam passo com o conceito referido os ingressos que traduzem, apenas e tão-somente, ressarcimentos feitos ao prestador de serviços, pelos seus contratantes, de despesas havidas no exclusivo interesse destes."<sup>8</sup>

O sempre proficiente (e, ora, saudoso) Mestre Geraldo Ataliba delimita, com sua proverbial clareza, 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.

<sup>8</sup> "Base de Cálculo do ISS e Importâncias Reembolsadas ao Prestador de Serviços", *Reper-tório IOB de Jurisprudência*, 1-11.611, 1ª quinzena de nov. de 1997, nº 21/97, caderno 1, p. 525.

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.

...

Tomar por base imponível 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.<sup>9</sup>

Deve haver cautela na determinação do que seja preço do serviço, a fim de que não se considere como base de cálculo do ISS valores de terceiros. Essa cautela, mais se acentua, quando se trata de atividade cuja remuneração consiste numa comissão, como é o caso da de despachantes, de administração de imóveis, de empresas de trabalho temporário e de tantas outras, em relação às quais o preço do serviço limita-se ao valor das comissões auferidas.

Tome-se, por exemplo, as empresas de trabalho temporário. Elas recebem dois tipos de 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 corresponde à prestação de seus serviços, à parcela que ingressa em seu patrimônio, incrementando-o. Como em outras atividades, o preço do serviço não pode ser integrado por valores estranhos à atividade do prestador, pena de infringência ao princípio constitucional da capacidade contributiva e de descaracterização do fato tributário.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> "ISS - Base Imponível", *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, vol. 1, São Paulo, RT, 1978, pp. 85 e 91.

<sup>10</sup> Sobre esse tema, Eduardo Domingos Botallo demonstra que as fornecedoras de mão-de-obra temporária não possuem, em estoque, empregados temporários, inexistindo relação trabalhista entre o empregado temporário e a prestadora de serviço, eis que os empregados temporários atuam, nessa condição, como obreiros da tomadora. Esclarece que "em imagem rude, que, entretanto, vale apenas para melhor ilustrar o pensamento, as referidas empresas não mantêm empregados temporários em estoque, mas os contratam na estrita medida das necessidades de seus clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações ... as empresas de trabalho temporário agem como intermediárias entre o trabalhador temporário e as empresas tomadoras de serviços. E, embora o trabalhador temporário desempenhe seus misteres nas tomadoras, inexistente relação trabalhista entre ambos, o que não impede seja destas (vale dizer, das tomadoras) a responsabilidade pela assistência e remuneração." ("Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-obra Temporária e Base de Cálculo do ISS", *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 5, fev. de 1996)

### 15.3.1.2. O conceito de receita inferido de decisões judiciais

Dos julgados expendidos pelo Poder Judiciário colhem-se valiosos subsídios para a precisa demarcação do preço do serviço como base de cálculo do ISS. É o que se vê de trechos dos acórdãos abaixo colacionados:

“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.”<sup>11</sup>

Esclarecendo, em caso similar, que:

“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, quiçá, a inviabilizá-los.”<sup>12</sup>

E, reiterando esse entendimento:

“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 nº 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.

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.

...

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.”<sup>13</sup>

<sup>11</sup> Ac. da 1ª Câmara do 1º TAC de São Paulo, Apelação 611.439-0, rel. designado Juiz Elliot Akel.

<sup>12</sup> Ac. un. da 9ª Câmara Especial de janeiro/97 do 1º TAC de São Paulo, Apelação 682.664-8, rel. Juiz Hélio Lobo Júnior.

<sup>13</sup> Ac. un. da 2ª Câmara Extraordinária-B do 1º TAC de São Paulo, Apelação 724.069-5, rel. Juiz Marcos Zanuzzi.

E, em outra oportunidade, demonstrando a solidez dessa posição, esse mesmo tribunal assentou:

"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."<sup>14</sup>

Também o Egrégio Superior Tribunal de Justiça 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 presididos, na essência, pela mesma natureza jurídica, qual seja, a de prestação de serviços:

"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."<sup>15</sup>

E, no mesmo sentido, ao versar a base de cálculo do ISS, no caso de distribuição de filmes:

"Tributário. ISS. Base de incidência do cálculo. Serviços de distribuição de filmes cinematográficos. Restituição. 1. A empresa distribuidora de filmes cinematográficos e *video 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."<sup>16</sup>

E, novamente, já agora cuidando da questão das gorjetas:

<sup>14</sup> Ac. un. da 5ª Câmara Extraordinária "A" do 1º TAC de São Paulo, Apelação 712.599-7, rel. Juiz Joaquim Garcia.

<sup>15</sup> Agravo de instrumento improvido (art. 254, I, do RISTJ). Agr. Instr. 215.659-SP (98/0092730-1, rel. Min. José Delgado, Agte.: Município de São Paulo, Agdo.: Gelre Trabalho Temporário S/A, DJU 9.4.99.

<sup>16</sup> Ac. un. da 1ª Turma do STJ, REsp 196.187-PE, rel. Min. José Delgado, j. 23.2.99, Recte.: Município do Recife, Recdos.: Cinema Internacional Corporation Distribuidora de Filmes Ltda. e outros, DJU-e 1 3.5.99, pp. 107-108, j. 12.9.00, Recte.: Município de São Paulo, Recda.: Warner Bross South, DJU-e 1 2.10.00, p. 150.

"Tributário. ISS. Taxa de serviço. Gorjeta. Não incidência. Divergência notória. Incidência (EREsp nº 64.465/SP). Precedentes STJ e STF. 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."<sup>17</sup>

E, demonstrando ser firme esse posicionamento, reitera:

"Tributário. Imposto. ISS. Base de cálculo. Serviços. Ilegalidade da incidência sobre a renda bruta quando o contribuinte for distribuidora de filmes cinematográficos e *videotapes*. Denúncia espontânea. O distribuidor de filmes 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."<sup>18</sup>

Desses escólios é possível inferir que, perante a jurisprudência, a base de cálculo do ISS é a remuneração efetivamente percebida, entendida como tal o saldo entre o volume total que ingressou em seus cofres e a quantia que, por não lhe pertencer, deve entregar a terceiros.

O que a jurisprudência afirma é que só efetivas receitas podem configurar a base de cálculo 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.

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 de serviço que lhe deu causa. É dela indissociável.

A lei pode 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); e, além disso, a receita deve provir da prestação do serviço. Quando a lei municipal diz 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 o Fisco. A cláusula "a ele correspondente" restringe ainda mais o conceito.

Via de conseqüência, a base de cálculo do ISS não é qualquer receita bruta, mas apenas aquela efetivamente proveniente da prestação de serviços. Quando se diz que a base de cálculo do ISS é o preço dos serviços, assim entendida a

<sup>17</sup> Ac. un. da 2ª Turma 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.

<sup>18</sup> Ac. un. da 1ª Turma do STJ. REsp 259.339-SP, rel. Min. Humberto Gomes de Barros.

receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções, esta cláusula final está inafastavelmente ligada à proposição antecedente "receita bruta dele proveniente". É dizer, só integra a base de cálculo do ISS a receita bruta, sem deduções, que provenha de serviços. Em outras palavras, se a receita for de serviços, não se poderá proceder a deduções. No entanto, isso não significa que se possa incluir na base de cálculo do ISS quaisquer outros valores que, embora configurem receita, não provenham da prestação de serviços.

Portanto, para eliminar indesejável perplexidade, antes de cogitar de "deduções", é preciso distinguir quais as receitas que, deveras, provêm de prestação de serviços, porque (é óbvio) nem todas as receitas que são auferidas por pessoas, físicas ou jurídicas - mesmo as que, por hipótese, só se dediquem à prestação de serviços -, são decorrentes dessa específica atividade econômica.

Exemplo típico é visto nos 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.

Independentemente de qualquer prestação de serviços, esses valores haveriam de ser despendidos pelo cliente. Isto evidencia, de modo cristalino, não configurarem receita.

A base de cálculo do ISS limita-se, obrigatoriamente, ao preço do serviço. Só o preço do serviço (preço à vista) é receita auferível, comutativamente, em razão da prestação respectiva. As empresas, em relação às parcelas pertencentes a terceiros, são meras depositárias e, como tais, têm o dever jurídico de repassar-lhes as respectivas importâncias, pena de apropriação indébita. O prestador de serviços, em relação a essas parcelas, a esses ingressos, é mero detentor de dinheiro alheio, com todos os ônus ou *munus* do regime jurídico peculiar a essa situação jurídica.

Por exemplo: as agências de viagem recebem de seus clientes valores expressivos destinados à aquisição de passagens. Ora bem, desses valores apenas uma pequena parte virá a integrar seus patrimônios. A parcela mais expressiva destina-se a remunerar as empresas de navegação aérea, às quais os ingressos têm que ser repassados, pena de apropriação indébita. Figuremos um exemplo: suponha-se que cliente de certa agência de turismo lhe entregue R\$ 10.000,00 para aquisição de 3 passagens aéreas, para a Europa. Pois bem. À agência incumbe entregar esse valor à empresa de navegação aérea, deduzido de uma pequena parte, representada por sua comissão, por hipótese, de 4%. No exemplo, a agência tem que entregar à empresa de navegação aérea R\$ 9.600,00, ficando com R\$ 400,00, que é o total de sua receita pela prestação de serviços. Embora tenham transitado pelo seu caixa R\$ 10.000,00, apenas R\$ 400,00 constituem sua receita. Os R\$ 9.600,00 restantes são meros ingressos, valores pertencentes a terceiros, que não incrementaram seu patrimônio.

A agência, ao receber valores que não lhe pertencem - e que não atinam com o preço do serviço -, atua como mera depositária de dinheiro de terceiros. Esses

valores não pertencem à agência: não aumentam seu patrimônio; não o acrescem, como elemento novo e positivo; não são, enfim, receitas suas. São por ela recebidos, mas sempre por conta e à ordem das transportadoras aéreas. É evidente, pois, que tais quantias não são receitas da agência, mas receitas de terceiros. Não são fruto da prestação de serviços, mas de atividade (eventualmente também de serviços) realizada por terceiros. De fato, para as empresas de navegação aérea, os R\$ 9.600,00 configurarão receita, uma vez que os valores respectivos incrementarão seus patrimônios.

Pretender cobrar ISS da agência sobre tais valores (R\$ 9.600,00) importa exigir imposto, sem que estejam presentes os pressupostos legais.

Deveras, fazê-lo implica tríplex desnaturação do tributo. Um exemplo bem demonstrará os absurdos a que conduzirá a adoção desse equivocado critério; porá a calvo, por fim, toda uma seqüência de inconstitucionalidades, fulminadoras de qualquer exigência fiscal, que envolva esses valores pertencentes a terceiros. Alvitremos a seguinte ocorrência:

Valor ingressado na agência:	R\$ 10.000,00
Receita da agência:	R\$ 400,00
Valor a ser repassado à empresa aérea	R\$ 9.600,00
ISS: 5%, exigidos (erroneamente) sobre o valor do ingresso	R\$ 500,00
ISS correto: 5% sobre o valor da comissão	R\$ 20,00

Nesse caso, considerar como receita da prestação de serviços da agência o volume de recursos financeiros que ingressaram em seu caixa (R\$ 10.000,00), ao invés da efetiva receita (R\$ 400,00), implica, sob várias perspectivas, flagrante desnaturação do tributo e visível efeito de confisco.

### 15.3.2. Receita e receita bruta

Assentado que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, assim entendido o montante que dele provir, a doutrina sedimentou, com pequenas variações, o conceito de que receita bruta corresponde ao preço da prestação do serviço, sem qualquer dedução.

Os estudiosos, repetindo esse refrão - e, lastimavelmente, integramos esse grupo - não se detiveram em investigar e explicitar o que entendem por receita bruta. Alguns preocuparam-se em esclarecer o que se conteria na adjetivação "bruta", sem, previamente, cogitar do sentido, conteúdo e alcance do substantivo "receita". É dizer, fez-se comentário do adjetivo, sem antes falar do substantivo. De nossa parte, fazemos, desde logo, um *mea culpa*.

É hora, portanto, de deixar claro que receita significa a espécie de entrada (ou de ingresso) que integrando positivamente o patrimônio de alguém, vem acrescê-lo, como elemento novo e positivo, sem que haja contrapartida no passivo. Assim, se a entrada a) não integrar o patrimônio de alguém; se b) essa integração não for positiva; se c) não se tratar de elemento novo; se d) não acrescê-lo, não se há falar em receita. Além disso, se e) houver anulação, mediante contrapartida no passivo, também não se terá receita.

Escrevendo para o *Repertório Enciclopédico* sobre a receita pública, Aliomar Baleeiro tratou do tema - que, *mutatis mutandis*, se aplica integralmente à receita privada - expendendo as seguintes lições: "Todavia, maior rigor terminológico reserva a expressão Receita Pública apenas às quantias ou valores que, recebidos pelo Erário Público, realmente nele se integram definitivamente, aumentando-lhe o ativo, como parcela nova, sem nenhuma contrapartida, no passivo." Esse notável jurista aduz, mais adiante, que as "receitas são, pois, entradas..." diversas das cauções, empréstimos, fianças, etc., que "efetivamente opulentam o Tesouro sem qualquer lançamento compensatório ou anulatório no passivo público".<sup>19</sup>

Só depois desse exame e classificação das entradas, concluindo-se por se tratar de receita é que terá sentido versar o adjetivo "bruta". Todavia, como se quer cuidar apenas das "receitas tributáveis pelos Municípios, por via de ISS", faz-se necessário examinar de onde se originam, de onde provêm, as receitas auferidas. É que a receita poderá derivar de vários negócios jurídicos. Alguns há que nem se identificam como serviço; outros, apesar de classificáveis como serviço, sujeitam-se a imposto de competência de outras esferas de governo, como é o caso dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e dos de comunicação. Só depois desse expurgo, é que se poderá ter serviço tributável pelo Município. Só então se terá receita proveniente de prestação de serviço, de competência deste.

Essa proveniência, destarte, determina-se pela precisa identificação do negócio jurídico desencadeador das receitas. Nela não se podem 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 expressam, eles mesmos, receitas do prestador.

Começemos por esclarecer, de imediato, que não se pode incluir na base de cálculo (e na 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.

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.

Obviamente, onde não houver receita, jamais se poderá cogitar de exigência de ISS, pela singela razão de que, nessa hipótese, preço não há. Havendo receita, se ela não resultar da prestação de serviço atribuível ao Município não poderá compor a base de cálculo do imposto municipal.

<sup>19</sup> *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, vol. XLIV, verbete "Receita Pública", Rio de Janeiro, Borsoi, sem data de publicação, pp. 363/364.



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 há.<sup>20</sup>

Dáí 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-se 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 múltiplas cláusulas de um só contrato. Sem isso, não se poderá identificar cada um dos diversos negócios jurídicos presentes, estudar sua natureza jurídica e subsumir, corretamente, os fatos neles referidos, aos vários tributos previstos no nosso sistema. Exemplo dá-se na eventual concomitância de uma prestação de serviços, com uma operação de venda, com uma operação financeira, em contrato de transporte interestadual; assim também, em montagem ou instalação que não se agrega ao solo, ou de qualquer outro tipo de negócio que, de alguma forma, esteja relacionado ou envolvido em um mesmo quadro global, adrede concebido.

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 - esta circunstância não autoriza o legislador ordinário, nem 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 identificar e separar as receitas, consoante suas respectivas procedências, para que se identifiquem as específicas bases de cálculo de cada um dos tributos, visando evitar sejam ultrapassados os limites constitucionalmente traçados às competências tributárias.

<sup>20</sup> De um 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, como preferimos, base calculada (mensuração de um fato à luz do critério legal).

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

Observados os limites constitucionais e as advertências acima referidas, a base de cálculo do ISS, preço do serviço é o valor que vem a integrar o patrimônio do prestador, como elemento novo e positivo, sem alcançar quaisquer valores provenientes de outros negócios jurídicos ou de outros fatos.

Só pode integrar a base de cálculo do ISS a receita bruta que decorra de serviços tributáveis pelo Município. Só esta não admite deduções, isto é, as deduções da receita que não podem ser feitas são apenas aquelas que provêm diretamente da prestação de serviços de competência dos Municípios.

Em outras palavras, se a receita for estrita decorrência da prestação de serviços tributáveis pelas comunas 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.

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 pode 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 (de competência dos Municípios) também implica desnaturação da base de cálculo, já agora, porém, para deixar de ser o preço para ser qualquer outra coisa a ele superior.

Na base de cálculo do ISS jamais se poderá incluir, senão com ofensa à lei e à Constituição, receitas que não decorram da prestação de serviços, mas que, por exemplo, provenham de (remunerem) operações financeiras. A base de cálculo do ISS esgota-se no valor (preço) da prestação de serviços submetidos à competência tributária dos Municípios.

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.

*15.3.2.2. 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-se 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 daqueles em que se outorgou a pessoas dele 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 transitarem pelo caixa dos prestadores de serviço, não acrescem seu patrimônio, como elemento novo e positivo, razão pela qual não configuram receita, mas meros ingressos.

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 substanciada 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.

Os tributos, federais e paraestatais, uma vez retidos, apenas ingressam no caixa do prestador do serviço para posterior repasse aos entes tributantes. Não configuram receita, não acarretam nenhum incremento patrimonial. Efetivamente, tais tributos não são receitas dos contribuintes de ISS, mas, relativamente a eles, meros ingressos e, quanto aos entes estatais que o 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 240.785<sup>21</sup> "o conceito de faturamento diz com riqueza própria". 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".

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 fatura o INSS e o FGTS são criaturas criadas pela União. De uma e outras são essas receitas, nunca dos contribuintes, aos quais cabe tão-só repassar à União e às entidades que ela criou, esses ingressos, receitas deles.

Infere-se ser igual o sentir do inclito Ministro Cezar Peluso. Sua Excelência assevera que o substantivo receita é gênero, "compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores" que recebidos pela pessoa jurídica "se lhe incorporam à esfera patrimonial".<sup>22</sup>

<sup>21</sup> Voto datado de 24.8.06. Fonte: <http://www.stf.gov.br/imprensa/pdl/RE240785.pdf> - acessado em 5.6.07. Julgamento do recurso sobrestado, tendo em vista a decisão proferida no ADC 18-5/DF, conforme andamento processual datado de 14.8.08, obtido no *site* do STF.

<sup>22</sup> Manifestação procedida por ocasião do julgamento final (sessão plenária do STF havida em 9.11.05) dos REx 346.084-6-PR, 358.273-9-RS, 390.840-5-MG e 357.950-9-RS.

O que Suas Excelências afirmaram, clara e concretamente, foi que só podem compor a receita tributável dos contribuintes valores que se incorporem ao patrimônio destes.

Dessas conclusões decorre que receitas que vêm a acrescer patrimônios de terceiros, privados ou públicos, jamais podem ser incluídas na base cálculo do ISS.

Não nos parece aconselhável - como o fizeram certos Municípios - a utilização de um percentual médio do valor, não 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 concretamente, caso a caso, de acordo com as especificidades de cada contribuinte e das particularidades das distintas atividades.

Todavia, não deve reputar como absolutamente 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% (trinta por cento) do valor do faturamento. É o que deflui da Portaria SF nº 1.682/83, publicada no *DOM* de 22.9.83, válida até hoje. Essa Portaria - considerando o disposto no item 3 do Parecer Normativo PMSP 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, invocando, ainda, o art. 2º, inciso IV, do Decreto Federal 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% (trinta por cento) 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.

#### *15.3.2.3. Terceira hipótese de não-inclusão: despesas e valores de terceiros*

Não há confundir despesas 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 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, ou de gestão de

negócios alheios. As despesas ou são necessárias, ou úteis, ou voluptuárias. Se aplicadas a coisas, dizem-se benfeitorias.<sup>23</sup>

Só podem integrar o rol das despesas os gastos realizados em favor de quem os faz. São dispêndios com a própria atividade, realizados para que esta possa desenvolver-se a propiciar os proventos (receitas) à vista dos quais se a explora.

Os desembolsos havidos 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 como receitas os valores recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador) de terceiros, cujo(s) negócio(s) é(são) por aquele administrado(s).

Não se perca de vista que, em várias atividades, tais como as de administração de bens, de negócios ou interesses, assim como nas atividades comissionadas (como é o caso de agências de turismo e de despachantes), o recebimento de valores (a título de alugueres, venda de mercadorias etc.) e os pagamentos de despesas (a título de impostos, compras e outras obrigações) constituem atos materiais cuja prática é ínsita à própria razão de ser da atividade. Com efeito, no mais das vezes, a outorga, a outorga, a outorga, de poderes de administração de bens, negócios ou interesses é feita, precisamente, com vistas à prática de tais atos pelo administrador. Daí o dever de prestar contas desse dinheiro alheio, nota típica de qualquer gestão de negócios.

Será absurdo por isso considerar receita das administradoras de imóveis o valor dos aluguéis que, recebendo dos locatários, à conta e ordem dos locadores, devem a estes entregar (pagar). Pelas mesmas razões, jamais se cogitou - tal o despropósito dessa suposição - de considerar receitas ou "despesas reembolsáveis" os valores que consorciados - tirante a taxa de administração - entregam às administradoras de consórcios para a aquisição de veículos, porque tais valores não lhes pertencem; são, apenas e tão-só, por eles geridos.

É imanente às atividades de administração - seja de imóveis, de consórcios, de bens outros ou de negócios - e às desenvolvidas por despachantes, o recebimento de quantias (não configuradoras de receitas) a serem entregues a terceiros, acompanhadas da discriminação de contas respectiva.

Enfim, receber e fazer pagamentos ou fazer pagamentos e, ao depois, resarcir-se - à conta e à ordem do titular das mercadorias, ou bens a serem desembarsados - constituem os atos mais peculiares e corriqueiros de uma série de atividades, inclusive a de agenciamento de transportes de carga e a de assessoramento aos exportadores nessa área.

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 estipu-

<sup>23</sup> *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. XII, Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 130.

lado 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).<sup>24</sup>

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.

Visto de um primeiro ângulo, a adoção de base de cálculo que exorbita a própria do ISS, qual seja, o preço do serviço, implicando 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.

#### *15.3.2.4. Quarta hipótese de não-inclusão: valores que constituem meros reembolsos de despesas*

Se há tema que tem suscitado dúvidas - e até engendrado posicionamentos equivocados - é o da integração, ou não, das "despesas reembolsáveis" à base de cálculo do ISS.

Não podem os Municípios tributar simples reembolsos de terceiros; impor tributo sobre gastos 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.

Considerar meras entradas de caixa como receita, ao arropio da Carta Magna e da lei complementar, implica majoração de tributo, mercê da desnaturação da base de cálculo. Examinando a questão de outro prisma, considerando-se 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.

<sup>24</sup> "Tributação dos Serviços Ligados ao Filme Cinematográfico", *Revista de Direito Tributário* n° 35, ano 10, janeiro-março/1986.

Vejamos, juridicamente, o marco divisório entre as "despesas" que integram a base de cálculo do ISS e aquelas que não podem compô-la. Tenha-se em conta que 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, nesse caso, sim, o seu reembolso configurará, também, receita, afetando o resultado econômico de atividade, vale dizer, afetando, positivamente, o patrimônio da empresa. A contraposição a ser feita é de despesas *versus* receitas e não de despesas *versus* ingressos financeiros. Despesas são apenas os desembolsos realizados em favor de quem as faz. São gastos com a própria atividade, realizados para que esta possa desenvolver-se e propiciar os proveitos (receitas) à vista dos quais se a explora. Só podem compor a base de cálculo do ISS as verdadeiras despesas, reembolsáveis, ou não. Veras despesas, obviamente, não podem ser deduzidas, pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.

Diversamente, não poderão ser consideradas como despesas reembolsáveis, por exemplo, os valores recebidos de outrem para adimplir obrigações (não do prestador!) de terceiro(s), cujo(s) negócio(s) é(são) por aquele administrado(s). Não cabe falar em receita quando o prestador de serviço é provido de recursos financeiros por seus clientes, para o fim de, à conta e ordem destes, entregá-los a terceiros. Tais valores, mesmo quando na posse do prestador, são sempre valores de terceiros, que não se integram ao seu patrimônio, e não configuram, em nenhuma hipótese, despesa sua (do prestador) mas, sim, despesas dos seus clientes.

Há atividades, como as de administração de bens, negócios, ou interesses, nas quais o recebimento de valores (a título de alugueres, venda de mercadorias etc.) e os pagamentos de despesas (a título de impostos, compras e outras obrigações) constituem atos materiais cuja prática é ínsita à própria razão de ser da atividade. Com efeito, no mais das vezes, a outorga, a alguém de poderes de administração de bens, negócios ou interesses, é feita, precisamente, com vistas à prática de tais atos pelo administrador. Daí o dever de prestar contas desse dinheiro alheio, nota típica de qualquer gestão de negócios de terceiros.

Precisamente por isso, jamais se poderá pretender v.g., considerar receita das administradoras de imóveis, o valor dos aluguéis que, recebendo dos locatários, à conta e ordem dos locadores, devam a estes entregar (pagar). Na mesma esteira, jamais se poderá - tal o absurdo dessa suposição - considerar receitas ou "despesas reembolsáveis" os valores que - além da taxa de administração - os consorciados entregam às administradoras de consórcios para a aquisição de veículos, porque tais valores não lhes pertencem, são, apenas e tão-só, por eles geridos.

Note-se que as leis municipais não impõem - até porque não poderiam fazê-lo - sejam alcançadas quaisquer entradas. Pelo contrário, quando as leis municipais dizem que preço do serviço é a receita bruta a ele correspondente, tem-se que o adjetivo "bruta" vincula-se, umbilicalmente, ao substantivo "receita". É dele indissociável, formando um conceito próprio, ao qual deve ater-se o Fisco.

Nenhum fundamento jurídico, portanto, pode respaldar o entendimento de que a base de cálculo do ISS inclua valores pertencentes a terceiros, embora entregues ao prestador, para fazer face às despesas que, a ordem e à conta daqueles, deva realizar. Bem ao revés, como demonstrado, razões jurídicas o desabonam, desautorizam e repelem.

Se, por hipótese, o Fisco considerar os meros movimentos de caixa (entradas ou ingressos financeiros) como receitas - ao invés de ater-se ao montante da comissão - terá majorado, sem lei, o tributo, por desnaturação da base de cálculo. Isto importa efeito de confisco tributário, afrontando a Constituição Federal, (art. 150, IV), 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.

Deveras, se é pela base de cálculo que se determina não só a natureza jurídica de um tributo como o seu tipo - como é cediço para a melhor doutrina (Geraldo Ataliba, Alfredo A. Becker, Ives Gandra Martins, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza) - nesse caso, estar-se-á exigindo tributo outro que não o ISS, porque a base imponível deixará de ser o valor da prestação do serviço para ser o montante do numerário que transita pelo caixa da empresa. 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 ou, ainda, o total dos recebimentos havidos, inclusive os que não pertencem ao prestador.

Parece claro que considerar na base calculada valores que não correspondem à remuneração do serviço implica tributar não o serviço, mas outra coisa, maior, mais ampla e mais abrangente, sem consentimento constitucional (art. 156, III).

Resumindo, pois, o aqui exposto, podemos afirmar que integram a base de cálculo do ISS as despesas que fazem parte da prestação do serviço (despesas do prestador do serviço); não a integram as relativas a valores que não fazem parte de prestação do serviço (impropriamente chamadas também de despesas reembolsáveis).

#### *15.3.2.5. Quinta hipótese de não-inclusão: o preço do serviço é o preço para pagamento à vista*

No critério quantitativo só devem figurar valores decorrentes do preço à vista. Juros, correção monetária, multa, acréscimos, não compõem a base de cálculo do ISS.

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 decor-



rem de negócios autônomos, independentes, inconfundíveis com a prestação de serviços.

Na base de cálculo do ISS jamais se poderá incluir, senão com ofensa à lei e à Constituição, receitas que não decorram da prestação de serviços, mas provenham de (remunerem) 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 provenham 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 atividade econômica que, conquanto possa constituir serviço, esteja submetida à competência da União ou dos Estados.

Todo cuidado é pouco. O risco é o de incluir na base de cálculo do ISS receitas não decorrentes de atividades sujeitas a esse imposto municipal. Igualmente incorreto será considerar na base de cálculo ou incluir na base calculada valores decorrentes de pagamento financiado.

Patenteado que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, tomem-se, por exemplo, os encargos cobrados na hipótese de atraso de pagamento por parte do tomador. 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 congregar a totalidade dos valores, pondo-os na base de cálculo do ISS.

É ilegal, assim, a inclusão de valores correspondentes a negócios paralelos, distintos da prestação de serviços na base de cálculo do ISS. Mais flagrante fica essa ilegalidade - mais rigorosamente inconstitucionalidade - quando esses valores compõem a base de cálculo de tributos que se inserem em competência alheia ao Município.

A presença eventual, em ambos os negócios, dos mesmos sujeitos, na medida em que se esteja diante de tributos eminentemente objetivos (reais), como o ISS, não pode acarretar nenhuma consequência no dimensionamento da prestação tributária.

Dois negócios estabelecem-se, *in casu*. Embora ao leigo possa parecer tratar-se de uma só coisa, o estudioso do Direito identifica esses fatos, discerne-os e qualifica-os. Determina, a seguir, as respectivas consequências, no plano jurídico. E, por fim, extrai as diversas competências tributárias que se desencadeiam, em razão da presença de dois negócios típicos, absolutamente distintos.

Não é apenas possível, como é comum, a realização simultânea de dois negócios - deles decorrendo, portanto, diversos pagamentos envolvendo as mesmas partes. Não se pode, na aplicação da lei tributária, proceder a ampliações e extensões interpretativas, que culminem pela integração, na base de cálculo do ISS, de valores provenientes de outros negócios jurídicos distintos da prestação de serviços.

Por exemplo, o negócio jurídico de financiamento - mesmo que se o veja como acessório de um outro negócio jurídico anterior, cujo valor é, depois, fi-

nanciado - 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 discricção do intérprete.”<sup>25</sup>

Em face 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. Ora, sendo certo competir à União, em caráter de exclusividade, a instituição de imposto sobre operações de crédito (financeiras), só ela pode tributá-las, nunca o Município.

As operações de crédito são tributáveis pela União em caráter privativo, por força de disposição constitucional. Logo, não podem os Municípios alcançá-las com o ISS.

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

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.

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.”<sup>26</sup>

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

<sup>25</sup> “ICM - Base de Cálculo - Diferença entre Venda Financiada e Venda a Prazo”, *Revista de Direito Tributário* nº 41, jul./set. de 1987, São Paulo, RT, p. 113.

<sup>26</sup> “ICM - Base de Cálculo - Diferença entre Venda Financiada e Venda a Prazo”, *Revista de Direito Tributário* nº 41, jul./set. de 1987, São Paulo, RT, p. 113.

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.<sup>27</sup>

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 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 ao 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.<sup>28</sup>

De igual modo, se a União não pode tributar as prestações de serviços sujeitas ao ISS ou ao ICMS, pelas mesmas razões não pode o Município tributar as operações de crédito.

O Fisco federal, em manifestação afinada com a Constituição, reconhece essa impossibilidade de exigência de imposto outro, diverso do IOF, nas hipóteses de financiamento:

"... na celebração do contrato de compra, com financiamento, de um bem de capital, ocorrem efetivamente duas transações distintas, não obstante muitas das vezes se completem a um só tempo e através do mesmo instrumento. A primeira, é uma operação comercial de compra e venda de determinado bem, por preço determinado; a segunda, é uma operação de financiamento do preço estipulado para o bem adquirido, acrescentando despesas de financiamento...

Desta forma, as despesas de financiamento, calculadas sobre o valor mutuado nos contratos vinculados à aquisição de bens de ativo imobilizado, não constituem custo adicional do preço dos bens e, portanto, não devem ser ativadas.<sup>29</sup>

"... Por outro lado, se no contrato, ou nos títulos que representem o crédito do vendedor pelas prestações vincendas, constarem valores a título de juros ou equivalente, ocorreram duas transações distintas, ainda que

<sup>27</sup> Heron Arzua, "Incidência do ICMS sobre o Preço da Venda e não sobre o Valor do Financiamento", *Revista de Direito Tributário* nº 67, p. 355.

<sup>28</sup> José Eduardo Soares de Melo, *ICMS Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1995, p. 112.

<sup>29</sup> Parecer Normativo CST 127/73, de 12 de setembro de 1973.

no mesmo instrumento: uma operação de compra e venda, por preço determinado, e uma operação de financiamento do referido preço. Obviamente, os juros remuneratórios do capital não financiado não integram o preço da transação."<sup>30</sup>

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, cujo cerne é absolutamente similar à aqui versada, 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..." (Ap. Civ. 95.488-2 - 15ª CC - rel. Des. Borroul Ribeiro - j. 13.8.86)<sup>31</sup>

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." (REsp 29.307-RS - 1ª Turma - rel. Min. Humberto Gomes de Barros - DJ 18.10.93)<sup>32</sup>

E, 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." (REsp 32.202-2-SP - 2ª Turma - rel. Min. José de Jesus Filho - DJ 1º.8.94)<sup>33</sup>

A nossa mais Alta Corte, analisando o tema do financiamento, em caso de cartão de crédito, corrobora 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." (RE 101.103-0-RS - 2ª Turma - rel. Min. Aldir Passarinho - j. 18.11.88)<sup>34</sup>

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

<sup>30</sup> Parecer Normativo CST 63/75, de 30 de maio de 1975.

<sup>31</sup> *RJTJESP* vol. 104, pp. 193/6.

<sup>32</sup> *JSTJ* vol. 54, pp. 280/2.

<sup>33</sup> *Revista dos Tribunais* nº 709, pp. 202/4.

<sup>34</sup> *JSTF* vol. 127, pp. 130/145 ou *Revista dos Tribunais* nº 649, pp. 183 e ss.

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.<sup>335</sup>

Diversa não é a solução a ser dada, na hipótese de encargos financeiros provenientes de inadimplemento contratual.

É claro 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. 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 não detém o Município competência. Logo, é incidir em inconstitucionalidade por invasão de competência alheia.

#### *15.3.2.6. Sexta hipótese de não-inclusão: descontos concedidos*

Nas duas edições anteriores, sem estudo mais aprofundado, limitamo-nos a afirmar que não poderiam compor a base de cálculo os descontos concedidos independentemente de condição. O exame do conceito de receita, todavia, procedido páginas atrás, evidencia que à míngua de receita, não há falar-se em preço do serviço. A concessão de descontos, qualquer que seja a sua modalidade, implica o auferimento de menor receita. Só o valor do efetivo incremento ao patrimônio pode configurar receita. Assim, pouco importa se o desconto é condicional ou incondicional. Se o valor previsto para o serviço for de R\$ 1.000,00, mas, mercê de desconto (condicionado, ou não) a receita concretamente auferida for de R\$ 900,00 só se poderá cobrar ISS sobre os R\$ 900,00, porque o incremento terá sido de R\$ 900,00 e não de R\$ 1.000,00. Exigir o imposto municipal sobre R\$ 1.000,00 significará fazê-lo sobre valor que não configura receita (R\$ 100,00). E isso não é tolerado pelo sistema.

Em sùmula: só pode haver ISS em face do auferimento de receita, isto é, sobre valor que constitui o efetivo preço do serviço, e desde que dele provenha e se origine de atividade dessa espécie, tributável pelo Município. Preço do serviço, por sua vez, é o resultante da quantia recebida, após a concessão de desconto, condicionado, ou não. Desconto concedido implica automaticamente diminuição da receita. Conseqüentemente, não se pode cobrar ISS, onde não houver receita, ou em outras palavras, onde não existir efetivo incremento do patrimônio do contribuinte. O imposto nunca pode alcançar valores que não se traduzam em receita auferida pelo sujeito passivo.

<sup>335</sup> *Revista dos Tribunais* nº 649, p. 190.

#### 15.4. Identificação do Preço em Certas Atividades

Pretende-se desvendar, aqui, concretamente, qual a efetiva base de cálculo de algumas atividades, em relação às quais, mais por acomodação, do que por qualquer outra razão, não se tem explorado o fato de que não se equivalem os conceitos de ingressos e de receita. Além disso, é necessário reavivar a noção de receita bruta, no caso do ISS, porque se tem deixado de parte que a receita bruta tributável por esse imposto, é a dele decorrente; e, apesar disso, nela têm sido incluídos valores que dele não se originam. Em outras palavras, tem-se incluído, indevidamente, parcelas que não podem compor a receita do ISS, por a) incompatíveis com o conceito de preço, ora por b) refletirem meros reembolsos de despesas, ora por c) configurarem meros ingressos ou, ainda, por d) descompassados com o critério material desse imposto. E sem a apuração do preço, não se chega à receita; não se tendo esta, muito menos se terá receita bruta.

Para que, de um lado, não se crie tributo inválido, por desnaturação da sua materialidade ou por desvirtuamento da base de cálculo; de outro, para que não se incluam na base calculada (base de cálculo convertida em cifra, em razão do critério legal) valores que não podem compor o critério quantitativo do consequente da norma jurídica tributária do ISS é necessário analisar, com detença, o critério quantitativo da norma jurídica tributária.

Em resumo, é preciso evitar que a adoção de base de cálculo incorreta venha a implicar o desvirtuamento do ISS, seja pela desnaturação do aspecto material, ao considerar meras entradas como receita, seja pela desnaturação da base de cálculo (que não corresponderá à prestação do serviço) ou ainda, visto por outro ângulo, exigência de imposto com alíquota majorada, sem lei que o autorize. Em qualquer das hipóteses, ter-se-á imposto tendente a se tornar equivalente ao próprio preço do serviço, aproximando, igualando ou até mesmo superando a receita, hipótese em que se tem confisco, vedado pela Constituição Federal, art. 150, IV.

Não temos a veleidade de vir a esgotar todas as variáveis possíveis, analisando todas as atividades sujeitas ao ISS. Faremos referência às que representam alguns dos setores mais significativos da ampla área de incidência desse imposto. Estamos convencidos, contudo, de que o exame que se seguirá fornecerá critérios para que se encontre, em cada caso, as verdadeiras bases de cálculo e as corretas bases calculadas a serem aplicadas.

##### 15.4.1. Base de cálculo do ISS no *software*

A Lei Complementar 116/2003, em seu subitem 1.05, prevê a tributabilidade do licenciamento de uso de *software*. Temos para nós que essa atividade, por constituir cessão de direitos, não pode ser alcançada pelo ISS.

Nada obstante, o Poder Judiciário tem interpretado a cessão de direitos de uso de *software* como prestação de serviço. Não se manifestou, todavia, quanto à base de cálculo a ser considerada.

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*: