

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 re-partir 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",⁵⁵³ 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, no caso do ISS, será o que responda ao aditamento do conjunto adnominal de 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 Excelta Lei. Essa adequação é dela mesma extrairável, 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".⁵⁵⁴

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

⁵⁵³ Teoria da Norma Tributária, São Paulo, Lael, 1974, p. 114.

⁵⁵⁴ Determinação do Montante do Tributo, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1995, p. 103.

15.1.1 Observações adicionais

Um dos termos do aspecto quantitativo - que, conjugado à alíquota, permite a aferição 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."⁵⁵⁵

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 (cliente, usuário) ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços. Essa proveniência determina-se pela precisa identificação do negócio jurídico desenhado pelas receitas. Vista de ângulo negativo, tem-se que a base de cálculo do ISS não inclui - não pode incluir - valores que decorram de negócios jurídicos, inconfundíveis com a prestação de serviços.

É ilegal (*verctius*; 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 contrário *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.⁵⁵⁶ 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 existência 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 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 so-

⁵⁵⁵ Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998, p. 248.

⁵⁵⁶ 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.

bre a sua efetiva composição, 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 cogia 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. 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 íntegra, 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.

Dar ser impenhoroso 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 das limitas constitucionalmente traçadas às competências tributárias.

Não é lícito ao legislador e muito menos ao aplicador da lei reunir, num só, duas 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, sem Deduções

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 Silva⁵⁷ 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 estrito 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, aquele estabelecido em certo momento, no mercado, designa-se de preço corrente; ao acordado entre partes contratantes, de preço ajustado; aquele que se apresenta indicado por uma 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 ou-

⁵⁷ *Vocabulário Jurídico*, vol. 10, Rio de Janeiro, Forense, p. 1.625.

tro 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 equivocados. Olyvidam-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 eleito 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).

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 âmbito ter-se-á presente a condição necessária e suficiente à ocorrência do fato tributário.

15.2.1. Base de cálculo 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 (uten-

te, 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.

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 substituem 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 presença 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, 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 descrição do intérprete."⁵³⁸

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 arquetipos 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."⁵³⁹

⁵³⁸ "ICM - Base de Cálculo - Diferença entre Venda Financiada e Venda a Prazo", *Revista de Direito Tributário* n.º 41, jul./set. de 1987, São Paulo, RT, p. 113.

⁵³⁹ "ICM - Base de Cálculo - Diferença entre Venda Financiada e Venda a Prazo", *Revista de Direito Tributário* n.º 41, jul./set. de 1987, São Paulo, RT, p. 113.

O Professor Heron Arzuza, 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."⁵⁴⁰

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, VI). Assim, fica absolutamente inviabilizada a inclusão discriminária 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 corresponde 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."⁵⁴¹

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

O Fisco federal, em manifestação alinhada 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, acrescendo despesas de financiamento..."

Desta forma, as despesas de financiamento, calculadas sobre o valor mutuo nos contratos vinculados à aquisição de bens de ativo imobilizado, não constituem custo adicional do preço dos bens e, portanto, não devem ser ativadas."⁵⁴²

⁵⁴⁰ Heron Arzuza, "Incidência do ICMS sobre o Preço da Venda e não Sobre o Valor do Financiamento", *Revista de Direito Tributário* n.º 67, p. 355.

⁵⁴¹ José Eduardo Soares de Melo, *ICMS Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1995, p. 112.

⁵⁴² Parecer Normativo CST 127/73, de 12 de setembro de 1973.

“... 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 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.”⁵⁴³

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)⁵⁴⁴

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)⁵⁴⁵

E, em outra oportunidade, ratificou essa exegese:

“1 - 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)⁵⁴⁶

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 vendadora, 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)⁵⁴⁷

Nesse aresto, o Ministro Djaci Falcão, em seu voto, salientou:

⁵⁴³ Parecer Normativo CST 63/75, de 30 de maio de 1975.

⁵⁴⁴ RJTJESP vol. 104, pp. 193/6.

⁵⁴⁵ JSTJ vol. 54, pp. 280/2.

⁵⁴⁶ Revista dos Tribunais nº 709, pp. 202/4.

⁵⁴⁷ JSTF vol. 127, pp. 130/145 ou Revista dos Tribunais nº 649, pp. 183 e ss.

“... 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.”⁵⁴⁸

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 convenionadas, 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.

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.

15.3. Preço do Serviço, com Dedução de Parcelas

No caso de serviços de construção civil, a base de cálculo prossegue sendo o preço, assim entendido o valor da prestação sem a inclusão das parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.⁵⁴⁹

Ao prever a dedução dessas parcelas, parece claro que o sistema admitiu a) que, como regra, o valor dos materiais integra a base de cálculo do ISS, dela não podendo ser excluída para submetê-la ao ICMS; que, também por via de regra, o ISS não é cumulativo (melhor dito: não é de múltipla incidência econômica).

Com efeito, se o valor dos materiais não integrasse normalmente a base de cálculo do ISS, que sentido teria prever a dedução dessa parcela? Parece inquestionável que, salvo expressa exceção, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador é componente inafastável da base de cálculo do ISS, reforçando, pois, as afirmações anteriores de que ao fornecer materiais necessários à prestação dos serviços o prestador não se transforma em promovedor de operações mercantis, excções postas nas malfadadas listas de serviço, que pretendem por sob a incidência de ICMS o fornecimento ou aplicação de simples materiais, que se consistem em requisitos da prestação de certos serviços.

⁵⁴⁸ Revista dos Tribunais nº 649, p. 190.

⁵⁴⁹ Cf. art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar 116/2003.

A possibilidade de dedução, no caso de serviços de construção civil, da parcela relativa ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto, por sua vez, parece reafirmar que o ISS não é tributo de múltipla incidência econômica, impropriamente designado de cumulativo. De fato, se fosse imamente à estrutura desse imposto a possibilidade de "cumulação" ficaria sem nenhuma finalidade a permissão para deduzir o valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

Resta, neste passo, conceituar os serviços em relação aos quais pode haver a dedução dessas parcelas. Ao tempo da edição do Decreto-lei 406/68, na redação do Decreto-lei 834/69, a dedução era permitida para os serviços descritos nos itens 19 e 20 da lista então vigente (anexa ao Decreto-lei 406/68). Há necessidade de compatibilizar a descrição desses itens com o teor da relação constante da Lei Complementar 116/2003. Se os serviços forem de construção civil, em sentido amplo, abrangendo os serviços preliminares como os de elaboração do projeto (sem o qual não se tem obra), de sondagem do solo, de aterro ou de aterro, construção dos barracões, estaqueamento ou outro tipo de fundação, de obras hidráulicas e elétricas, bem assim os serviços auxiliares como os de andaimes e os complementares, como os de paisagismo, sempre se têm serviços de construção civil. Cabe, em todos eles, o direito à dedução do valor dos materiais. A Lei Complementar 116/2003 só admite a não-inclusão na base de cálculo do valor dos materiais, no caso dos subitens 7.02 e 7.05.

Não se alegue a impossibilidade de os prestadores desses serviços promoverem deduções, a partir da Constituição de 1988, diante da vedação nela constante (art. 151, III) de a União conceder isenção de tributos estaduais, distritais e municipais. É que base de cálculo com deduções não é o mesmo que isenção. Como bem o demonstra o Professor Paulo de Barros Carvalho,⁵⁵⁰ em sua teoria das isenções, para a ocorrência deste instituto é de mister tenha ocorrido a mutação de um dos critérios do antecedente ou do consequente normativo (nesse caso, do critério quantitativo, pela base de cálculo); isso não ocorre diante de preço com deduções. Não há nenhuma mutação da base de cálculo. Preço com deduções é algo bem diverso de isenção.

O Ministro Carlos Velloso, um dos mais conspícuos juristas do Supremo Tribunal Federal - que centrou seus estudos mais especialmente no campo tributário - bem equacionou a questão da prevalência das deduções. Dada a excelente lição que se contém nesse julgado, entendemos relevante reproduzir parte do voto desse eminentemente julgador:

"Recurso Extraordinário nº 214.414-2
Ementa: Constitucional. Tributário. ISS. Construção Civil. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, *a e b*.

I - Dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9º, *a e b*: dispositivos recebidos pela CF/88. Citados dispositivos do art. 9º, § 2º, cuidam da base de cálculo

do ISS e não configuram isenção. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. RE 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001.

II - RE conhecido e provido.

O Supremo Tribunal Federal decidiu, pelo seu Plenário, no julgamento do RE 236.604-PR, de que foi relator, que o art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, que cuidam da base de cálculo do I.S.S., foram recebidos pela CF/88; CF/88, art. 146, III, *a*. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, A.D.C.T./88, art. 150, II e 145, § 1º, C.F./88 (RTJ 170/1001).

No caso, o acórdão recorrido decidiu pela não recepção, pela CF/88, do art. 9º, § 2º, *a e b*, do citado DL 406/68. A questão, entretanto, é a mesma. É dizer: os fundamentos do acórdão do RE 236.604-PR são aplicáveis, na hipótese, presente o brocardo *ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*. E já que não se estuda mais o latim, vai a tradução: os fatos de igual natureza devem ser regulados de modo idêntico.

Destaco do voto que proferi, quando do julgamento do citado RE 236.604-PR, com o apoio do meus eminentes pares:

Sustenta-se, no RE, que os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68, não foram recebidos pela CF/88: a redução da base de cálculo prevista nos citados §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68, configura uma isenção parcial, o que é vedado pelo art. 151, III, CF/88, pelo que incide a regra do art. 34, § 5º, ADCT. Ademais, o regime de tributação fixa anual, que privilegiava alguns contribuintes, contraria o art. 150, II, da CF/88. Ademais, só a base de cálculo instituída no *caput* do art. 9º do DL 406/68, a do preço do serviço, é que atende a recomendação do art. 145, § 1º, da CF/88.

...
Abrindo o debate, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que as disposições inscritas nos §§ 1º e 3º do DL 406/68 não configuram isenção. O art. 9º e seus §§ dispõem a respeito da base de cálculo do ISS, certo que, na forma do estabelecido na Constituição Federal, art. 146, III, *a*, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

...
Cabendo à lei complementar definir a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, (C.F./88, art. 146, III, *a*), certo que o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, correto afirmar-se que o art. 9º e seus §§, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram também recebidos pela Constituição vigente.

Não configurando os citados dispositivos legais, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, isenção, não há falar em ofensa ao art. 151, III, da CF/88. (20 de março

⁵⁵⁰ Curso de Direito Tributário, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988, pp. 301 e ss.

de 2002, Ministro Carlos Velloso. Relator - DJU 1 de 17.5.2002, pp. 99/100).⁵⁵¹

Como pá de cal, essa decisão põe por terra os arestos do Superior Tribunal de Justiça, exarados em sentido contrário. Note-se que nos julgados do STJ há a afirmação de que se trata de isenção e que esse entendimento apóia-se nas lições de Paulo de Barros Carvalho. Ocorre que os ensinamentos desse Mestre, bem ao contrário, são os de que nas reduções de base de cálculo, não há falar-se em isenção. Conclui esse Professor, inclusive, por criticar a posição da doutrina quando afirma que, nesses casos, se teria isenção parcial (figura que é, por ele e por nós, considerada incompatível com o fenômeno redução de base de cálculo).

15.4. Trabalho Pessoal do Próprio Contribuinte: Base Diversa do Preço

A Constituição não tolera a chamada tributação fixa. Essa afirmação não é agradável, especialmente para os profissionais liberais, mas esse entendimento é extratável da conjugação do art. 145, § 1º, com o art. 150, II.⁵⁵²

Do entrelaçamento sistemático e harmônico dessas disposições, parece ser intolerável, no sistema da Constituição de 88, a chamada tributação fixa - assim entendida aquela em que não se tem nem base de cálculo nem alíquota - porque descompassada com o princípio da igualdade e com o princípio da capacidade econômica.

Equivooca-se, porém, quem suponha ter o Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-lei 834, de 8 de setembro de 1969, previsto uma tributação fixa no caso do chamado trabalho pessoal do próprio contribuinte ou, ainda, na tributação das sociedades de profissionais.

Para que não se dê por provado o que provado não está, lembre-se o teor do § 1º, do art. 9º, do Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968. Esse preceito estabelece:

“Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a remuneração do próprio trabalho.”⁵⁵³

⁵⁵¹ *Apud Revista Dialética de Direito Tributário* nº 82, São Paulo, Dialética, 2002, pp. 197/199.

⁵⁵² “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º). “É vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (art. 150, II). Ao lado disso, os arts. 145, § 2º, e 154, I, prestigiam a existência de base de cálculo. E onde houver base tem que haver alíquota.

⁵⁵³ O § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68 não foi revogado pela Lei Complementar 116/2003. Um dos argumentos no sentido de que não houve a revogação do art. 9º e de seus parágrafos apóia-se no não-atendimento das exigências previstas na Lei Complementar 95, de 26 de fevereiro de 1998, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar 107, de 26 de abril de 2001, uma vez que ela exige que a “cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições revogadas”.

Diante desse preceito, a doutrina, de um modo geral, tem se manifestado no sentido de que aí se prevê tributo fixo. Mas isso não é correto.

É necessário, por conseguinte, que se afaste, de pronto, a confusão, feita por alguns, entre tributo fixo (imposto, taxa ou contribuição) e alíquota fixa. Tributo fixo é aquele que não tem nem base nem alíquota. Expressa-se numa importância invariável constante da própria lei. Diversamente, alíquota fixa é o fator invariável que se aplica sobre a base de cálculo.

A divisão dos tributos em fixos e variáveis decorre da possibilidade de constatação, na própria lei, do valor da divida tributária, relativamente aos primeiros, e da necessidade de mensuração de cada fato, em relação aos últimos. Dito de outra forma: a intensidade do comportamento humano é passível de mensuração nas hipóteses em que o tributo encontra guarida no rol dos variáveis (ou avaliáveis). Essa intenção não é graduada quando o legislador, em simplista solução, estabelece uma quantia fixa como objeto da prestação jurídica.

O traço dicotômico dos tributos, sob essa óptica, tem por estigma o meio de determinar o *quantum debetur*. Só se pode excogitar de base de cálculo nos tributos variáveis (ou avaliáveis), nos quais é imprescindível a concreta investigação quantitativa de cada fato tributário, à luz do critério genérico de mensuração previsto na lei. A dimensão financeira do aspecto material da hipótese de incidência não coincidirá com o débito tributário a ser obtido, se e quando ocorrer o fato imponível, salvo quando a alíquota for de 100%. Ao revés, diante de opção legislativa simplificada - estatuição de importância fixa - qualquer investigação quantitativa do fato tributário é prescindível, porque a medida é dada integralmente pela lei. Equivale-se esta, ademais, ao próprio *quantum exigido* do sujeito passivo. O critério genérico de mensuração corresponde, quantitativamente, à determinação concreta do montante a pagar.

Estabelecidos esses pressupostos, retomemos o exame do § 1º, do art. 3º, do Decreto-lei 406/68, redação do Decreto-lei 834/69. Esse dispositivo não prevê tributação fixa porque a) remete à estipulação de uma alíquota e b) indica as bases de cálculo possíveis.

Não tendo havido a revogação do art. 9º - único artigo que restou incolúme de todas as leis versando a disciplina do ISS - segue que, inexoravelmente, mantidos estão os parágrafos que o integram.

Interpretação diversa implicaria concluir por revogado o § 3º, mas mantido o § 1º, o que conduziria a flagrantemente ofensa ao princípio da isonomia. Deveras, se o profissional autónomo - que presta serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte - prossegue alcançado pelo critério diferenciado, mas não aquele que integra sociedade, tem-se visível afronta ao princípio da igualdade, sobretudo porque, nos casos em que o profissional assume responsabilidade pessoal, não se pode dizer que a sociedade é que presta os serviços. Dito de outra forma, nos casos em que há responsabilidade pessoal, não é a sociedade que presta serviços, mas o seu componente, pessoa física. Ademais disso, a forma de atuação do profissional - autonomamente ou em sociedade - não compõe a hipótese de incidência desse imposto. O ISS incide sobre a prestação de serviços, seja a desenvolvida pela pessoa natural, seja a concretizada pela mesma pessoa estruturada em sociedade.

Efektivamente, ali se diz que o imposto será calculado (tributo fixo não é calculado) por meio de alíquotas fixas ou variáveis (previu quais as modalidades de alíquotas podem ser fixadas) a serem aplicadas sobre a base de cálculo eleita considerando a) a natureza do serviço ou b) de outros fatores pertinentes. Análise detida desse dispositivo evidencia que ele não autoriza uma tributação fixa; pelo contrário, limita-se a traçar as balizas do critério quantitativo a ser eleito pelo legislador ordinário, focalizando assim a base de cálculo como a alíquota.

Relativamente à alíquota o preceptivo é até redundante, ao consignar que as alíquotas poderão ser fixas ou variáveis. Deveras, se elas podem abranger uma e outra modalidades não era necessário o registro (fixas ou variáveis). E o mesmo que dizer que dada coisa pode ser singular ou plural. Se a dicotomia é esgotante, como no caso, a menção é despicienda.

O tratamento benéfico só há de ser aplicado em havendo trabalho pessoal do próprio contribuinte, isto é, para situações distintas da generalidade de serviço prestado por profissional autônomo. De fato, enquanto este é gênero, aquele é, tão-somente, uma de suas espécies. Fossem sinônimas as expressões e o legislador não usaria termos diversos designativos de mesma realidade jurídica. Na verdade, o texto legal não se utiliza da expressão "quando se tratar de serviços de profissional autônomo", o que nos levaria à conclusão de que toda pessoa física - independentemente da atividade que exercesse - deveria ser tributada pelo critério do § 1º, do art. 9º, sem levar em conta o preço do serviço. Como medida de prudência, preferiu o legislador nacional utilizar-se de expressão diversa, qual seja "serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte".

Nem todo profissional autônomo presta serviços "sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte". No conceito de "prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte" é nítida a vontade da lei de restringir essa noção ao trabalho prestado por pessoa física. Embora possa parecer tautológico, o certo é afirmar que se entende como trabalho pessoal aquele em que a própria pessoa presta, pessoalmente, o serviço, sem deferi-lo a terceiros; desta forma, desde logo, não será trabalho pessoal o fornecido por empresa, mesmo individual, nem o de todo profissional autônomo.

Em relação à exclusão de empresas individuais, desnecessárias seriam outras considerações. Não se confundem "remuneração" e "lucro". Enquanto as empresas, ainda que individuais, visam a obtenção de lucro, o estigma indelével do trabalho autônomo é a remuneração. Isto afasta, sem mais, qualquer pretensão que vise a subsumir à hipótese os serviços prestados por empresas.

Também são diversos os alcances das expressões "profissional autônomo" e "trabalho pessoal do próprio contribuinte".

Essa distinção já fora agudamente detectada por Luiz Sá Monteiro: "... Se a lei dessejasse atingir todos os profissionais autônomos não teria usado a expressão 'serviço sob a forma de trabalho pessoal' mas sim 'quando se tratar de serviço prestado por profissional autônomo, o imposto será calculado...'"⁵⁵⁴

⁵⁵⁴ "Da Uniformização da Base de Cálculo do Imposto sobre Serviços", *Análise do Encontro de Procuradores Municipais*, Recife, 1974, p. 85.

Ao fazer menção a trabalho pessoal do contribuinte - parece-nos - pretendu a norma legal referir-se aos serviços que resultam de atividade intelectual, denotando certa criatividade de seu autor, que infunde em seu trabalho características de sua própria personalidade. Assim, só trabalho executado pelo profissional liberal é personalizado e individual, não se confundindo com o trabalho do profissional autônomo. Acrescente-se, ainda, que o trabalho desenvolvido pelo profissional liberal vem eviado pelo traço marcante da responsabilidade pessoal. Se todo o trabalho envolve um desforço físico, alguns se distinguem por envolver também uma atividade criadora, de nível intelectual. Na noção de "trabalho pessoal" está inserida a qualificação do que contém alguma coisa além do mero desforço físico, qual seja, a criação intelectual, a par da responsabilidade pessoal do seu ator.

15.4.1. Base de cálculo do ISS: sociedade de profissionais

Não é demais referir, para um bom exame da base de cálculo das sociedades de profissionais, o nascedouro dessa distinção. A discriminação entre as sociedades em geral e essa específica modalidade de pessoa jurídica surgiu, primeiramente, no âmbito do imposto sobre a renda, onde se entendeu necessário separar os rendimentos provenientes do trabalho, daqueles outros oriundos de capital e trabalho ou só de capital.⁵⁵⁵ No Brasil, segundo o Mestre Rubens Gomes de Sousa, essa classificação nasceu, nos primórdios do imposto de renda, em 1924, quando o assunto "refletiu-se num substitutivo de Afonso Pena Jr., aceito por F. T. de Souza Reis, autor do projeto original, propondo a classificação dos rendimentos por cédulas, como meio de atingir-se o tratamento diferencial daqueles em função de suas naturezas".⁵⁵⁶

Mais adiante, a questão foi analisada sob o ângulo da tributação separada das sociedades em relação aos seus sócios. Sob essa perspectiva, a doutrina entendeu que nada obsta a certeza de que, em regra, o investimento efetuado nas sociedades proporciona a estas uma capacidade contributiva específica e especial, superior à proporcionada pela soma das capacidades individuais dos sócios, esse pressuposto não se verifica diante da prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, quando reunidos em sociedade.⁵⁵⁷

O ponto de partida da distinção repousa no pressuposto do cunho individual da habilitação científica ou técnica, ou, ainda, técnico-científica em caráter individual, o que implica sejam as atividades respectivas exercidas por pessoas físicas, não podendo o profissional, seja ele sócio, empregado ou mesmo autônomo, que preste serviço em nome da sociedade, furtar-se à responsabili-

⁵⁵⁵ Leia-se, a respeito, Edwin R. A. Seligman, *The Income Tax*, Nova York, 1911 ou na tradução francesa de W. Oualid, *L'Impôt sur le Revenu*, Paris, 1913, p. 24.

⁵⁵⁶ "A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável", *Revista de Direito Público* nº 14, São Paulo, RT, p. 339.

⁵⁵⁷ Luigi Napolitano, *La Imposta Sulle Società*, Milão, 1955, p. 20, apud *Revista da Secretaria de Assuntos Jurídicos da Prefeitura Municipal do Recife* nº 1, ano I, Recife, Cepe, 1973, pp. 119/120.

dade pessoal. Se, de um lado, tem-se que os profissionais que atuam sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, em tese podem prestar melhor os serviços a que se dedicam, oferecendo-os com maior presteza e melhor qualidade aos que o encomendam, de outro, não é mesmo certo que, embora o façam em sociedade, em nada podem forçar-se à manutenção integral de suas responsabilidades, como se os serviços estivessem sendo prestados individualmente, como pessoas físicas.

Essa questão é relevante porque sociedades há em que não prevalece a personalização, impedindo que, em relação a estas, se possa cogitar da tributação especial, diversa do preço do serviço.

De fato, supondo que se esteja diante de uma sociedade anônima não há pretender possam os serviços estar sendo prestados, com responsabilidade pessoal, em caráter pessoal, máxime nos casos em que se trate de serviços em relação aos quais a lei exija habilitação técnico-científica. As sociedades anônimas, típicas sociedades de capital, não se coadunam com a satisfação das exigências de que a atividade seja desempenhada por pessoas naturais, devidamente habilitadas, que, além disso, assumam responsabilidade pessoal.

Contrariando a estipulação do § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68,⁵⁵⁸ estamos convencidos de que o princípio da isonomia não admite distinção entre trabalho pessoal do próprio contribuinte de natureza braçal, de natureza artesanal e de natureza intelectual. Como são meras espécies de trabalho pessoal, todas elas abrangidas pelo teor do § 1º, desse mesmo preceptivo, autorizar tratamento diferenciado apenas para as sociedades de profissões regulamentadas (leia-se: apenas para algumas sociedades formadas por profissionais liberais) implica ofensa central à diretriz da igualdade. Rigorosamente, seria pô-lo às avessas, porque dar tratamento especial a certas sociedades de liberais e submeter à vala comum do preço do serviço as sociedades de sapateiros remendões, de pedicuros, barbeiros, carpinteiros (cujo cunho é braçal) e às de natureza artesanal como as sociedades de taxidermistas, de alfaiates, de costureiras, de cabeleireiros, de doceiras e de outras tantas, representa flagrantemente ofensa à igualdade. Todas essas sociedades são sociedades de trabalho, por oposição às sociedades de capital.

Não se olvide que a Constituição proíbe tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes (art. 150, II).⁵⁵⁹

Também não se salva o preceito quanto à discriminação entre as próprias profissões ditas liberais. Não há razão que coloque um preceito ao abrigo da iso-

⁵⁵⁸ Com as alterações introduzidas pelo Decreto-lei 834, de 8 de setembro de 1969 e pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987.

⁵⁵⁹ Pois bem. Nessa proibição estão incluídas as inválidas distinções feitas por lei do Município de São Paulo discriminando os profissionais de trabalho artístico, de trabalho de nível qualificado, submetendo os primeiros ao pagamento anual de R\$ 300,00 e os últimos a de R\$ 600,00 (cf. Lei 13.476, de 30 de dezembro de 2002).

nomia se nele se exclui o trabalho pessoal do próprio contribuinte desenvolvido por professores, assistentes sociais, sociólogos, nutricionistas, analistas, estatísticos, matemáticos, administradores, biólogos, bacharéis em relações públicas, em hotelaria ou turismo. Dir-se-á que, algumas delas, como regra, não se desenvolvem como serviço autônomo. Basta que o sejam na exceção. Uma só possibilidade que reste de prestarem os serviços a que habilitados autonomamente é bastante para que não se justifique sua exclusão do rol das profissões que, em sociedade, têm tributação específica, sem consideração ao resultado do próprio trabalho.

Não se pode deixar de parte que nesses casos, não se tem empresa. A empresa é a organização técnico-econômica que se dispõe, mediante a combinação de natureza, capital e trabalho, a produzir bens ou a prestar serviços visando à obtenção de lucros.

É precisamente essa circunstância que autoriza (exige) a previsão de bases de cálculo diferentes para as sociedades de capital e para as sociedades de trabalho. A distinção é exigência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. É que, diferentemente das sociedades de capital, as sociedades de profissionais representam a reunião de esforços que, em nível de trabalho pessoal, cada sócio poderia desenvolver individualmente.

É relevante notar que a discriminação entre as sociedades de trabalho e as de capital não se dá em "razão da ocupação", mas sim em função da predominância de um dos termos do binômio "capital e trabalho".

Em resumo, confrontadas com as exigências dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, as normas que instituem o tratamento tributário discriminado para as sociedades de trabalho são e continuam compatíveis com as exigências do novo texto constitucional, que apenas tornou explícitos esses princípios já consagrados pelos sistemas constitucionais anteriores. E, sendo compatíveis com a Constituição de 1988, foram essas normas por ela recebidas, em face do princípio da continuidade das leis.

Nem se diga que esse tratamento ofende o princípio da igualdade, previsto na Constituição Federal nos arts. 5º, *caput* e 150, II. Pelo contrário, há a afirmação da isonomia mercê da distinção necessária e razoabilíssima entre contribuintes que estão em situação diversa. Se não fosse estabelecida uma base de cálculo específica, a prestação de serviço que envolve, substancialmente, o esforço pessoal seria tratado na vala comum dos que se valem, especial e predominantemente, do uso de capital.

Porque assim deve ser, explicitou o consagrado Mestre Dino Jarach:

... igualdade tributaria quiere decir igualdad en condiciones iguales de capacidad contributiva'. 'No se trata, evidentemente, de una medida objetiva y absoluta de las distintas riquezas, por que si fuera así, no debería hablarse de capacidad contributiva, sino que a paridad de riquezas debe corresponder igual impuesto'.⁵⁶⁰

⁵⁶⁰ Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 1º vol., p. 126.

A nossa mais Alta Corte, firmou o entendimento de que o § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68, guarda inteira consonância com os princípios constitucionais tributários, conforme se vê de vários arestos.⁵⁶¹

É errônea a conclusão de que o tratamento fiscal previsto no Decreto-lei 406/68 para as sociedades de profissionais constitui tributação fixa, apenas porque não toma em conta o prego do serviço.

Essa circunstância, por si só, não caracteriza tributação fixa. Todavia, os próprios termos dos dispositivos da legislação complementar (Decreto-lei 406/68) que prescrevem a forma de calcular o ISS, devido pelas sociedades de profissionais, não autorizam, pelo contrário, refutá-las, essa conclusão.

O Decreto-lei 406/68 (art. 9º e §§ 1º e 3º), não cria tributação fixa ou tributo fixo. Com efeito, quer a norma do § 1º, quer a do § 3º prevêem a criação de imposto proporcional e não fixo. Exame atento desses dois preceptivos evidenciará que ambos contemplam a adoção de base de cálculo proporcional seja para o trabalho pessoal do próprio contribuinte (profissionais autônomos) como para as sociedades de profissionais. Retire-se: ali se requer assim alíquota como base de cálculo. Ora, a previsão dessas duas entidades para apuração do tributo, por si só, afasta a possibilidade de se estar diante de tributo fixo. É visível desses preceptivos, que eles exigem a opção pela lei municipal, da adoção de uma alíquota fixa (1%, por exemplo), ou variável (1%, 2%, 3%), a ser aplicada (multiplicada) sobre uma base de cálculo, estabelecida em função a) da natureza do serviço ou b) de outros fatores pertinentes. Longe, pois, de prever tributo fixo, o Decreto-lei 406/68 exige o estabelecimento, em lei municipal, tanto de base de cálculo como de alíquota. É dizer: impõe a presença dos dois termos que compõem o binômio próprio dos impostos proporcionais (ou progressivos).

É preciso ter em conta a escurteira análise temática efetuada por Valdir de Oliveira Rocha. Para esse destacado Professor:

“Conforme variem ou não com o aumento da base de cálculo, as alíquotas podem ser l) variáveis (ou móveis) ou m) fixas. As alíquotas fixas, segundo sejam aplicadas a bases monetárias ou não, poder ser n) ‘ad valorem’ ou o) específicas. As alíquotas variáveis se crescem ou diminuem, na medida em que crescem ou diminuem as bases de cálculo, podem ser p) progressivas ou q) regressivas; se permanecem constantes são chamadas r) proporcionais.”⁵⁶²

É visível, assim, que não se tem, nos dispositivos antes referidos norma tributária que preveja o estabelecimento da quantia fixa a que os profissionais autônomos e as sociedades de profissionais ou sociedades de trabalho estarão submetidos. Limitam-se esses preceitos a regular o estabelecimento dos instrumentos jurídicos - alíquota e base de cálculo - para a obtenção do *quantum* devido, a título de ISS.

⁵⁶¹ Por exemplo, RE 236.604-PR, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 26.5.99, DJ 6.8.99, p. 52.

⁵⁶² *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1995, p. 124.

No caso das sociedades de profissionais haverão de integrar a mensuração da base de cálculo fática, o número de profissionais habilitados que prestem serviços em nome da sociedade, sejam eles a) sócios; b) empregados; c) autônomos.

Resultam as sociedades referidas da reunião de esforços que, em nível de trabalho pessoal, cada sócio poderia desenvolver individualmente. Tem-se, no caso, associação de natureza profissional, conjugação do trabalho que cada um dos sócios poderia exercer, isoladamente.

São sociedades de trabalho. É dizer, sociedades cuja essência não reside no capital aplicado, mas no esforço humano, profissionalmente qualificado, que emão em condições de prestar.

A previsão de bases de cálculo diferentes para as sociedades de capital e para as sociedades de trabalho é exigência do próprio sistema constitucional tributário. Fosssem idênticas (prego do serviço) e, aí sim, feridos estariam os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

É que nas sociedades de trabalho o traço indelével é a técnica, a ciência, a aptidão; só a reunião desses profissionais em sociedade é que lhes permite competir, mesmo desigualmente, com as que, melhor dotadas pecuniariamente, pela fortuna, careçam de capacidade para frutificar o seu patrimônio.

Daí por que a legislação complementar, decompondo as diretrizes constitucionais, previu tratamento diferenciado, única forma de realizar a isonomia e prestigiar o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, a Constituição não autoriza, ao contrário impede, que o trabalho pessoal, em caráter associativo, marcado pela pujança de esforços pessoais e pela lucidez intelectual, possa ter tratamento idêntico aos conteúdos àquelas em que o móvel relevante é o capital. Sociedades personalísticas não podem ser confundidas com sociedades capitalistas.

Diante da radical desigualdade entre sociedades de capital e sociedades de trabalho, tratá-las igualmente implicaria ofensa frontal aos princípios referidos. Igualar sociedades em que o elemento predominante é o trabalho pessoal dos próprios contribuintes, com aquelas outras em que a preeminência do capital sobrepunja, de longe, o trabalho pessoal, seria ferir o mais fundo possível esses princípios.

Por isso que, indo ao encontro das exigências desses vetores constitucionais, previu o legislador complementar que as sociedades de capital suportariam o ISS tendo por base de cálculo o prego do serviço, enquanto as sociedades de trabalho a ele ficariam submetidas em função de base de cálculo diversa e minorada: aquela decorrente da conjugação dos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar 56/87. O critério previsto na norma de caráter complementar realiza, na sua inteireza, pois, assim o princípio da igualdade como o princípio da capacidade contributiva. Esses princípios, aliás, sempre estiveram presentes nas últimas Constituições. O que vem explicitado na Constituição de 1988 implicitamente figurara assim na

Constituição de 1967, como na Carta de 1969. De que assim era não existe controvérsia.⁵⁶³

Debalde se buscará conclusão diversa da aqui exposta.

Conseqüentemente, o que afinado estava com esses princípios constitucionais, nas Constituições anteriores, não poderia, agora, na Constituição de 1988 - que, na espécie, tem a mesma espinha dorsal - estar deles distante.

As normas veiculadoras de tributação minorada das sociedades de trabalho - Decreto-lei 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69 e pela Lei Complementar 56/87 - não eram incompatíveis com o sistema constitucional de 1967, com o de 1969 e não o são diante do novo Texto Constitucional. Logo, foram por ele recebidas, por força do princípio da continuidade do direito.

Para a perfeita exegese do § 3º do art. 9º do Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, na forma que lhe foi conferida pelo Decreto-lei 834, de 8 de setembro de 1969, que disciplina o assunto, não nos podemos olvidar dos ensinamentos de Carlos Maximiliano de que as normas jurídicas - por inseridas em sistema no qual, reciprocamente, exercem e recebem influência - não podem ser interpretadas isoladamente. Assim, como sempre o exige o Direito, para o estudo da tributação de sociedades de profissionais, as disposições legais devem ser examinadas como um todo conjugado, harmônico e entrelaçado.

Tendo em vista, de início, que o § 3º do art. 9º, do referido diploma legal, remete ao § 1º do artigo considerado, cumpre analisar conjuntamente os dois dispositivos, bem assim proceder ao enquadramento dos mesmos no sistema legal vigente.

A remissão efetivada tem por intuito primordial demonstrar que o tratamento benéfico, em nível de sociedade, somente se pode dar em relação àquelas em que continua havendo - ainda que associativamente - trabalho pessoal do próprio contribuinte.

O Decreto-lei sob exame não previu o tratamento diferenciado para toda e qualquer sociedade. Segue o previu para todas as sociedades de profissionais. Ao contrário, restringiu-o àquelas que, dentre os possíveis serviços executados sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, prestam apenas os serviços referidos nos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista de serviços, quais sejam os de médico, os de engenheiro, os de advogado, economista, contador etc. Em outras palavras, essa forma de tributação menos onerosa não foi concedida para todo tipo de sociedade de liberais, mas tão-só para os serviços ínsitos aos próprios profissionais.

Tem-se critério válido e eficaz porque não discrepa dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Discrepância haveria, aí sim, se as sociedades de profissionais, ou sociedades de trabalho, fossem obrigadas ao imposto

com base nos mesmos critérios aplicáveis às sociedades de capital (aqueelas nas quais predomina o capital, e não o trabalho pessoal dos próprios contribuintes).

O legislador complementar, respeitando os princípios constitucionais-tributários, considerando, ademais, a abissal diferença entre sociedades de trabalho e de capital elegeu para as últimas o preço do serviço como base de cálculo e para as primeiras outro e idôneo critério de mensuração, valorizando outros elementos, dentre as múltiplas dimensões que podem conter o critério material.

Em síntese, são incensuráveis e coerentes com os preceitos magnos da Constituição de 1988, os critérios eleitos pelo legislador nacional (§ 3º do art. 9º, do Decreto-lei 406/68, redação do Decreto-lei 834/69).

Isso posto, é hora de ver quais os caracteres que inafastavelmente haverá de estar presentes para a configuração das sociedades de profissionais, tal como contempladas pelo sistema constitucional tributário.

1.5.4.2. *Habilitação profissional*

A tributação lastreada na natureza do serviço ou em outros fatores pertinentes - nestes não compreendida a remuneração do próprio trabalho - pressupõe que todos os profissionais, que prestam serviços em nome da sociedade, sejam habilitados para o exercício da atividade que constitui o objeto da sociedade. Não é rigorosamente necessário que tenham todos a mesma profissão. O que sobreleva é estar em todos habilitados para o exercício do mister a que se dedicar a sociedade. Não observado este requisito em relação a tantos quantos ajam em nome de sociedade - o que não se restringe aos sócios, como veremos mais adiante - serão elas alcançadas pela regra geral, isto é, tendo por base de cálculo o preço do serviço.

Decidiu o Supremo Tribunal Federal (Pleno) que para fazer jus ao benefício fiscal é mister que todos os prestadores de serviços em nome da sociedade estejam para isso profissionalmente habilitados.⁵⁶⁴

Em seu relatório, Ministro Leirão de Abreu deixou patente - citando a decisão de 2ª instância - ser indispensável que a sociedade profissional seja composta exclusivamente de pessoas devidamente habilitadas ao exercício da profissão a que correspondam os serviços prestados pela sociedade. Não satisfaz tal condição, exclui-se o tratamento concedido pelo Decreto-lei 406/68, em seu art. 9º, § 3º. E acrescenta mais que "a participação de um sócio que não exerça a mesma profissão, faz presumir o objetivo de lucro, próprio da atividade mercantil, com que não se compadece a sociedade de trabalho".

No mesmo sentido, o acórdão proferido na Apelação 186.788, da 3ª Câmara do Tribunal de Alçada Civil da Comarca de São Paulo decidiu que o Imposto sobre Serviços deve ser cobrado com base no movimento econômico se, da sociedade destinada a prestar serviços de economista e contador, faz parte sócio sem habilitação profissional.

⁵⁶³ Cf., entre outros, Geraldo Ataliba, São Paulo, RT, 1968, pp. 22 a 39; também em *Interpretação do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1975, p. 29; Alomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1974, p. 309; José Marcos Domingues de Oliveira, *Capacidade Contributiva*, Rio de Janeiro, Renovar, 1988, pp. 47 e ss.

⁵⁶⁴ Recurso Extraordinário 82.724-CE, RTJ nº 90, p. 533.

E, ainda, a mesma Câmara, no Agravo de Petição 186.974 adotou idêntica orientação ao estabelecer que "sociedade civil que congrega além de profissionais outras pessoas que não o são, não faz jus ao tratamento mais benévolo, previsto na lei que regula a incidência do imposto sobre serviços".

Por outro lado, analisando - e decidindo - o caso de "sociedade civil prestadora de serviços de contabilidade, possuindo em São Paulo, 28 profissionais habilitados, sendo que, dos seus sócios, pessoas físicas, dois são contadores e os demais são contadores diplomados no exterior e, ainda, não habilitados no país..."; o STF Pleno, no Recurso Extraordinário 82.091-SP, consignou que o § 3º do art. 9º do DL 406/68 abriu uma exceção à regra do artigo, ao estabelecer uma base de cálculo especial para a hipótese de profissionais liberais congregados em sociedades civis. Mas se referiu expressamente a profissões que exigem habilitação especial, registro em órgão federal e responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Em voto proferido pelo já mencionado Ministro Leitão de Abreu ficou assinalado, entre o mais, que na conformidade do disposto no § 3º do art. 9º, do Decreto-lei multicitado:

"... nos casos das sociedades que indica, o imposto será calculado, na forma do § 1º, em relação a cada profissional habilitado. Para a incidência do imposto, sob esse critério, manda tomar em conta cada profissional habilitado, excluindo, pois, do tributo, assim calculado, profissional não habilitado."

E conclui o insigne Magistrado que:

"... o cálculo do imposto, pela forma prevista no § 3º, só tem lugar quando se tratar de sociedade que preste os serviços, que constituam o seu fim, por intermédio de profissionais habilitados. Havendo, entre os prestadores de serviços, profissionais não habilitados, inaplicável se faz a exceção do § 3º."⁵⁶⁵

Com base nas decisões do STF Pleno, supra-referidas, foi decidido o Agravo de Instrumento 72.295 (Ag RG) - CE pela 1ª Turma da Egrégia Corte, sendo rel. o Ministro Xavier de Albuquerque. A ementa publicada na RTJ nº 88, p. 119, é do seguinte teor:

"Imposto sobre Serviços. Tratamento tributário favorecido de que tratam os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 834/69. Dele só desfruta a sociedade civil constituída por profissionais devidamente habilitados, consoante pronunciamento do Plenário do STF (RE 82.091 e RE 82.724, julgados a 11.10.78). Agravo Regimental não provido."

Colhe-se das várias decisões que acabamos de referir ser assente a jurisprudência, no sentido de que todos os profissionais integrantes dessas sociedades não de ser habilitados para o exercício da mesma profissão. De igual modo decidiu o STF no RE 92.868-3-SP.⁵⁶⁶

Mas haverá equívoco se levar-se essas afirmações a extremos. Basta se tome um exemplo. Se uma sociedade, cujo objeto social for o de prestar serviços de escrituração fiscal e contábil, for constituída por contadores e técnicos de contabilidade, a presença de profissões diferentes não pode descaracterizar o critério de tributação porque ambas as profissões autorizam a prestação desses serviços. O contabilista pode prestar serviços contábeis; o contador (que pode mais) também pode prestar esses serviços. Logo, apesar de estarmos diante de duas profissões diferentes, nem por isso se pode atástar o critério especial de tributação. A habilitação que se requer não é a identidade de profissões, mas a autorização a prestação dos serviços a que se dedique a sociedade.

Não se pode, pois, descaracterizar uma sociedade como uniprofissional se, por exemplo, dedicar-se a análises clínicas e for composta por médicos, farmacêuticos e biomédicos, porquanto uns e outros estão habilitados para proceder a esse tipo de análise.

Cautela deve haver, portanto, nessa matéria. A necessidade é a de que essas sociedades sejam uniprofissionais, mas este vocábulo deve ser tomado em relação aos serviços prestados pela sociedade e não em função meramente do nome das profissões: O inafastável é, tão-só, que para o objetivo social concorram, diretamente, profissionais habilitados a esse mister. Se um sócio é contador e outro contabilista, mas ambos prestam serviços contábeis, não se pode excluir a sociedade do tratamento diferenciado.

Mestres há que entendem nem mesmo ser necessária a habilitação dos sócios à atividade prestada pela sociedade. Geraldo Ataliba, por exemplo, é incisivo:

"... A lei não distinguiu os profissionais que devem atuar em nome da sociedade. Não o pode fazer o intérprete. A lei não estabeleceu categorias ou tipos de sociedade. Não é consentido ao fisco fazê-lo. Efetivamente, onde, na lei, quer nacional, quer municipal, a referência à homogeneidade dos sócios ou seus empregados?"⁵⁶⁷

Na mesma esteira, o saudoso Rubens Gomes de Sousa opinou pela irrelevância da distinção, ressaltando que o § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68, redação do Decreto-lei 834/69, não

"... acrescenta restrições, ainda que para efeitos fiscais apenas, à qualificação legal das sociedades profissionais ... não inova sobre os requisitos de qualificação dessas leis, especificamente no que se refere aos pontos suscitados em 1.1.: presença de sócio estrangeiro, ou não habilitado, ou com habilitação diversa da dos demais, pelo contrário, admite expressamente um daqueles pontos, a remuneração empregatícia de terceiros, ao falar em 'profissional habilitado, sócio, empregado ou não'. Em resumo, define como base de cálculo do ISS, pura e simplesmente, cada profissional habilitado, sócio ou não, que preste serviços em nome da sociedade."

⁵⁶⁵ RTJ nº 90/140.

⁵⁶⁶ DJ 3.10.80.

⁵⁶⁷ "Tributação de Sociedades Profissionais pelo Imposto sobre Serviços", *Revista de Direito Público* nº 28, p. 252.

dade; de onde a inferência necessária de que os demais podem existir, mas, se existirem, não serão computados na base de cálculo de ISS.⁵⁶⁸

Sem embargo do respeito que nos merecem esses Mestres, pensamos que a base específica, diversa do preço do serviço, só poderá ser aplicável a sociedades integradas por sócios que exerçam profissão compatível com o objeto social. Se a sociedade for composta por profissionais cujas habilitações não lhes permita realizar os serviços que constituem o objeto social não merecerá o direito de se ver subsumida ao tratamento distinto, diverso do preço do serviço. Parece inequívoco que, nesses casos, se têm atuação de caráter empresarial.

Atividades diversas não autorizam o tratamento previsto no § 3º, mas não se pode dizer o mesmo de atividades afins, especialmente quando os sócios estão todos habilitados para o exercício daquele mister a que se propôs a sociedade.

A uniprofissionalidade não se restringe apenas à composição societária. Na verdade, o dispositivo legal expressamente se referiu a "... profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade..." Isto equivale a dizer que tantos quantos forem os profissionais habilitados, haverão de sê-lo para a profissão que autorize o exercício da atividade a que se dedique a sociedade.

Não é demais lembrar que as sociedades formadas por profissionais podem atuar em qualquer setor da atividade humana, seja ela industrial, comercial ou de serviços. Assim, nada impede que um grupo de médicos constitua sociedade tendo por objeto a produção de automóveis, a exploração do comércio de gêneros alimentícios ou de diversões públicas. Nesses casos, o próprio sistema constitucional desautoriza tratamento fiscal diferenciado, benéfico, porque sua adoção estaria afrontando o princípio da igualdade firmado no art. 150, II, da Carta Magna.

Tenha-se sempre em mente que a Constituição, explicitada pela legislação de natureza complementar, protege, atribuindo-lhes tributação menos onerosa, apenas as sociedades em que profissionais habilitados para prestar a atividade constante do objeto social unem-se para a prestação de serviços inerentes àquela profissão. Em decorrência, a sociedade de profissionais para merecer o critério de tributação previsto no § 3º do art. 9º, não pode se atasar do requisito da habilitação de quantos prestem serviços em nome daquela, sem embargo de assumirem responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

É inelutável, ainda, que os sócios dessas sociedades sejam pessoas físicas. De fato, não há como admitir que pessoas jurídicas possam ser habilitadas para determinada profissão.

Em resumo, temos por certo que o enquadramento das sociedades no preceito que prevê base de cálculo diversa do preço do serviço, exige que todos os sócios da sociedade estejam devidamente habilitados para o exercício da atividade

idade correspondente aos serviços da sociedade, ou porque exercem a mesma profissão ou porque exercem profissões afins. Ademais disso, que sejam pessoas físicas.

O ponto crucial desse tema está em definir qual o marco estremador entre sociedade civil e empresas, para fins de aplicação da base de cálculo diversa do preço do serviço. Não parece possível concluir que perca a característica de sociedade civil (e do tratamento tributário especial, em termos de ISS), aquela que tem muitos empregados (nem a que tem muitos sócios ou mesmo autônomos a seu serviço), bastando que prestem serviços em nome da sociedade, o que equivale a dizer que são todos habilitados para prestar os serviços a que se dedica a sociedade. Não basta para excluí-la o fato de que se trate de sociedade que se vale do trabalho de outros para exercer o seu mister, nem que ocorra a reunião de um complexo de pessoas, postas sob uma disciplina especial.⁵⁶⁹

Bem a propósito, retomemos a questão que diz respeito à tributação dos serviços de análises clínicas. Essa atividade, aparentemente, vem descrita em dois itens da lista de serviços anexa à Lei Complementar 56/87. No item 1, o texto refere serviços de "análises clínicas" e no item 2 prevê a incidência do imposto sobre "laboratórios de análise". Como os serviços do item 1 são submetíveis ao imposto mediante o tratamento diferenciado previsto no § 3º, do art. 9º - na redação que lhe foi dada pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987 - e os do item 2 são alcançáveis tendo por base de cálculo o preço do serviço, os Fiscos vêm pretendendo tributar as sociedades que prestam serviços de análises, em seus laboratórios, com a aplicação de alíquotas sobre esta última base. O pretexto é o canhestro argumento de que só os serviços de análises clínicas realizados por médicos estariam sob a proteção do critério de cálculo menos gravoso. Os demais ficariam submetidos ao preço do serviço.

Essa conclusão é equivocada e não encontra prestígio em interpretação sistêmica. Bom é que não se olvide que a indigitada lista de serviços veiculada pela Lei Complementar 56/87 - tal como ocorrerá com a lista anterior - é uma verdadeira colcha de retalhos, sem critério metodológico, que ora desdobra serviços da mesma natureza, ora refere a atividade, ora menciona o prestador, ora volta-se para as designações dos locais em que as atividades são desenvolvidas. Com efeito, vários são os casos dessa ausência de critério. Tome-se, como exemplo dessa balbúrdia, os serviços de médicos (que estão no item 1) e os serviços de médicos veterinários (que aparecem no item 8); os do item 2, assim como os do item 9, em que se menciona os serviços de hospitais, em vez de serviços hospitalares (hospitais são apenas os locais em que os serviços são prestados); os serviços de planos de saúde (que não existem) e que são prestados por intermediários de terceiros (se são terceiros não são os planos que os prestam; se são os

⁵⁶⁸ "O Imposto sobre Serviços e as Sociedades Prestadoras de Serviços Técnicos Profissionais", *Revista de Direito Público* n° 20, abr.-jun. 1972, São Paulo, RT, p. 357.

⁵⁶⁹ Sobre o assunto veja-se a decisão da 4ª Câmara do 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, nos autos de Apelação 264.306, que estremou as sociedades com tratamento diferenciado das demais, a partir de distinção entre sociedades "de" profissionais e sociedades "com" profissionais.

planos, terceiros não podem prestá-los); os serviços de contabilidade (em vez de serviços de contadores) indicando, pois, a atividade e não o prestador; os serviços de ensino e não os de professores (para manter coerência com os serviços de médicos - item 1), de advogados (item 88), de engenheiros (item 89); de dentistas (item 90); serviços de taxidermia (item 83) e não os de taxidermistas. Ora se enfatiza a profissão do prestador (médico; advogado; dentista etc.); ora a atividade por ele exercida (serviços de vigilância, serviços de leião); ora os locais em que certas atividades são desenvolvidas, como é o caso de laboratórios de análises clínicas.

Por aí já se vê que pretender alcançar os serviços de análises clínicas (do item 1), pelo critério quantitativo diferenciado, e os (igualmente) de análises clínicas (item 2) pelo preço do serviço, a pretexto de serem prestados em laboratórios, envolve distinção odiosa, que malferir tanto a lei complementar como a Constituição, fruto de dúplice ofensa à isonomia. A primeira porque trata diferentemente contribuintes que se encontram em situação equivalente; a segunda, porque o faz com ofensa à capacidade contributiva. Onera-se uma e desonera-se a outra: distingue-se onde não é possível fazê-lo.

Dir-se-á que, nesse caso, não há como aplicar-se o item 2. Ledo engano. O item 2 - que conduz a tomar o preço como base de cálculo - aplica-se quando os serviços de análise forem prestados por sociedades em que haja sócios leigos. Só nessas hipóteses pode-se tributar, por via de ISS, os serviços de análises clínicas com emprego do preço do serviço.

É de bom alvitre ter presente que a legislação relativa às atividades profissionais regulamentadas exige que, na constituição de pessoas jurídicas, a forma utilizada seja a de sociedade civil. Esse requisito nem sempre é expresso. Vezes há que resulta indiretamente das condições de sua inscrição no órgão que disciplina a atividade. Num e noutro caso, porém, o certo é que não se admite a forma comercial para essas sociedades. Não podem, via de consequência, estruturarem-se como empresas; e, se o pudessem, não poderiam ser alvo do tratamento minorado que lhes foi conferido pela regra do § 3º, do art. 9º, do multicitado Decreto-lei.

Mas dizer que só poderão tomar a forma de sociedades civis não é o bas tante. O critério distintivo entre sociedade de profissionais e empresas é o da habilitação profissional. Ausente esta, em relação a um ou mais sócios, a atividade terá caráter empresarial, desmeecedor do tratamento diferenciado.

Não é inócua a existência de sociedades que se dediquem à saúde, na modalidade de clínicas médicas, odontológicas, nas quais há sócios leigos. Nessa hipótese, tem-se empresa, como tal tributável em razão do preço do serviço.⁵⁷⁰

⁵⁷⁰ Vários são os casos em que, existente uma sociedade de profissionais, o processo de sucção, decorrente de falecimento de um dos sócios, implica que coisas fiquem em poder de herdeiros não possuidores de habilitação profissional. Enquanto prevalecente essa situação desaparecerá o direito à tributação segundo o critério especial, que cederá espaço ao preço do serviço.

Outre-se, por fim, da situação inversa. Suponha-se que um certo número de profissionais habilitados para a mesma profissão (v.g., engenheiros), por desânimo, agouadimento, erro, constitua uma sociedade tendo por objeto a assessoria técnica. Nada obstante, ao longo da sua existência só tenham prestado serviços de engenharia. Estamos convencidos de que, nesse caso, a despeito do teor do objeto social, a sociedade merece o tratamento diferenciado porque, como visto, o ISS incide sobre fatos e não sobre contratos.⁵⁷¹

15.4.3. Recepção, pela Constituição de 1988, do Decreto-lei 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69, com a redação da Lei Complementar 56/87

É equivocado supor não tenham esses Decretos-leis e a Lei Complementar referida sido recebidos pela Constituição por não serem leis formalmente municipais. Os que assim pensam olvidam-se das lições do Poder Judiciário. Esquecem-se de que o fenômeno da recepção opera-se em relação à materialidade das normas jurídicas e não em função da fonte legislativa de que emanam.

É noção cediça a de que, vigente nova Constituição, as leis já existentes e com ela compatíveis são absorvidas pelo novo texto constitucional, continuando a produzir os efeitos que lhe são próprios.

Por isso que - exatamente sobre a questão aqui versada - nossos tribunais vêm decidindo no sentido de que

“Pelo fenômeno jurídico da recepção, as normas definidoras dos serviços tributáveis, existentes na vigência da Constituição anterior, e que não contrariam a atual, são revivificadas por esta e continuam a vigorar plenamente até que nova lei as substitua. O Decreto-lei 406/68, alterado pelo Dec.-lei 834, tem foros de lei complementar, como apesar de vezes discordantes, reconhecido pela doutrina e proclamado pelo próprio STF. O que o art. 150, II, da Constituição Federal veda é o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, não proibindo alíquotas diversas inexistente idêntica situação entre os contribuintes. (Ac. un. da 4ª C. Civ. do TJSC-AMS 3.136-Rel. Des. João José Schaefer - j. 13.12.90 - Rente.: Juízo de Direito; Impõe.: Newton Stélio Fontanella; Impdo.: Prefeito Municipal de São Joaquim - DJ SC 3.1.91, p. 3 - ementa oficial).⁵⁷²

...
O imposto sobre serviços de qualquer natureza rege-se por parâmetros federais que a nova Constituição recepcionou, ... (Ac. un. da 3ª C. Civ. do TJ SC - AMS 3.139 - rel. Des. Eder Graf - j. 26.9.90 - Rente.: Juízo de Direito; Impõe.: Leonardo José Batlke; Impdo.: Prefeito Municipal de São Joaquim - DJ SC 3.12.90, p. 4 - ementa oficial).⁵⁷³

⁵⁷¹ O mesmo ocorreria se se tratasse de sociedade de advogados que, a despeito de objeto social diverso, só tivesse prestado serviços advocatícios.

⁵⁷² *Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quinzena, mar. de 1991, 6/91, pp. 88/89.

⁵⁷³ *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª quinzena, fev. de 1991, 3/91, p. 40.

honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões.⁵⁷⁷

15.5. ISS: Cumulatividade ou Múltipla Incidência

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

A primeira advertência que deve ser feita, a propósito desse tema, é a de que quando se alvitra um ISS "cumulativo" não se está a pretender que se trate de imposto que deva seguir as regras que presidem o ICMS e o IPI, que, em face do determinado pela Constituição Federal, devem ser não cumulativos, assim entendidos os impostos em que se impõe o abatimento dos valores anteriormente pagos. Em outras palavras, impostos que devem resultar da diferença entre os créditos - fruto de operações anteriores - e débitos, decorrentes de operações atuais.

O ICMS, por força do art. 155, § 2º, I, é um imposto não cumulativo. Na mesma esteira, a não-cumulatividade está presente no IPI, consoante prescreve o art. 153, § 3º, II. Observamos 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 cumulativos.⁵⁷⁸

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, espraçando-se agora também pela competência residual da União. A isso, atraindo-se a circunstância de que, se o ISS for visto como cumulativo, conduziria a situações em que ficaria 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 mercadorias, 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 objeto de novo transporte, já agora 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 diretiz, pelo trecho de transporte realizado no âmbito estritamente municipal.

É bem verdade que o problema não se põe com freqüência, porque, de regra, a prestação de serviços se encerra numa única relação jurídica, numa única

⁵⁷⁷ *Revista da Secretaria de Assuntos Jurídicos da Prefeitura Municipal do Recife* n° 1, ano I, Recife, Cepe, 1973, p. 118.

⁵⁷⁸ Isto se a natureza desses impostos comportar a 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-se em não-cumulatividade, que seria da sua ontologia. Todavia, se se tratar de imposto que, por sua natureza, comporte a não-cumulatividade, a União só poderá instituí-lo preservando esse princípio.

prestação. Vezes há, contudo, em que a prestação de um serviço envolve outras prestações de terceiros. Excepcionalmente, há até mesmo casos de prestações de serviços 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 *whio 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 faz-se a dedução do imposto pago.

Mesmo que se admita a cumulatividade do ISS (o que não é o nosso caso), 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 cumulatividade 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 encadramento 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, não pode resultar a possibilidade dele ser, nesses casos, cumulativo. Para que ISS integre a base de ISS seria mister que a Constituição fosse explícita a respeito. Só assim poderia ter-se imposto devido pelo total, sem dedução do anteriormente pago, relativamente a uma parte do serviço, executada por terceiros.

Tudo indica que a lei municipal não pode estabelecer a cumulatividade; que não 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 prego, deduzindo o valor de 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 explicita autorização constitucional. Não é lícito deduzir - da circunstância de a Constituição não ter regra expressa dispondo sobre a não-cumulatividade - que ela não alcance todos os demais impostos, inclusive o ISS.

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

O fato de a legislação da Lei Complementar 116/2003 não autorizar a dedução das subempreitadas já tributadas pelo imposto, no caso de construção civil, parece equivocada por ser o ISS não cumulativo.

Dos problemas que esta colocação enseja, merece atenção, primeiramente, 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 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 impositível o total cobrado pelo prestador.

Esse era o pensamento que esposávamos. Recentemente, porém, meditando sobre as questões postas pela Professora Elisabeth Nazar Carrazza,⁵⁷⁹ 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

⁵⁷⁹ "Natureza 'não Cumulativa' do ISS". *Revista de Direito Tributário* n° 19/20. São Paulo, RT, 1982, p. 257.

Na mesma esteira, escreveram mais recentemente Clélio Chiesá, "ISS - Construção Civil - Subempreitadas - Base de Cálculo", *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, 8° vol., São Paulo, Dialética, 2004, pp. 45/57 e Hugo de Brito Machado, "A Base de Cálculo do ISS e as Subempreitadas", *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 108, São Paulo, Dialética, 2004, pp. 67/77.

Clélio Chiesá, neste 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.

por inerte sobre o prego 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 impositível do ISS."

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 construtor 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 desfringí-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 isto 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, de vez que na hipótese alvitrada 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, ocorrem duas distintas e inconfundíveis prestações. A solução seria diversa se, à guisa 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.

Não se suponha que o regime de subempreitada só exista no caso de construção civil. Vários serviços comportam fracionamento na sua execução. Den-

tre eles, basta referir o serviço de transporte. Cuidar-se aqui apenas dos serviços de transporte de natureza estritamente municipal, posto que os demais não estão sujeitos ao ISS. É comum a subcontratação dos serviços de transporte de cunho municipal, entre outras tantas razões, em virtude da impossibilidade de circulação de certos veículos - por exemplo, caminhões - em determinadas áreas da cidade, mercê dos congestionamentos que assolam certas regiões em que o volume de trânsito está saturado. Em tais casos, é comum o "faturamento" da carga a ser transportada, de modo que possam ser entregues em seus destinos em veículos de menor tamanho, não sujeitos a restrições de circulação. Subcontratados esses serviços de transporte, impõe-se a dedução do valor das subempreitadas do preço total do serviço tributável pelo imposto.

Também impõe-se considerar ocorrida uma única incidência do imposto nos casos em que a prestação de serviços é realizada (prestada) em regime de compartilhamento. Assim, se para a mesma intermediação imobiliária concorrerem vários corretores (pessoas físicas ou jurídicas) só poderá ser exigido um ISS, porquanto terá havido uma única prestação de serviços de intermediação (ou, em outras palavras, autorizar o rateio do ISS devido pela prestação entre os vários prestadores, de modo que cada qual pague apenas uma parcela do imposto, na medida da sua efetiva atuação). Exigir ISS integral de um ou mais prestadores é tributá-los sem amparo legal e constitucional. Estar-se-á a cobrar ISS duas ou mais vezes, criando insustentável bitributação, não autorizada pelo sistema.

Inválido, destarte, ou pelo menos inócuo, o veto que após o Presidente da República no inciso II do § 2º do art. 7º do projeto de lei submetido a sanção presidencial, tendo em vista que, com ou sem ele, quando se estiver diante dos exemplos formulados acima, a dedução se impõe, pena de afronta à Constituição e à própria estrutura do imposto.

15.6. Base de Cálculo: Regime de Estimativa

O regime de estimativa do ISS, em que pese algumas vezes acolhido pelo Poder Judiciário, é inconstitucional, em face do não-atendimento das rigorosas exigências do princípio da tipicidade da tributação.

A estimativa tem sido utilizada como veículo de incremento da arrecadação sem o preenchimento dos requisitos postos pela Constituição Federal para a exigência de tributo.

Todavia, mesmo em se aceitando a constitucionalidade da estimativa não se salva a exigência, no mais das vezes, em razão da reiterada fixação de valores que extrapolam, visivelmente, o preço do serviço.

Em outras palavras, a estimativa não pode ser veículo de arbitrariedade, marcada pela superação manifesta da base de cálculo (preço do serviço). Tem sido comum, no entanto, a estipulação pelos Fiscos, de valores que superam em muito o preço praticado, deturpando, significativamente, a base de cálculo do ISS.

Nem mesmo a devolução do excedente cobrado, no ajuste realizado ao final de cada exercício - e que às vezes nem é feito -, tem o condão de sanar o

problema porque se terá tido, ao longo do exercício, verdadeiro empréstimo com-pulsório, ao arrepio da Constituição.

Acréscia-se, ainda, ser frequente a negativa de compensação do valor do ISS recolhido a maior relativamente ao estabelecimento em que os serviços foram prestados ou, em outro, da mesma pessoa jurídica, o que se revela intolerável.

Por fim, nada justifica, mesmo que a legislação genericamente o autorize, manter nesse regime pessoas jurídicas - qualquer que seja o ramo de prestação do serviço que explorem - quando sua escrituração fiscal e contábil demonstrarem, inequivocamente, a lisura da sua atuação e a fidelidade dos documentos que emitem e escrituram. Mantê-las nesse regime, a despeito disso, é validar uma base de cálculo diversa do preço do serviço, desvirtuando o critério quantitativo desse imposto.

15.7. 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.³⁸⁰ 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 constabanciar pagamento da prestação contratual correspondente.

³⁸⁰ Confira-se as excelentes lições de Altiomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1976, pp. 130/5.

A doutrina é unânime 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 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.

Gerardo Alaliba, 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."

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

"... receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado..."⁵⁸¹

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 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.

15.7.1. 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 raios são contabilizados de maneira a deixar patente sua natureza.

4A

Precisão 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 Botelho:

"... 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 das dívidas 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."⁵⁸²

⁵⁸¹ *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, São Paulo, RT, 1969, pp. 25 e 26.

⁵⁸² "Base de Cálculo do ISS e Importâncias Reembolsadas ao Prestador de Serviços", *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1-11.611, 1ª quinzena de nov. de 1997, nº 21/97, caderno 1, p. 525.

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 transitam 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.

...

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.⁵⁸³

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.

Tomem-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.⁵⁸⁴

⁵⁸³ “ISS - Base Imponível”, *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, vol. 1, São Paulo, RT, 1978, pp. 85 e 91.

⁵⁸⁴ Sobre esse tema, Eduardo Domingos Bortolli 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 serviços, eis que os empregados temporários atuam, nessa condição, como obreiros da tomadora. Esclarece que “em imagem nude, que, entretanto, vale apenas para melhor ilustrar o pensamento, as referidas empresas não mantêm empregados temporários em estoque, mas os contratam na certa medida das necessidades de seus clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda,

15.7.2. 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.”⁵⁸⁵

Esclarecendo, em caso similar, que:

“O serviço, na hipótese vertente, bem como o seu preço, devem consistir, 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.”⁵⁸⁶

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

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 desimpehe 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* nº 5, fev. de 1996).

⁵⁸⁵ Ac. da 1ª Câmara do Primeiro TAC de São Paulo. Apelação 6111.439/0, rel. designado Juiz Elliot Akel.

⁵⁸⁶ Ac. un. da 9ª Câmara Especial de Janeiro/97 do Primeiro TAC de São Paulo, Apelação 682.664-8, rel. Juiz Hélio Lobo Júnior.

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.⁵⁸⁷

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 equívale ao recebimento de taxa de agenciamento, enquanto que salários e encargos sociais são reembolsos de despesas realizadas que não compõem aquele.”⁵⁸⁸

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.”⁵⁸⁹

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.”⁵⁹⁰

⁵⁸⁷ Ac. un. da 2ª Câmara Extraordinária-B do Primeiro TAC de São Paulo, Apelação 724.069-5, rel. Juiz Marcos Zanuzzi.

⁵⁸⁸ Ac. un. da 5ª Câmara Extraordinária “A” do Primeiro TAC de São Paulo, Apelação 712.599-7, rel. Juiz Joaquim Garcia.

⁵⁸⁹ Agravo de instrumento improvido (art. 254, I, do RISTJ). Agr. Instr. 215.659-SP (98/0092730-1, rel. Ministro José Delgado, Agte.: Município de São Paulo, Agdo.: Gêl-re Trabalho Temporário S/A, DJU 9.4.99.

⁵⁹⁰ Ac. un. da 1ª Turma do STJ, REsp 196.187-PE, rel. Min. José Delgado, j. 23.2.99, Recolte.: Município do Recife, Recdos.: Cinema Internacional Corporation Distribuidora de Fil-

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

“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.”⁵⁹¹

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.”⁵⁹²

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” restrição ainda mais o conceito.

mes Ltda. e outros, DJU-E 1.3.5.99, pp. 107-108), j. 12.9.2000, Recete.: Município de São Paulo, Recda.: Warner Bros South, DJU-E 1.2.10.2000, p. 150.

⁵⁹¹ Ac. un. da Segunda Turma do STJ, REsp 107143-MG, j. 21.10.99, Recete.: Hoteminas S/A, Recda.: Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte, DJU-E 1.13.12.99, p. 130.

⁵⁹² Ac. un. da 1ª Turma do STJ, REsp 259.339-SP, rel. Min. Humberto Gomes de Barros.

Via de consequência, 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 receita bruta dele proveniente, sem quaisquer deduções, esta cláusula final está inafastavelmente ligada à proposição antecedente "receita bruta dele proveniente". E 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 *minus* 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 entregue-lhe R\$ 10.000,00 para aquisição de 3 passagens aéreas, para a Europa. Pois bem. À agência incumbem 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 transiado 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 acrescentam, 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 triplíce desnaturalização 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 desnaturalização do tributo e visível efeito de confisco. Deveras, tem-se, em tal caso,

15.8. ISS e o Chamado "Reembolso 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.

Vejam, juridicamente, o marco divisorio 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 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 prestador¹⁾ de terceiro(s), cujo(s) negócio(s) é(são) por aquele administrador(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 de tal 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.

Em resumo, 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).

15.8.1. 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, nesse caso, sim, o seu reembolso configurará, também, receita, afetando o resultado econômico de atividade, vale dizer, afetando, positivamente, o patrimônio da empresa.

Essa a lição ministrada pelo insuperável Pontes de Miranda:

"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 benéficas."⁹⁹³

Não se perca de vista que, em várias atividades, tais como as de administração de bens, de negócios ou interesses, assim como nas atividades comissivas (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 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.

Será absurdo por isso 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). Pelas mesmas razões, jamais se cogitou - tal o despropósito de tal 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 imamente 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, ressarcir-se - à conta e à ordem do titular das mercadorias, ou bens a serem desembarçados - 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.

⁹⁹³ *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. XIII, Rio de Janeiro, Forense, 1977, p. 130.

15.8.2. Majoração do tributo, *sem lei*

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. 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 impositiva deixará de ser o valor da prestação do serviço para ser o montante do numerário que transita pela 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).

15.9. Alíquotas

Os conceitos de alíquota têm sido formulados, ao que parece, apenas em últimos em que à mente acode a espécie tributária imposta. A civa dos caracteres etimológicos também se faz presente a dificultar se desenevem, em definitivo, as funções desse fator auxiliar para a obtenção da dívida tributária. Demais disso, sobrepõe injusto se nos afigura relegá-la a plano secundário.⁵⁹⁴ Convicções imprecisas, das quais decorrem graves consequências, como as que se pretende demonstrar, em face desse descaso, ensejaram acerbas críticas de Paulo de Barros Carvalho.⁵⁹⁵

Muitos são os conceitos utilizados para explicar o que seja alíquota.⁵⁹⁶ Embora não se possa generalizar, em face do ISS a alíquota é critério para determinar o *quantum* devido.

⁵⁹⁴ Em nota de rodapé, Albert Hensel deixa patente essa relegação: "Non si danno ulteriori indicazioni su unita ed aliquota d'imposta che giuridicamente non affrono speciale interesse." *Diritto Tributario*, trad. de Dino Jarach, Milano, Giuffrè, 1956, p. 78.

⁵⁹⁵ "De feito, a análise jurídica das alíquotas, se bem que haja inspirado trabalho monográfico de indispulável valor científico, pleno de considerações sutis... é terreno pobre de especulações, onde mingnam os efeitos estruturais, que não ganham perspectivas e não chegam a tanger, propriamente, a essência da figura tributária." (*Teoria da Norma Tributária*, 1ª ed., São Paulo, Lael, 1974, p. 112)

⁵⁹⁶ "A palavra *aliquota* deriva 'dalla latina *aliquot*, cioè 'alquanto', e denota generalmente quella parte dell'intero, che presa un certo numero di volte dà esattamente l'intero. Giuridicamente la parola ha importanza in materia tributaria, perchè esprime la misura o meglio il tasso del tributo, che si paga in proporzione all'oggetto colpito dal tributo, più esattamente al valore impositibile." (V. Aires Barreto, *Base de Cálculo, Alíquota e Principios Constitucionais*, 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1999, p. 54)

Malvo em se cogitando de tributo satisfeito *in specie*, a alíquota não é fátia, mas critério para sua obtenção; isto é, para a aferição do *quantum debetur*. A não ser coligadamente não se pode considerar que um número relativo (percentual) seja parte integrante de outro número absoluto. Imediatamente só é possível considerar parcela o número menor que se contém no maior quando ambos são os números relativos ou números absolutos. Em suma, quando de unidades homogêneas se trata.

A parte que se toma do todo é o *quantum debetur*. Esforços maiores não são necessários para configurar essa assertiva. Na verdade, não é 1% do preço do serviço que é um pedaço de uma base de cálculo concreta,⁵⁹⁷ de, por exemplo, R\$ 2.000,00. Fátia (parcela, parte) desses R\$ 2.000,00 são os R\$ 20,00 obtidos pela multiplicação do fator 0,01 (1%) sobre a base calculada R\$ 2.000,00. Para melhor explicar certas questões, é imperioso distinguir a alíquota normativa do ISS daquela utilizável no caso concreto.

É axiomática a noção algébrica de que a multiplicação de dois fatores, em que um deles é de valor indeterminado, conduz a um resultado também indeterminado. Dizemos que "se tomará 5% do preço do serviço equivale a multiplicarmos 5% por "preço". O produto dessa operação será 5% multiplicado por "x" (o preço, abstratamente considerado). Está claro que o montante prossegue indeterminado, representado por fórmula matemática cuja transformação em unidades monetárias só ocorrerá por ocasião da ocorrência de um fato que se identifique com a norma, pela obtenção da base calculada.⁵⁹⁸

É razoável asseverar que, nessas hipóteses, a alíquota, expressa em percentual ou em cifra, é abstrata. A alíquota, concretamente considerada, só exsurge quando da obtenção da base calculada.

Sendo a alíquota a relação existente entre uma grandezza (base de cálculo) e a dívida tributária, isto é, o fator a ser aplicado à base de cálculo, expressa apenas o indicador da proporção (um décimo, um quinto, um terço, R\$ 100,00) a tomar em relação ao preço do serviço.

O conceito haverá de ser distinto, conforme se a focalize no plano normativo ou no plano da relação jurídica. No plano normativo, alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo. Nesse patamar, a alíquota esgota-se "no ser mero indicador" porque só passível de conjugação com um dado abstrato (no sentido de não numérico); a base de cálculo. Enquanto não se der a ocorrência do fato a ser medido, não se presta a alíquota à obtenção do *quantum* devido a título de tributo.

Deve ser possível, ao contribuinte do ISS, encontrar, de modo expresso em lei, a alíquota. É em lei que deverá estar a expressa indicação da alíquota a ser aplicada sobre o preço do serviço (abstratamente considerado) para, concreta-

⁵⁹⁷ Designamos "base calculada" à transformação em cifra do critério para medir (base de cálculo).

⁵⁹⁸ Sobre o tema, ver nosso *Base de Cálculo, Alíquota e Principios Constitucionais*, 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 1998.