

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO**

GABRIEL STURTZ

A BASE DE CÁLCULO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

**Porto Alegre
2011**

GABRIEL STURTZ

A BASE DE CÁLCULO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito, área de concentração em Direito Tributário, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre
2011

GABRIEL STURTZ

A BASE DE CÁLCULO CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito, área de concentração em Direito Tributário, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Aprovado em 26 de maio de 2011

BANCA EXAMINADORA

PROFESSOR DR. LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI (ORIENTADOR)

PROFESSOR DR. CEZAR SALDANHA SOUZA JUNIOR

PROFESSOR DR. ÍGOR DANILEVICZ

PROFESSOR DR. PAULO ANTÔNIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos...

À Universidade Federal do Rio Grande do Sul, que propiciou grande parte do meu conhecimento e formação profissional neste mestrado, especialmente aos professores e servidores;

Ao Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini, pelas lições, pelo incentivo, pela orientação e demonstração de como efetivamente deve se pautar a doutrina no direito tributário;

Ao Desembargador do Tribunal de Justiça do RS, Carlos Roberto Lofego Caníbal, exemplo de magistrado, meu professor do dia-a-dia;

Ao Prof. Gilson César Borges de Almeida (Universidade de Caxias do Sul), um dos meus incentivadores ao ramo do direito tributário na graduação;

Ao advogado Alberto Motta de Lima, com quem tive a oportunidade de aliar a teoria acadêmica com a prática do mercado de trabalho, atuando como estagiário no seu escritório durante a graduação;

Ao Desembargador jubilado do Tribunal de Justiça do RS, Roque Joaquim Volkweiss, paradigma de incentivo e dedicação ao ensino e estudo do direito tributário;

Aos familiares e a Deus, a quem devemos tudo, amigos, colegas acadêmicos e profissionais, alunos e todas as pessoas que convivem comigo e me servem de estímulo.

RESUMO

A matéria atinente à base de cálculo do imposto sobre serviços não é questão pacífica, mormente em função de diferentes interpretações levadas a efeito pela doutrina e jurisprudência, bem como a ausência de uniformidade nas leis municipais. A Constituição Federal, como ponto de partida para a definição dos problemas tributários, fornece os critérios para sua solução. As normas constitucionais que definem a competência tributária possuem a dimensão normativa de regra, cuja interpretação se dá priorizando o elemento semântico e o significado da palavra no momento da promulgação da Constituição. A partir destas premissas, afirma-se que o fato gerador da obrigação tributária, constitucionalmente estabelecido por meio da regra de competência, possui uma hipótese normativa que define o aspecto material e, por sua vez, a base de cálculo do tributo. No que diz respeito ao ISS, a Constituição autoriza tributar os serviços definidos na lei complementar. A partir daí se define o serviço como obrigação precípua de fazer que representa um fato que constitui a atividade-fim do prestador. Com isso, busca-se na Constituição, como forma de efetivá-la, os critérios para definir a base de cálculo: razoabilidade-equivalência entre o aspecto material da hipótese e a base de incidência, legalidade, capacidade contributiva e a proibição de tributo com efeito de confisco. Os critérios se aplicam de diversas formas: ora precipuamente um deles, ora em conjunto, demonstrando quais receitas são passíveis de inclusão na base de cálculo e quais não podem integrá-la para as diversas hipóteses de serviços tributados.

Palavras-chave: Constituição – ISS – Serviço – Base de cálculo – Critérios.

ABSTRACT

The issue about Brazilian services (ISS) tax basis is not a pacific question, mainly because of different interpretations taken by doctrine and Courts, as well as lack of uniformity on municipal laws. The Federal Constitution, as definition starting point of tax law problems, supplies the criteria for its solution. The constitution norms that define taxation ability have the normative dimension of rule, which interpretation must be done by prioritizing the semantic element and word meaning at the Constitution promulgation moment. From these premises, could be said that tax obligation generating fact, constitutionally established by taxation ability rule, has an hypothesis that defines the material aspect, and the tax basis. Talking about services tax (ISS), the Constitution authorizes taxation on those ones defined in complementary law. In this way its defined service as making obligation represented by a fact that constitutes the provider end-activity. Thus, should be searched in the Constitution, as a way to accomplish it, the criteria to define the services tax basis: reasonable-equivalence among the hypothesis material aspect and incidence basis, legality, tax-paying ability, and tribute confiscate prohibition. These criteria are applied on diverse ways: in some cases mainly one of them, on other situations in set, what demonstrates those incomes included in the service tax basis, and those not included for the diverse cases of services submitted to taxation.

Key-words: Constitution - Services taxation - Tax basis - Criteria.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1ª PARTE: A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.....	17
2 A SUPREMACIA CONSTITUCIONAL E O DIREITO TRIBUTÁRIO	17
2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO.....	17
2.2 A CONSTITUIÇÃO E AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	24
2.3 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAIS.....	28
2.3.1 Distinção entre regras, princípios e postulados.....	29
2.3.2 Normas que definem a competência: regras	33
2.3.3 Interpretação das regras de competência tributárias	36
3 FATO GERADOR DO ISS	45
3.1 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	45
3.2 O FATO GERADOR E A REGRA DE COMPETÊNCIA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO	52
3.3 BASE DE CÁLCULO A PARTIR DO FATO GERADOR.....	55
3.4 O ISS.....	58
3.4.1 Histórico do ISS.....	59
3.4.2 Aspecto Material do ISS.....	64
3.4.2.1 O ISS e a Definição em Lei complementar.....	65
3.4.2.2 O serviço: obrigação precípua de fazer.....	71
3.4.2.3 O serviço: fato	77
3.4.2.4 O serviço: atividade-fim	81
2ª PARTE: OS CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS E SUA APLICAÇÃO PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO CONSTITUCIONAL DO ISS	86
4 OS CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS.....	86
4.1 RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA (RAZOABILIDADE) ENTRE O ASPECTO MATERIAL DO FATO GERADOR DO ISS E A BASE DE CÁLCULO	86
4.2 A LEGALIDADE	97
4.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	108
4.4 PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO	117
4.5 SÍNTESE CONCLUSIVA SOBRE OS CRITÉRIOS.....	126
5 A APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS	128
5.1 SOLUÇÃO PELA APLICAÇÃO PRECÍPUA DA LEGALIDADE.....	128
5.1.1 Empresas tributadas pelo Simples Nacional	129
5.1.2 Prestação do serviço de forma pessoal	130
5.1.3 Serviço prestado por sociedades	137
5.1.4 Legalidade: casuística	148
5.2 SOLUÇÃO PELA APLICAÇÃO DA RAZOABILIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROIBIÇÃO DO CONFISCO	150
5.2.1 Receitas decorrentes da prestação do serviço: inclusão na base de cálculo do ISS.....	155
5.2.1.1 Valor dos materiais.....	160
5.2.1.1.1 Materiais X mercadorias (ISS X ICMS).....	162

5.2.1.1.2 Valor dos materiais na construção civil.....	166
5.2.1.2 Custos e despesas relacionadas à atividade	170
5.2.2 Receitas não decorrentes da prestação do serviço: não inclusão na base de cálculo.....	174
5.2.2.1 Valor excedente à intermediação	175
5.2.2.2 Valores já tributados: impossibilidade de múltipla incidência	178
5.2.2.2.1 Subempreitadas.....	181
5.2.2.2.2 Outros serviços já tributados.....	184
5.2.2.2.3 Síntese acerca da impossibilidade de múltipla incidência.....	187
5.2.2.3 Parcelas indenizatórias	189
5.2.2.4 Gorjetas	191
5.2.2.5 Descontos	192
5.3 SÍNTESE CONCLUSIVA.....	194
6 ÂMBITO CONCRETO DE APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS: CASUÍSTICA	196
6.1 SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E CONGÊNERES.....	196
6.2 SERVIÇOS DE PESQUISAS E DESENVOLVIMENTO DE QUALQUER NATUREZA	198
6.3 SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE LOCAÇÃO, CESSÃO DE DIREITO DE USO E CONGÊNERES.....	198
6.4 SERVIÇOS DE SAÚDE, ASSISTÊNCIA MÉDICA	199
6.5 HOSPITAIS	200
6.6 PLANOS DE SAÚDE.....	202
6.7 SERVIÇOS DE MEDICINA VETERINÁRIA.....	204
6.8 SERVIÇOS DE CUIDADOS PESSOAIS, ESTÉTICA, ATIVIDADES FÍSICAS	205
6.9 SERVIÇOS RELATIVOS A ENGENHARIA, ARQUITETURA, GEOLOGIA, URBANISMO, CONSTRUÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO, LIMPEZA, MEIO AMBIENTE, SANEAMENTO	205
6.10 SERVIÇOS RELATIVOS A HOSPEDAGEM, TURISMO, VIAGENS.....	206
6.11 SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO	208
6.12 LEASING.....	211
6.13 SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO.....	213
6.14 FACTORING	215
6.15 DISTRIBUIÇÃO	216
6.16 LOTÉRICAS	217
6.17 PROPAGANDAS E PUBLICIDADE.....	218
CONCLUSÕES	220
BIBLIOGRAFIA	238

1 INTRODUÇÃO

A matéria atinente à base de cálculo do imposto sobre serviços é questão que, mesmo após recente normatização por meio da Lei Complementar 116/03, em observância à regra constitucional que expressamente a exige para fins de definição da base de cálculo dos impostos (art. 146, da CF),¹ não encontra unanimidade.

Após a Lei Complementar ter cumprido o seu papel constitucional de definição da base de cálculo do imposto mencionado (art. 7º, da LC 116/03),² a questão demanda amplos debates no meio acadêmico e jurisprudencial, seja pela grande quantidade de serviços sujeitos à incidência do imposto, seja pela dificuldade de aferição, caso a caso, acerca do que seria serviço e qual seria o seu preço.

Sabe-se que a Constituição Federal dita as regras de competência tributárias, fixando a base do Sistema Tributário Nacional e autorizando União, Estados, Distrito Federal e Municípios a exercer o poder tributário, mas dentro dos seus limites. Assim, se a Carta Constitucional autoriza os Municípios a instituir o imposto sobre serviços, definidos em lei complementar,³ os entes tributantes não podem conceituar serviço o que assim não pode ser classificado como tal.

Inadvertidamente, porém, nem sempre o que é propriamente serviço está claro na legislação que suporta a tributação, o que ocasiona, eventualmente, desvio na regra de competência constitucional. Mas não é só este problema jurídico de grande relevância que envolve o ISS. Ao contrário, muitos outros debates jurídicos envolvem o tributo em questão. A definição do que seria o preço do serviço pode gerar uma relevante discussão jurídica, ainda não solucionada definitivamente pelos juristas, dada sua problemática. Aqui vale a advertência de Geraldo Ataliba:

¹ Art. 146, III, a, da CF: Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

² Art. 7º da LC 116/03: Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município. § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza: I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.

³ Art. 156, da CF: Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

A lei federal (norma geral de Direito) é, como se verá, muito clara e insofismável ao dispor que “a base de cálculo é o preço do serviço”. A questão está em se saber que elementos compõem esse preço e quais fatores não o devem integrar, para efeitos de tributação pelo ISS, segundo a sistemática desse tributo, na conformidade das exigências do sistema constitucional tributário, que é sobre o preço que se calcula este imposto, não há dúvida. A questão está em se saber o *que é preço*.⁴

A jurisprudência não possui critérios seguros acerca do que seria efetivamente o preço do serviço para fins de aplicação da regra prevista no art. 7º da Lei Complementar mencionada.

Há vezes em que o preço do serviço é definido como faturamento bruto, como valor total dos serviços prestados, ou ainda, como a simples intermediação, autorizando, inclusive, deduções de materiais e os valores do próprio imposto. Não é claro e unívoco o critério para permitir ou não eventual dedução de valores na apuração do preço do serviço, seja na jurisprudência ou na doutrina.

Exemplificamente, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar causa que envolvia debate concernente à possibilidade da dedução de materiais e subempreitadas no serviço de construção civil, considerou que a base de cálculo do ISS era o custo integral do serviço, não sendo permitida qualquer dedução (Resp n.º 926.339).⁵ Em outra oportunidade, ao decidir sobre a base de cálculo do ISS na

⁴ ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Receitas. Publicidade. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. págs. 78/79.

⁵ “No mérito, penso que o acórdão recorrido não merece reforma, pois está de acordo com a jurisprudência uniforme e desta Corte, no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. (...) Veja-se que tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por indicação dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço. Isso sucede porque os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não aqueles correspondentes aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta. De qualquer forma, esta nova legislação não teria aplicação à hipótese, porque a ação foi ajuizada em momento que antecede o início de sua vigência (jul/1998). Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial. É o voto.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 926.339/SP, Recorrente: Embu/SA Engenharia e Comércio, Recorrido: Município de Santo André. Rel. Mina. Eliana Calmon, julgado em 03 maio 2007, Pub. DJ em 11 maio 2007).

prestação de serviços de exibição cinematográfica, entendeu que o preço do serviço era o faturamento bruto (Resp. n.º 1.139.610).⁶

Em outro caso, porém, o Tribunal considerou que a base de cálculo do imposto no caso de serviço de distribuição de filmes e video-tapes não seria a receita bruta, mas sim a diferença de valor entre a quantia recebida e aquela entregue ao produtor cinematográfico. Permitiu, assim, a dedução de determinada quantia para fins de apuração do preço do serviço. (Resp n.º 259.339).⁷ Da mesma forma, em outro julgado, foi autorizada a dedução do valor das peças e materiais

⁶ “No caso de exhibições cinematográficas (item 12.02 da lista anexa à LC 116/2003 e item 28, "a", da lista anexa ao DL 406/1968), qualquer pessoa que já foi ao cinema sabe que o preço do serviço é o valor do ingresso pago à exibidora. De fato, preço do serviço, por definição, é a contrapartida paga pelo consumidor do serviço ao prestador, pela utilidade oferecida. Quando alguém paga o ingresso do cinema, está entregando dinheiro à exibidora pelo filme que assistirá a seguir. Pouco importam, para o consumidor, os custos da prestadora do serviço com aluguel, com pessoal ou com os produtores das películas. Espera-se apenas que o serviço (exibição do filme) seja prestado adequadamente, razão pela qual concorda em pagar o preço cobrado. Os preços pagos pelos consumidores (ingressos), cujo somatório equivale ao faturamento bruto da contribuinte, correspondem, portanto, à base de cálculo do tributo municipal. A legislação aplicável (LC 116/2003 e DL 406/1968) não prevê qualquer abatimento, na hipótese. Caso se admitissem abatimentos nessa base de cálculo, a título de despesas da exibidora, o ISS passaria a se confundir com o Imposto de Renda ou com algum imposto não cumulativo, o que é inviável.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, Resp 1.139.610/SC, Recorrente: Empresa de Cinemas Arco Íris Ltda., Recorrido: Município de Balneário Camboriú. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23 fevereiro 2010. Pub DJ em 04 março 2010).

⁷ “Discute-se a dedução dos valores repassados ao produtor, da base de cálculo do ISS sobre serviços de distribuição de filmes cinematográficos. (...) Esta orientação foi demonstrada de forma clara e precisa no voto condutor do acórdão mencionado. Eis o teor do voto: ‘A questão é saber-se unicamente a exata base de cálculo do ISS incidente sobre o serviço previsto no item 63 da Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-Lei n.º 406/68, de 31.12.68, com a redação determinada pelo Decreto-Lei n.º 834, de 08.09.69. Isto é, a base de cálculo do ISS incidente sobre a distribuição de filmes cinematográficos e de vídeo-tapes é a importância global paga pelos exibidores aos distribuidores e redistribuidores, incluída a participação dos produtores, ou simplesmente o que os distribuidores e redistribuidores percebem, efetivamente a título de comissão por intermediar a cessão de direito à exploração econômica de filmes cinematográficos e vídeo-tapes? Eis a questão! Bernardo Ribeiro de Moraes, no seu já clássico ‘Doutrina e Prática do Imposto Sobre os Serviços’ (1ª edição, 2ª Tiragem, RT - São Paulo - a978, pág. 392), leciona, em definitivo: ‘A distribuição de filmes cinematográficos consiste, pois, na intermediação realizada entre o titular de direitos da exploração econômica de filmes e a empresa exibidora, mediante pagamento. Pelo contrário de distribuição de filme cinematográfico, as empresas recebem o filme respectivo e o encaminha, mediante remuneração à empresa exibidora, autorizando-a a explorar economicamente o mesmo. A distribuidora presta serviços ao titular de direitos do filme cinematográfico, auferindo comissões. Este último, todavia, tem direito a receber determinada importância (preço) da empresa exibidora, pela cessão do direito de exploração econômica do filme, seja uma importância fixa (royalty), ou seja, uma participação na receita de bilheteria (livre de certas despesas: imposto, direitos autorais, etc). Portanto, sem mais delongas, decidindo o julgador que a base de cálculo do ISS, na hipótese em apreço, são as importâncias recebidas em decorrência dos serviços prestados aos produtores de filmes, andou em excelente e inatacável companhia: da legislação pertinente (arts. 8º e 9º do DL 406/68 e item 63 da Lista de Serviços), da doutrina (ob. cit.) e da jurisprudência disponível, especialmente a citada no próprio decisum recorrido, oriunda do saudoso Estado da Guanabara”. (REsp 196.187/Delgado, fl. 3 do voto).” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, REsp 259.339/SP, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Warner Bross South. Rel. Min. Humberto Gomes DE Barros, julgado em 12 setembro 2000. Pub DJ em 02 outubro 2000).

utilizados no serviço de conserto e manutenção de elevadores, de maneira que a base de cálculo seria dimensionada pela diferença entre a receita obtida e o montante relativo às peças e materiais (Resp n.º 839.953).⁸ Em caso semelhante, também foi autorizada a dedução na base de cálculo do ISS dos valores referentes à despesas reembolsáveis no caso de empresa prestadora de serviço de transporte, por entender o Tribunal que tais valores não integravam a atividade-fim da prestação de serviço (Resp n.º 1.080.161).⁹

Nestes últimos precedentes mencionados, parece que o Tribunal adotou um determinado padrão diferente das decisões anteriores citadas, pois permitiu algumas deduções para fins de apuração da base de cálculo do ISS, o que não foi levado a efeito nas decisões anteriores.

⁸ “Analisando os autos, verifica-se que o Tribunal de origem entendeu que o valor das peças fornecidas na execução de serviços de conserto, restauração, manutenção, conservação e conserto de máquinas e elevadores de fabricação da empresa ora recorrida, não se inclui na base de cálculo do ISS. (...)Para chegar a tal conclusão, percebe-se que o Tribunal a quo decidiu a questão exclusivamente com base na análise da lei local do ISS (Lei municipal n. 3.899/72). Vejam-se trecho do voto condutor do acórdão (fls. 514/515): ‘É evidente, pela exegese desse item da lista do ISSQN anexa à Lei nº 3899/72, que essas peças não incluídas no cálculo do ISSQN tratam-se das que são utilizadas na prestação dos serviços elencados nesse mesmo item e não em outro. Nesse rumo, o ISS relativo ao item 68 somente poderia, no caso concreto, ser calculado com base no valor do serviço, com exclusão do valor das peças nele utilizadas. Por isso, mostra-se ilegal a autuação fiscal que deu azo à certidão da dívida que ampara a execução fiscal em apenso. Dessarte, a r. sentença deu correto desfecho aos embargos versados nestes, ao julgá-los procedentes. Ante o exposto, nega-se provimento aos recursos.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 839.953/SP, Recorrente: Município de Santo André, Recorrido: Indústrias Villares S/A. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 04 fevereiro 2010. Pub DJ em 18 fevereiro 2010).

⁹ “Ultrapassadas tais questões, cabe investigar se a base de cálculo utilizada para a exigência de ISSQN permite a inclusão dos valores percebidos a título de reembolso, oriundos de adiantamentos efetivados para pagamento de fretes rodoviários e marítimos, capatazias, **das** e consulares, que são pagos pela embargante e posteriormente reembolsados pelos clientes, conforme se infere dos esclarecimentos do perito, constante às fls. 338 dos autos. Verificada a situação posta, é possível de plano concluir que o que faz a embargante está correto, pois, de fato, a base de cálculo do ISSQN não pode incluir o reembolso feito pelos tomadores do serviço, oriundo de pagamento de despesas antecipadas pela contratada. Ora, se a empresa faz por sua conta e risco adiantamentos para o exercício da atividade, retirando os valores de seu caixa para suprir despesas dos clientes para posterior reembolso, não pode oferecer estes valores, no retorno ao caixa, para tributação. O art. 9º do Decreto-lei 406/68, diz que a “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, de sorte que os adiantamentos efetivados pela empresa e depois reembolsados pelos seus clientes não se enquadram no conceito de serviço, e por isso, não podem ser considerados como fonte de tributação. (fl. 397) É evidente que neste caso o serviço prestado não envolve tais custos e por isso são reembolsados pelos tomadores de serviços. A atividade-fim é a prestação de serviço de transporte, que envolve a entrega de pessoas ou mercadorias em perfeito estado de conservação no destino indicado pelo tomador do serviço. Assim sendo, não podem tais valores serem incluídos na base de cálculo de tributo cujo fato jurídico é a prestação do serviço.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 1.080.161/SP, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Rohde e Liesenfeld do Brasil Transportes Internacionais Ltda., Rel. Mina. Eliana Calmon, julgado em 02 abril 2009. Pub DJ em 29 abril 2009).

Destaca-se que não foi diferenciado precisamente o porquê da permissão de deduzir parcelas da receita em alguns casos e outros não. Daí se permite asseverar que não há uma sistematização de critérios nas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, porquanto, em muitos casos, não são consideradas a capacidade contributiva, a regra de competência constitucional, tampouco a proibição de tributo com efeito de confisco e demais matérias constitucionais. Isto ocorre porque, é necessário salientar, o Tribunal, quando submetido a apreciar a base de cálculo do ISS por meio de critério constitucional, declina de se manifestar por entender que a matéria compete ao Supremo Tribunal Federal (Resp. n.º 288.968).¹⁰ Também o faz quando instado a decidir acerca do conceito jurídico da prestação do serviço (Resp. n.º 885.530),¹¹ de sorte que o Tribunal, por tais motivos, não parametriza a base de cálculo do ISS tendo como norte a definição do conceito de serviço previsto na Constituição da República ou qualquer outro critério nela previsto. Logo, não há uma apreciação da matéria pelo ângulo constitucional.

O Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição (art. 102 da CF), por sua vez, quando provocado acerca do tema em questão, especialmente no que diz respeito à base de cálculo do ISS, entende que a ofensa constitucional é indireta, devendo a matéria, então, ser apreciada sob o âmbito infraconstitucional. Exemplo disso é que, em certa oportunidade, sendo levada ao Pretório Excelso a discussão sobre a base de cálculo do imposto em decorrência do conceito de serviços previsto na regra de competência constitucional, a Corte tratou a questão como tema infraconstitucional e, por isso, não conheceu do recurso. Até mesmo porque,

¹⁰ “A questão transborda dos limites traçados pela Carta Magna, escapando ao âmbito de apreciação do recurso especial. Determinar se o § 3º do art. 9º do D.L. 406/68 foi, ou não, recepcionado pela Constituição Federal, bem como se a Lei Municipal 6.810/94 contraria princípios estabelecidos na Lei Maior, é questão de natureza exclusivamente constitucional a ser dirimida pelo Pretório Excelso, em sede de recurso extraordinário, aliás interposto e admitido na origem. O recurso especial foi instituído com a finalidade de solucionar os temas que envolvam direito federal, interpretando a legislação infraconstitucional, como previsto nas disposições da Carta Magna (art. 105, III). O paradigma colacionado igualmente analisou o tema sob a ótica de princípios constitucionais. E, tendo o acórdão atacado analisado a matéria sob tal enfoque, descabe a apreciação do recurso nesta instância. Assim, não configurada a violação a preceito de lei federal e não comprovado o dissenso pretoriano, não conheço do recurso.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 288.968/MG, Recorrente: Município de Belo Horizonte, Recorrido: Miraglia Neiva Advogados, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julgado em 10 junho 2003. Pub DJ em 01 setembro 2003).

¹¹ “A afirmação de constitucionalidade da inserção da franquía como serviço e a proposição recursal no sentido de que aquela incide em inequívoca inconstitucionalidade do Subitem 17.08, da relação anexa à Lei Complementar 116/2003, conjura a incompetência imediata do STJ para a análise de recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa os lindes entre esta E. Corte e a Corte Suprema.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, REsp 885.530/RJ, Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos Ltda., Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12 agosto 2008. Pub DJ em 28 agosto 2008).

conforme a decisão, a Constituição não define o que é a base de cálculo dos impostos, quem o faz é a lei complementar, daí porque a matéria seria infraconstitucional (ReAgr n.º 634.934).¹²

Como se observa, ante a ausência de uma apreciação constitucional da base de cálculo do ISS, pode-se afirmar que não há na jurisprudência das Cortes Superiores uma definição criteriosa e segura, à luz da Carta Magna, concernente à questão posta em debate.

Da mesma forma, as leis municipais que instituem a tributação não são uniformes, de maneira que cada municipalidade possui uma legislação própria que, não raras vezes, desborda completamente da definição prevista na Lei Complementar 116/03 e da Constituição Federal. Da análise das leis dos Municípios de São Paulo-SP, Rio de Janeiro-RJ, Porto Alegre-RS e Caxias do Sul-RS (que serão referidas neste trabalho) observam-se nítidas diferenças normativas no que diz respeito à base de cálculo do ISS.

Logo, não havendo regra constitucional, tampouco interpretação jurisprudencial baseada em critérios constitucionais ou em parâmetros uniformes, nem leis municipais que traduzam, à evidência, o significado do preço dos serviços prestados para fim de base de cálculo do imposto, a questão demanda amplo debate.

Daí a relevância do estudo que se pretende levar a efeito com a pretensão não de definir, mas de apontar diretrizes para uma conceituação e uniformização de critérios para se chegar a uma conclusão sobre o que, efetivamente, caracteriza a base de cálculo do imposto de serviços, ou, em outras palavras, qual é o “preço” do serviço.

Para tanto, serão propostos e analisados alguns parâmetros que possivelmente podem levar a uma conclusão satisfatória sobre a questão levantada, considerando a interpretação da Constituição Federal e das Leis Complementares 116/03, 123/06 e do Dec.-Lei 406/68.

¹² “No RE, de forma muito sucinta, alegou violação ao art. 156, III, da CF (40-43), ao argumento de que a dedução da base de cálculo pretendida, qual seja, a do preço de custo de serviços prestados por terceiros, também sujeitos ao recolhimento do ISS, para a execução dos serviços de publicidade por ela prestados, independe da aplicação da referida lei complementar, pois decorre do próprio conceito de serviço previsto no texto constitucional. (...) A ofensa à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma, ReAGR 634.934-2/RS, Agravante: MPM Lintas Comunicações Ltda., Agravado: Município de Porto Alegre, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 23 junho 2009. Pub DJE em 14 agosto 2009).

O trabalho é dividido em duas partes. Na primeira, pretende-se estabelecer as premissas básicas para as conclusões a que se pretende chegar. De início, destaca-se a análise constitucional e a sua supremacia no sistema como um todo, mormente o tributário, a forma como a Constituição autoriza a tributação e como deve ser levada a efeito a interpretação dessas normas de competência tributária. Daí se estuda o fato gerador da obrigação tributária, principalmente o seu aspecto material e a sua relação com a base de cálculo, de forma a demonstrar que a base de incidência decorre do aspecto material que, por sua vez, extrai-se da própria Constituição. Por isso, procura-se demonstrar que, ao fim e ao cabo, a base de cálculo se materializa em consequência das próprias normas de competência constitucionais. Vale dizer, a base de cálculo deve ser buscada na Constituição. Daí o título do trabalho: base de cálculo constitucional do ISS. Especificamente é analisado o fato gerador do ISS, iniciando com algumas considerações acerca do imposto, principalmente sua origem histórica, e o seu objeto constitucional. Logo em seguida, analisa-se a definição constitucional do serviço (como um fato que representa uma obrigação de fazer que constitua a atividade-fim do prestador), pois é a partir desta definição, aliada aos demais critérios constitucionais, que se estabelece a base de incidência do imposto.

Na segunda parte, expõem-se os critérios constitucionais para apuração da base de cálculo do imposto, a saber, a razoabilidade-equivalência entre o aspecto material previsto na Constituição e a base de incidência, a legalidade, a capacidade contributiva e a proibição de tributo com efeito de confisco. A partir daí se estuda a forma como estes critérios se aplicam para a definição de uma base de cálculo constitucional do ISS, elencando alguns casos em que um critério atua de forma preponderante, bem como outros em que os critérios atuam em conjunto e de forma complementar para solucionar os problemas acerca da apuração da base de cálculo do imposto ou, em outras palavras, a forma como parametrizar quando uma receita está contida na base de incidência e quando ela deve ser excluída. A par disso, são pormenorizadas de forma casuística algumas hipóteses listadas na LC 116/03, no Dec.-Lei 406/68 e na LC 123/06, mormente situações que envolvem controvérsias acadêmicas e jurisprudenciais.

Por fim, a conclusão aponta as lições extraídas do estudo e a forma como elas poderão contribuir para a definição da base de cálculo do ISS extraída da nossa Constituição, de forma a efetivá-la.

É de destacar que, neste estudo, parte-se da doutrina clássica do direito tributário (e.g, Geraldo Ataliba, Rubens Gomes de Sousa, Bernardo Ribeiro de Moraes, Aliomar Baleeiro, Alfredo Augusto Becker, dentre outros) para chegar à doutrina contemporânea (Humberto Ávila, Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, Aires Barreto, etc), analisando-as inclusive de forma comparativa, sem olvidar a doutrina estrangeira (Giannini, Klaus Tipke) e, obviamente, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal (principalmente), além de relevantes e pontuais decisões de tribunais estaduais. De nada adiantaria um estudo realizado distante da jurisprudência. Mas isso não significa ausência de uma postura crítica, quando necessária, e, inclusive, de sugestões de mudanças nas decisões dos Tribunais.

Procura-se, pois, sistematizar os critérios para apuração da base de cálculo por meio de amplo estudo doutrinário e jurisprudencial.

Este é, em síntese, o estudo que se pretende levar a efeito.

1ª PARTE: A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

2 A SUPREMACIA CONSTITUCIONAL E O DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO

Antes de adentrar o mérito de qualquer problema jurídico deve-se, inicialmente, identificar o ponto de partida através do qual o intérprete buscará a premissa básica para as conclusões a que pretende chegar.

O problema ora investigado, base de cálculo do imposto sobre serviços, é parte integrativa do direito tributário, cuja disciplina está prevista na Constituição Federal. E nem poderia ser diferente, uma vez que o Estado Democrático de Direito é a forma pela qual se constitui a República Federativa do Brasil (art. 1º, da CF)¹³, e a Constituição Federal surge como sua expressão normativa, caracterizando uma sociedade baseada na liberdade e na igualdade, pressupostos de um estado de direito, como salienta Loewenstein.¹⁴

Indubitavelmente, a Carta Magna, seja qual for o critério de interpretação, é a diretriz fundamental a ser seguida pelos cidadãos que convivem no Estado Brasileiro calcado nas normas nela previstas, o que não exclui a vinculação do próprio Estado aos limites nela previstos, como refere Cezar Saldanha: “A supremacia, pelo menos a formal, da Constituição sobre os poderes do Estado (o ato de reconhecimento da autolimitação deste ao direito) é condição fundamental para a existência da democracia.”¹⁵ Por isso, a Constituição representa o topo das normas no escalonamento proposto por Kelsen,¹⁶ como o principal fundamento de

¹³ “ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I - a soberania;
- II - a cidadania;
- III - a dignidade da pessoa humana;
- IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
- V - o pluralismo político.”

¹⁴ “El constitucionalismo caracteriza a una sociedad estatal basada em la libertad y igualdad que funciona como Estado de Derecho.” (LOEWENSTEIN, Karl, Teoría de la Constitución. 2ª Ed. Barcelona: Ariel, 1976, p. 51).

¹⁵ SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. *A supremacia do Direito no Estado Democrático e Seus Modelos Básicos*. Porto Alegre, Novembro de 2002, p. 62.

¹⁶ A propósito: “A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas uma ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou

validade das outras normas que estruturam e disciplinam o sistema jurídico do país, como refere o Supremo Tribunal Federal (RE n.º 166.772).¹⁷ Em outras palavras, é a norma que, numa determinada comunidade política, unifica e confere validade às normas jurídicas que organizam e estruturam o sistema.¹⁸

Com efeito, Constituição é a ordem jurídica fundamental da coletividade, porque determina os princípios diretivos da formação política do Estado e fornece meios de resolução de conflitos no seu âmbito. De fato, legitima a organização e o procedimento da formação da unidade política e da atividade do Estado, criando bases e traços fundamentais do direito. É o plano estrutural fundamental para a configuração jurídica de uma coletividade.¹⁹ Assim, uma Constituição dispõe não só a respeito das normas que ordenam a estrutura do Estado, mas também atua nas regulações de garantias da coletividade, como o matrimônio, a família, propriedade e grupos sociais, de maneira que constitui um elemento de unidade da sua ordem jurídica.²⁰

Sobre a Constituição Brasileira, como fundamento de validade de todas as normas jurídicas, refere José Afonso da Silva:

Nossa Constituição é rígida. Em consequência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem

níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto de conexão de dependência que resulta do facto de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por seu turno é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta. A norma fundamental – hipotética, nestes termos – é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora. Se começarmos por tomar em conta apenas a ordem jurídica estadual, a Constituição representa o escalão do Direito positivo mais elevado.” (KELSEN, Hans. Teoria pura do Direito, 4ª ed. Armênio Prado Editor, 1976, p. 310).

¹⁷ “Em voto que proferi nesta Casa, lembrei a famosa frase de Marshall, no caso *McCulloch vs. Maryland*, em 1819 – ‘*we must never forget that it is a Constitution we are expounding*’ – a advertir que a interpretação da Constituição ostenta característica própria, dado que, conforme já foi dito, a Constituição é o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico. (p. 745)” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 166.772-9/RS, Recorrente: Abastecedora Tonolli Ltda e Outros, Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Rel. Min. Marco Aurélio, Voto do Min. Carlos Velloso, julgado em 12 maio 1994. Pub DJ 16 dezembro 1994).

¹⁸ Em referência a Hans Kelsen: Gilmar Mendes: “(...) norma fundamental aquela norma que, numa determinada comunidade política, *unifica* e confere *validade* às suas normas jurídicas, as quais, em razão e a partir dela, se organizam e/ou se estruturam em *sistema*.” (MENDES. Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2.ed. ver. E atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1.)

¹⁹ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 37.

²⁰ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 37.

o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou do Distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos.

Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal.²¹

Enfim, é a norma fundamental que condiciona a validade de outras normas do sistema ao seu teor.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, tem conteúdo material e formal, o que equivale a dizer que muitas regras e princípios previstos não necessitariam estar numa Constituição, pois não dizem respeito à unidade jurídica, à estrutura política do Estado, à disciplina dos direitos fundamentais que assegurem um mínimo existencial. Aliás, é importante mencionar que, em tese, uma Constituição pode ter conteúdo material, cujo texto contém apenas normas materialmente constitucionais, e formal, quando as normas não necessariamente disponham sobre matérias constitucionais.²² De qualquer sorte, o que efetivamente importa para o intérprete da nossa Constituição é o fato de que ela possui normas constitucionais materiais e formais. Assim, uma vez previsto no Texto Constitucional, não é criterioso separar o que é da essência da Constituição (normas materiais) do que, em tese, não seria (normas formais), até porque não há critérios seguros para identificá-las.²³

Enfim, estando previsto no Texto, trata-se de norma constitucional, desimportando o fato de ser material ou formal, ou, em outras palavras, se deveria ou não estar prevista na Carta Magna. O que está constitucionalizado deve ser

²¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 46.

²² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 15.

²³ "Isso posto e levando em conta que, do ponto de vista lógico, toda norma que se encontra na Constituição é norma constitucional e que, por isso, a Constituição *formal* é, também, a Constituição *material*, a que serve de expressão, podemos dizer que uma primeira classificação das normas constitucionais se assenta na dicotomia *normas constitucionais formais/normas constitucionais materiais*, a despeito da inexistência de critério seguro e objetivo que nos permita identificar, *a priori* e com validade absoluta, o *conteúdo essencial* ou, se preferirmos, a *matéria própria* de toda norma constitucional. Afinal de contas, ao que sabemos, não existe nada que, por natureza, possa reputar-se *constitucional* e, assim, valer como critério para se *constitucionalizar* o que quer que seja." (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 25.)

respeitado pelos cidadãos e pelo próprio Estado. Deve, pois, ser efetivado, tendo em vista que é preciso realizar a vontade da Constituição, como salienta Hesse.²⁴

Com efeito, a Constituição na República Federativa do Brasil se caracteriza por disciplinar rígida e quase exaustivamente de forma minuciosa questões que não precisariam constar no seu Texto. Exemplo disso são, para não fugir do campo tributário, as normas que dispõem sobre normas de competência e, até mesmo, espécie de alíquotas (art. 149, § 2º, III) e obrigações acessórias (art. 149-A, parágrafo único).

Mas, em que pese não sejam normas tributárias essenciais, o fato é que estão previstas no Texto, de maneira que possuem importância necessária que toda a norma constitucional merece, até porque sua supremacia exige sua efetivação.

Logo, havendo normas materiais e formais, inclusive no campo tributário, no Brasil a constituição se impõe como norma fundamental não só do Estado, mas também do próprio direito tributário. Daí porque as questões que envolvem tributação devem necessariamente iniciar a solução a partir da Constituição.

Vale mencionar que outras constituições não disciplinaram minuciosamente a matéria tributária como o fez a Constituição da República Federativa do Brasil. A Constituição Espanhola, por exemplo, elenca a capacidade contributiva e a legalidade (arts. 23 e 53)²⁵ da mesma forma que a Constituição Italiana (arts. 23 e 53),²⁶ como diretrizes de tributação, já a Constituição dos Estados Unidos prevê a

²⁴ “Concluindo, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa caso se façam presentes, na consciência geral – particularmente, na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional –, não só a vontade de poder (*Wille zur Macht*), mas também a vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*).” (HESSE, Konrad. *A força Normativa da Constituição*. In: Temas fundamentais de Direito Constitucional. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Martires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 132).

²⁵ “Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Artículo 133 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.” (ESPAÑA. *Constitución Española*. Disponível em <www.congreso.es/consti>).

²⁶ Articolo 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Articolo 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività. (ITALIA. *Costituzione della Repubblica Italiana*. Disponível em <www.senato.it>).

legalidade e uniformidade geográfica (article I, Section 8),²⁷ ao passo que a Lei Fundamental de Bonn (Alemanha) vai um pouco além, indicando espécies tributárias e distribuição das receitas (art. 106),²⁸ mas nenhuma delas se compara à Constituição do Brasil, que foi detalhista e exaustiva na matéria tributária, com amplo conteúdo formal.

A pormenorização normativa com que a Constituição disciplinou a matéria tributária, inclusive para estabelecer normas de competência tributária, formas de alíquotas, limitações específicas, etc., revela, de um lado, a minuciosidade que a matéria mereceu e, de outro, a forma de interpretação.

O que seria um motivo para críticas é, na verdade, como asseverado, um elemento que qualifica a Constituição Brasileira como um ponto de partida nas questões que envolvem os tributos, seja porque são discriminadas as competências no seu texto, seja porque as normas tributárias gerais estão também nela contidas, inclusive, como referido, regras superficiais (alíquotas e obrigações acessórias).

Questões que envolvam discussão acerca de possibilidade de tributação, indubitavelmente, implicam a necessidade e indispensabilidade de alçar o intérprete e aplicador do direito ao plano da normatividade constitucional.²⁹ Dessa forma, a Carta Magna é efetivada em matéria tributária.

A doutrina clássica já se manifestava acerca da importância das normas constitucionais para o direito tributário. Nesse sentido, segue a lição de Rubens Gomes de Sousa:

Com efeito, é a Constituição que, em primeiro lugar, define a soberania do Estado, não só do ponto de vista da sua extensão no espaço, quanto à delimitação do território sobre o qual pode ser exercida, como também do ponto de vista do seu conteúdo, isto é, quanto às matérias a respeito das quais o Estado pode exercê-la. Sob o primeiro desses pontos de vista (delimitação *territorial* da soberania), é na Constituição que vamos encontrar a especificação dos tributos que podem ser cobrados pela União, pelos Estados e pelos Municípios; ainda sob este aspecto, é também a Constituição que traça as regras para resolver os conflitos que possam surgir entre a União, os Estados e os Municípios a respeito da competência

²⁷ “The congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States.” (ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *The Constitution of the United States*. Disponível <www.senate.gov>).

²⁸ ALEMANHA. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*. Disponível em <www.bundestag.de>

²⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4.ed.atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 12.

de cada qual para cobrar determinados tributos (§55). Sob o segundo ponto de vista (delimitação *objetiva* da soberania), encontramos na Constituição diversos preceitos pelos quais o Estado limita voluntariamente a sua própria soberania em benefício dos particulares, isto é, abstem-se de interferir em certos assuntos ou define até que ponto e sob quais modalidades poderá exercer a sua interferência. Essas restrições à soberania do Estado estão no capítulo da Constituição que trata dos direitos e garantias individuais (art. 153) e muitas delas referem-se direta ou indiretamente à matéria tributária. A mais importante é a que dispõe que os tributos só poderão ser instituídos ou majorados por lei (arts. § 29 e 19, I), o que não só permite definir os sujeitos ativos ou credores das obrigações tributárias (§ 21), como ainda permite, em cada caso, apurar a legalidade da cobrança do tributo, verificando se a lei que o institui preenche as condições exigidas pela Constituição para a promulgação, sanção, vigência e validade das leis em geral.³⁰

O reconhecimento da Constituição como elemento fundamental e norteador do direito tributário é há muito, pois, admitido. Mais ainda o é sob a disciplina da Carta Magna de 1988, mormente porque, de fato, a Constituição Brasileira atual possui normas próprias que, como já dito, constituem o ponto de partida para o intérprete. Dentro do Sistema Tributário Nacional, ela elenca os princípios gerais, estabelece normas de competência as limitações ao poder de tributar, os impostos a que estão autorizados a instituir a União, os Estados e o Distrito Federal e, por fim, a repartição das receitas tributárias, enfim, disciplina suficientemente a matéria tributária.

A par disso, é importante referir que outras normas constitucionais, ainda que não previstas especificamente nos artigos 145 a 162 da CF, fixam diretrizes nas relações jurídicas tributárias, seja autorizando o exercício do poder de tributar, como a possibilidade de instituição de contribuições (art. 195), seja impondo limitações indiretas ao poder de tributar como, por exemplo, fixando direitos fundamentais (arts. 5º ao 17) e valores que devem ser promovidos e protegidos pelo Estado, como o meio ambiente (art. 225), a família (art. 226), a livre iniciativa (art. 170), etc. A existência de um Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição não significa o abandono das demais normas nela estabelecidas, de sorte que, obviamente, o conjunto deve ser considerado.³¹

³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coordenação IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975. p. 60.

³¹ Sobre a análise do direito tributário no Brasil, manifestou-se Humberto Ávila: "Para o presente trabalho é suficiente a constatação de que a análise sistemática do Direito Tributário Brasileiro foi corretamente conduzida com base em algumas diretrizes metodológicas: o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição

Vale dizer, as normas tributárias merecem destaque, especialmente aquelas que fixam diretrizes básicas, como a isonomia, a legalidade, a capacidade contributiva, as imunidades, a vedação de tributo com efeito de confisco, etc. Mas não só aquelas disposições específicas disciplinam o Sistema Tributário Nacional, mas sim a sua integração com a totalidade das disposições nela previstas. As normas constitucionais são interdependentes, como refere Hesse.³² A ciência do direito precisa considerar o conjunto (sistema).³³ É preciso olhar a floresta inteira (Constituição Federal), e não somente uma árvore nela contida.³⁴

Uma questão jurídica tributária é, deveras, antes de tudo, uma questão constitucional.³⁵ Mas o sistema constitucional precisa ser considerado como um todo. Daí a importância da atual Constituição Federal para o Direito Tributário, que não passou despercebida pelo Supremo Tribunal Federal, como se observa no voto do Min Celso de Mello em julgamento levado a efeito naquela Corte (Re n. ° 390.840):

toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, sobretudo com as garantias de propriedade e de liberdade; os *princípios sistematicamente fundamentais (systemtragenden Prinzipien)*, que mantém vinculação com o poder de tributar e atribuem significado normativo a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade.” (Ávila, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 42*. São Paulo: Saraiva. 2004. p. 21)

³² Assim temos, em primeiro lugar, o princípio da unidade da Constituição. A relação e interdependência existentes entre os distintos elementos da Constituição (supra n. 20) obrigam a que, em nenhum caso, se contemple a norma isoladamente, mas, ao contrário, sempre no conjunto em que ela deve estar situada; todas as normas constitucionais não de ser interpretadas de tal modo que se evitem contradições com outras normas da constituição. A única solução do problema coerente com este princípio é a que se encontre em consonância com as decisões básicas da Constituição e evite sua limitação unilateral a aspectos particulares. (HESSE, Konrad. *A Interpretação constitucional*. In: Temas fundamentais de Direito Constitucional. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Martires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113)

³³ A propósito: “Bem certo é que a Ciência-do-Direito apreende os dados empíricos sob a categoria de norma jurídica válida, pertencente a um conjunto (sistema) definido. O desnexo entre normas impossibilita a composição harmônica no objeto do conhecimento.” (VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 229).

³⁴ Trecho do voto do relator em acórdão julgado pela Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do RS: “Tal não fosse, negar a compensação em juízo é ver a árvore e não ver a floresta ao seu redor, isto é, o sistema jurídico, inclusive à luz do art. 5º, XXXVI, da CF.” (Apelação Cível Nº 70031419443, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 19/05/2010).

³⁵ Trecho do voto do relator em acórdão julgado pela Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do RS: “Quanto a isso, faço algumas considerações iniciais sobre o tema e analiso o Direito Tributário em conjunto com a Constituição Federal, até porque atualmente, como já referi aos colegas em inúmeros outros julgamentos nesta Egrégia Primeira Câmara cível, não há falar mais em Direito Tributário, mas sim em “Direito Constitucional Tributário”, porquanto todas as normas tributárias iniciam na Constituição Federal, passam pelas leis complementares que regem à espécie e, finalmente, pelas leis ordinárias federais, estaduais e municipais, que criam, definem, limitam, instituem obrigações e direitos, enfim, disciplinam, em hierarquia, o sistema tributário nacional.” (apelação cível 70035239094, rel. Des. Carlos Roberto Lofego Canibal, julgada em 26/05/2010).

Bem por isso, tenho enfatizado **a importância** de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, **deve submeter-se**, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, **em favor dos contribuintes**, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. O **fundamento** do poder de tributar – **tal como** tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte (RTJ 167/661, **675-676**) – **reside**, em essência, **no dever jurídico de estrita fidelidade** dos entes tributantes **ao que imperativamente dispõe** a Constituição da República.³⁶

Não há, pois, tributação além da Constituição. Para fins de competência no exercício do poder de tributar, ou seja, autorização para a instituição de tributos sobre determinadas situações, a Constituição disciplinou de forma exaustiva e rígida o que cada ente federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tem a prerrogativa de tributar. Elencou, é verdade, hipóteses residuais, mas estas estão rigorosamente preestabelecidas (eg., art. 154 e art. 195 da CF), de maneira que se pode afirmar, indubitavelmente, que a Lei Maior estabeleceu um sistema rígido de competências tributárias, disciplinando pormenorizadamente a aptidão jurídica dos entes federativos para a criação de tributos, o que merece estudo em tópico destacado.

2.2 A CONSTITUIÇÃO E AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Considerando, como visto, a exaustiva e suficiente normatização da matéria na Carta Magna, pode-se afirmar que só é permitido o exercício da competência tributária pelo legislador ordinário da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios dentro daqueles parâmetros definidos no Texto Constitucional. Vale dizer, o legislador ordinário no exercício do seu poder de tributar deve recriar, num grau de maior concreção, aquilo que a Constituição já prevê, sob pena de

³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 390.840-5/MG, Tribunal Pleno, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Voto Min. Celso de Mello, D.J. 15 agosto 2006, p. 446.

inconstitucionalidade. Não poderá, em hipótese alguma, desgarrar do seu “arquétipo constitucional”,³⁷ conforme expressão utilizada por Roque Carrazza.

Vê-se, do Texto Constitucional que compete à União, Estados e Municípios instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145). Somente à União cabe a instituição de empréstimos compulsórios (art. 148), impostos residuais e extraordinários (art. 154) e algumas contribuições (arts. 149, 177, 195, 212, 239 e 240). Quanto aos impostos, foi reservado à União exercer o seu poder tributário sobre os seguintes eventos: importação, exportação, produtos industrializados, renda e proventos, propriedade rural, operações financeiras e grandes fortunas (art. 153).

Aos Estados compete, além do já referido (taxas e contribuições de melhoria), a instituição de impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e, por fim, propriedade de veículos automotores (art. 155), além de contribuições previdenciárias dos seus servidores (art. 149, § 1º).

Por fim, aos Municípios, além das taxas e contribuições de melhoria alhures mencionadas, compete a instituição de impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, transmissão inter vivos de bens imóveis, e serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência dos Estados (art. 156), contribuições para o custeio da iluminação pública (art. 149-A) e contribuição previdenciária dos seus servidores (art. 149, § 1º).

Com tais disposições, a Constituição definiu pormenorizadamente a competência³⁸ de cada ente da federação para o exercício do poder tributário. Pode-se afirmar que ao definir as hipóteses cuja tributação é autorizada de forma exaustiva para determinados entes, houve uma limitação no exercício da competência por outros. Em outras palavras, toda a outorga de competência

³⁷ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 783/784.

³⁸ É típica regra de competência, pela qual deve: (...) entender-se-á o poder de ação e de atuação atribuído aos vários órgãos e agentes constitucionais com o fim de prosseguirem as tarefas de que são constitucional ou legalmente incumbidos. A competência envolve, por conseguinte, a atribuição de determinadas tarefas bem como os meios de ação (“poderes”) necessários para a sua prossecução. Além disso, a competência delimita o quadro jurídico de atuação de uma unidade organizatória relativamente a outra. (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª Ed.. Coimbra: Almedina, 1998. p. 417).

significa simultaneamente uma autorização e uma limitação, conforme lição de Souto Maior Borges:

Como qualquer outra norma de direito constitucional positivo, as normas de competência têm âmbitos de validade material e pessoal limitados. Ensinou insuperada doutrina alemã que toda outorga de competência representa simultaneamente uma autorização e uma limitação. Autorização para o exercício das atribuições contidas no preceito que a outorga; limitação pela circunscrição do exercício da competência a essas funções, com exclusão de outras não compreendidas no âmbito da própria outorga. Contudo, sob o prisma da autorização mesma, todas – nenhuma excetuada – as funções autorizadas podem ser exercidas pelo destinatário da outorga.³⁹

Como visto, a Constituição definiu as situações passíveis de tributação pela União, Estados e Municípios. Assim, tudo aquilo que não está incluído nesses critérios elencados pela Carta Magna (e.g., serviços, renda, propriedade, folha de salários, etc.) está fora do campo da tributação constitucionalmente delimitado.

De fato, as normas que conferem o poder de tributar são exaustivas a ponto de, como dito, delimitar as competências de cada ente da federação e, da mesma forma, excluir da tributação hipóteses não mencionadas pela Lei Maior. Só pode ocorrer pagamento de tributos dentro dos limites da ordem constitucional, tanto que, conforme manifestação do Supremo Tribunal Federal, eventual inconstitucionalidade subverte o sistema e atenta contra a supremacia da Constituição:

(...) **os desvios inconstitucionais** do Estado, no exercício do seu poder de tributar, **geram**, na **ilegitimidade** desse comportamento do aparelho governamental, **efeitos perversos**, que, **projetando-se** nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, **deformam os princípios** que estruturam a ordem jurídica, **subvertem as finalidades** do sistema normativo e **comprometem a integridade** e a supremacia da própria Constituição da República.⁴⁰

³⁹ BORGES, José Souto Maior. Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Cobrança do ISS Sobre Contratos de Assistência Médico-Hospitalar. Revista de Direito Tributário. Recife: Ed. Revista dos Tribunais, 1986, p. 166.

⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 390.840-5/MG, Tribunal Pleno, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Voto Min. Celso de Mello, D.J. 15 ago 2006, p. 445.

Logo, a Constituição obrigatoriamente precisa ser efetivada, inclusive e principalmente em matéria de competências tributárias, de sorte que os limites nela previstos precisam ser observados. Um eventual desvio implica no prejuízo da supremacia e da integridade da Constituição, como visto na manifestação do Supremo Tribunal Federal.

Mas, o fato de estar previsto um determinado texto na Constituição Federal que distribui as competências tributárias não significa a inexistência de problemas advindos de eventuais conflitos envolvendo a relação jurídica tributária, mormente porque a mera previsão textual não se constitui em norma. É que a “norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo,”⁴¹ vale dizer, “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos.”⁴² Da relação entre o sujeito (intérprete) com o objeto (texto)⁴³ é, pois, obtida a norma jurídica, uma vez determinado o sentido e o alcance do texto normativo.⁴⁴

Afinal, como igualmente já se manifestou o Supremo Tribunal Federal,

O momento propício para a afirmação de que, em verdade, a Constituição nada diz; ela diz o que esta Corte, seu último intérprete, diz que ela diz. E assim é porque as normas resultam da interpretação e o ordenamento, no seu valor histórico concreto, é *um conjunto de interpretações*, isto é, *conjunto de normas*; o conjunto das disposições (*textos, enunciados*) é apenas *ordenamento em potência*, um *conjunto de possibilidades de interpretação*, um conjunto de normas potenciais. (...)⁴⁵

Assim, fixada a primeira premissa, segundo a qual a Constituição Federal Brasileira é o ponto de partida para a solução de problemas tributários, as questões atinentes à competência tributária, seus critérios e, por fim, a base de cálculo do ISS,

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 8.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 30.

⁴³ A propósito: “O conhecimento é um fato complexo. Simplificadamente diz-se que é relação do sujeito com objeto. E se tivermos em conta o conhecimento do mundo físico exterior, sua origem é a experiência sensorial. Percebo a árvore verde e enuncio: esta árvore é verde. O ser-verde-da-árvore, que se me dá num ato de apreensão sensorial, é a base para outro ato, o de revestir esse dado numa estrutura de linguagem, na qual se exprime a relação conceptual denominada proposição (juízo, na terminologia clássica).” (VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 1).

⁴⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4ª ed, 2003, p. 256.

⁴⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 390.840-5/MG, Tribunal Pleno, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Voto Min. Eros Grau, D.J. 15 ago 2006, p. 491.

problema investigado nesse estudo, passam necessariamente pela interpretação dos textos previstos na Constituição. Pois, como visto, é a partir da relação do intérprete com o texto que a norma jurídica é extraída.

Cumpra, então, investigar de que forma os textos constitucionais serão interpretados, ou, em outras palavras, como são extraídas as normas de competências tributárias do texto constitucional, até mesmo porque uma interpretação organizada e sistematizada constitui um importante elemento para a definição dos critérios constitucionais para a definição da base de cálculo do ISS.

Veja-se, pois, a maneira de interpretação das normas de competência constitucionais.

2.3 INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAIS

Como dito anteriormente, a Constituição Federal estrutura o sistema tributário nacional e atribui categoricamente a cada ente da Federação o direito a instituir os tributos necessários ao custeio das suas atividades. Essa prerrogativa é denominada de competência tributária.

Feita tal consideração, emerge a seguinte questão: como se interpreta a norma de competência tributária? Em outras palavras, como o intérprete busca o significado dos textos previstos na Constituição que autorizam União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituir taxas, impostos sobre a renda, propriedade, operações de circulação de mercadorias, transmissão, serviços, etc.?

Antes de tudo, é necessário identificar o que são regras e o que são princípios jurídicos para fixar a premissa básica da questão ora investigada. Isto porque, dependendo da definição e aplicabilidade das normas de competência tributária, as consequências jurídicas serão diversas.

2.3.1 Distinção entre regras, princípios e postulados

Quanto à distinção, cumpre inicialmente salientar que grande parte da doutrina e da jurisprudência não possuem um critério seguro e específico acerca da distinção entre princípios e regras, mormente pelas inúmeras variações do conceito de princípios, como alerta Paulo de Barros Carvalho,⁴⁶ o que acaba até esvaziando o seu conteúdo, sendo necessária uma distinção precisa no âmbito da aplicação dessas figuras jurídicas, e não meras insinuações.⁴⁷

Para o presente estudo, adota-se a distinção entre princípios e regras proposta por Robert Alexy, Ronald Dworkin e Humberto Ávila.

Para Alexy, princípios são valores que devem ser realizados pelo ordenamento jurídico e se aplicam, via de regra, por meio de ponderação. São normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível relativamente a possibilidades fáticas e jurídicas. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização.⁴⁸ A colisão de dois ou mais princípios pressupõe que, num caso, um ceda ao outro face à determinadas circunstâncias, mas isso não significa invalidar o princípio preterido. Resolve-se os conflitos pela dimensão de

⁴⁶ Paulo de Barros Carvalho já advertia sobre diferentes critérios acerca do uso do termo “princípio”: “Em Direito, utiliza-se o termo “princípio” para denotar as regras de que falamos, mas também se emprega a palavra para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos, além de ser usada, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado e, do mesmo modo, o limite objetivo sem a consideração da norma. Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado porém, sem levar em conta a estrutura da norma”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 144).

⁴⁷ “No pocas veces, las normas iusfundamentales son llamadas “principios. Desde luego, con mayor frecuencia se subraya El carácter de principios de las normas de derecho fundamentales de una manera no tan directa. Como habrá de mostrarse, esto se realiza cuando, por ejemplo, se habla de valores, de objetivos, de fórmulas abreviadas o de reglas de La **carga de La prueba**”. (...) Sin embargo, este tipo de caracterizaciones se mantienen, por lo general, a nivel de insinuaciones. Lo que falta es una distinción precisa entre reglas y principios y su utilización sistemática.” (ALEXY, Robert. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. Fernández Ciudad, S.L. Catalina Suárez, Madrid, 1997, p. 82).

⁴⁸ (...) los *principios* son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos em diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos.” (ALEXY, Robert. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. Fernández Ciudad, S.L. Catalina Suárez, Madrid, 1997, p. 86).

peso.⁴⁹ Já, em relação às regras, trata-se de normas que podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, deve-se fazer exatamente o que ela exige, nem mais, nem menos, porquanto contêm elas determinações no âmbito das possibilidades fáticas e jurídicas.⁵⁰ Resolve-se o conflito entre regras pela declaração de invalidade de uma delas ou pela introdução de uma causa de exceção em uma delas.⁵¹

Ronald Dworkin diferencia princípios e regras basicamente pela sua forma de aplicação. Enquanto as regras se aplicam da forma “tudo ou nada”, vale dizer, dado os fatos que preenchem a hipótese de uma regra, ela deve ser aplicada, porque é válida, caso contrário não deverá ser aplicada e, por isso, considerar-se-á inválida.⁵² Os princípios não apresentam consequências jurídicas automáticas quando eventualmente observada hipótese de sua aplicação.⁵³ Resolve-se o conflito entre os princípios pela dimensão de peso ou de importância, levando em conta, no caso, a força relativa de cada um.⁵⁴ É importante destacar que o próprio autor

⁴⁹ “Las colisiones de principios deben ser solucionadas de manera totalmente distinta. Cuando dos principios entran en colisión – tal como es el caso cuando según un principio algo está prohibido y, según otro principio, está permitido – uno de los dos principios tiene que ceder ante el otro. Pero, esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que en el principio desplazado haya que introducir una cláusula de excepción. Más bien lo que sucede es que, bajo ciertas circunstancias uno de los principios procede al otro. Bajo otras circunstancias, la cuestión de la precedencia puede ser solucionada de manera inversa. Esto es lo que se quiere decir cuando se afirma que en los casos concretos los principios tienen diferente peso y que prima el principio con mayor peso. Los conflictos de reglas se llevan a cabo en la dimensión de la validez; la colisión de principios – como sólo pueden entrar en colisión principios válidos – tiene lugar más allá de la dimensión de la validez, en la dimensión del peso.” (ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Fernández Ciudad, S.L. Catalina Suárez, Madrid, 1997, p. 89).

⁵⁰ “En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen *determinaciones* en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas es cualitativa y no de grado”. (ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Fernández Ciudad, S.L. Catalina Suárez, Madrid, 1997, p. 87).

⁵¹ “Un conflicto entre reglas sólo puede ser solucionado o bien introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inválida, por lo menos, una de las reglas.” (ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Fernández Ciudad, S.L. Catalina Suárez, Madrid, 1997, p. 88).

⁵² “A diferença entre princípio jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. (...) As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.” (DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério. Tradução e notas Nelson Boeira*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39).

⁵³ “Se a lista da exceções for muito longa, seria desajeitado demais repeti-la cada vez que a regra fosse citada; contudo, em teoria não há razão que nos proíba de incluí-las e quanto mais o forem, mais exato será o enunciado da regra. (...)”

Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas.” (DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério. Tradução e notas Nelson Boeira*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 40).

⁵⁴ “Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (...) aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um.” (DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério. Tradução e notas Nelson Boeira*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 42).

reconhece que a distinção nem sempre é clara, sendo que em algumas situações não se poderá perceber de que maneira deverá ser aplicada.⁵⁵

Humberto Ávila critica os modelos tradicionais de distinção entre regras e princípios pelo modo de aplicação e pela solução de conflitos. As regras nem sempre se aplicam no modo “tudo ou nada”⁵⁶ e podem, eventualmente, ser ponderadas,⁵⁷ ao contrário do que afirmam Dworkin e Alexy, o que prejudica a distinção de forma absoluta levada a efeito por eles.

Ávila refere que um dispositivo pode ter diferentes dimensões normativas, de regra, princípio ou postulado.⁵⁸ A distinção entre as espécies normativas se dá basicamente pelo fato de que as regras são imediatamente descritivas, porque estabelecem obrigações, permissões e proibições, preliminarmente decisivas e abarçantes, porque têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões e exigem uma correspondência lógica entre o conceito dos fatos e da norma e finalidade que lhes dá suporte. Já os princípios são normas imediatamente finalísticas, ou seja, determinam a realização de um fim juridicamente relevante, primariamente complementares e preliminarmente parciais, porque contribuem para a tomada da decisão, mas não geram uma solução específica, e exigem uma avaliação de correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária.⁵⁹

⁵⁵ “(...) quem conhece o direito norte-americano sabe que deve considerar a primeira frase como expressão de uma regra e a segunda como expressão de um princípio. Em muitos casos a distinção é difícil de estabelecer – é possível que não tenha estabelecido de que maneira o padrão deve funcionar; esse ponto pode ser ele próprio o foco da controvérsia.” (DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério. Tradução e notas Nelson Boeira*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 43/44).

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 44 e ss.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Obra citada*, p. 52 e ss.

⁵⁸ “ A dissociação entre as espécies normativas, sobre ser havida como hipótese de trabalho para o processo aplicativo, pode ser laborada em razão do seu significado frontal. Nesse sentido, o significado preliminar dos dispositivos pode experimentar uma *dimensão* imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado).” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 180).

⁵⁹ “As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. As regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser cumprida. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas cuja promoção gradual depende dos efeitos decorrentes da adoção de comportamentos a ela necessários. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.

4.5 As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto à justificação que exigem. A interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e a aplicação dos princípios demandam uma avaliação da

Ainda, como menciona o autor, existem normas que são utilizadas na solução de conflito entre princípios e regras, estruturando, pois, a aplicação concreta das regras e dos princípios, qualificando-se como metanormas, pois regem a aplicação de outros princípios e regras.⁶⁰ Luiz Felipe Silveira Difini propõe outra denominação para a norma que rege as colisões entre outros princípios e serve à definição, em cada caso concreto, do princípio prevalente. Ao tratar da norma que prevê a proibição de tributo com efeito de confisco, classificou-a como norma de colisão.⁶¹ O fato é que, em havendo eficácia e aplicação diferenciada, a metanorma, ou postulado, ou norma de colisão, não pode ser chamada de princípio. A distinção é importante, dado que, uma vez compreendida a norma de competência como regra, como princípio ou como metanorma, a eficácia e a aplicação serão diferenciadas.

Em suma, da doutrina de Alexy, Dworkin e Ávila se pode concluir a distinção para fins de estabelecer as premissas do trabalho levando em consideração o fato de que as regras são imediatamente descritivas de comportamentos (permitido, proibido e obrigatório) e geralmente (mas não sempre), se aplicam por subsunção. Os princípios estabelecem fins a serem atingidos e se aplicam precipuamente por meio de ponderação.⁶² Os postulados indicam a forma de aplicação de outras normas do sistema jurídico (princípios e/ou regras).

correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária.

4.6 As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como contribuem para a decisão. Os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão. Já as regras consistem em normas preliminarmente decisivas e abarcentes, na medida em que, a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões.” (ÁVILA. Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. págs. 180/181).

⁶⁰ “Especialmente porque os postulados não são normas imediatamente finalísticas, mas metódicas; não são normas realizáveis em vários graus, mas estruturam a aplicação de outras normas com rígida racionalidade, e não são normas com elevado grau de abstração e generalidade, mas normas que fornecem critérios bastante precisos para aplicação do Direito.” (ÁVILA. Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 123).

⁶¹ “Não se trata de regra, enquanto norma suscetível de aplicação por subsunção; nem do princípio no sentido mais estrito, enquanto norma que define um estado de coisas a ser buscado, na maior medida possível, mas sim de um princípio (como os de razoabilidade e proporcionalidade) *que incide sobre a aplicação de outros princípios*, constituindo instrumento para se encontrar a solução, no caso concreto, diante da ocorrência de *colisão entre aqueles princípios* que constituem mandamentos de otimização ou *prima facie*: em sintética e, a nosso ver, mais adequada denominação (pela sua referência à *função* da norma), diremos *norma de colisão*.” (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006. págs. 79/80).

⁶² A propósito: “quando se trata de conflitos de princípios, não basta e não é aconselhável uma solução simplesmente lógica. Com efeito, não se pode excluir um princípio e aplicar outro. É preciso

A distinção é importante como adiante se observará ao dispor acerca do caráter das normas constitucionais que autorizam a tributação e os critérios da competência, legalidade, capacidade contributiva e vedação ao efeito de confisco.

Considerada, pois, a distinção, é necessário agora mencionar em qual tipo de norma jurídica se enquadra a disposição que autoriza e limita as competências constitucionais, para, a partir daí, resolver a forma como se dá a interpretação.

2.3.2 Normas que definem a competência: regras

Feitas as considerações acerca da distinção, cumpre salientar que, das espécies de normas analisadas, aquela que define a competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos possui dimensão normativa de regra.

Analisando o texto constitucional e interpretando-o, inexiste outra conclusão senão a de que as normas que autorizam a instituição de tributos sobre aquelas hipóteses pré-determinadas pelo Texto Constitucional, bem como a grande maioria das limitações (e.g., imunidades)⁶³, são regras.

Definitivamente, ao autorizar a tributação, a Constituição Brasileira outorga uma permissão, ou seja, descreve um comportamento permitido e, por outro lado, um comportamento proibido ao deixar hipóteses fora da autorização para tributar. Não há como compreender tal disposição constitucional como se fosse um princípio, pois nada há que identifique um fim juridicamente relevante. Ao contrário, existe uma descrição do que é proibido e o que é permitido. Mesmo tomando por base o critério

compatibilizá-los.” (OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebíades de. *Estado e eficácia dos direitos fundamentais*. Revista do Direito de Santa Cruz do SUL n.º 11, jan/jul 1999, p. 54).

⁶³ A propósito: “É que não se pode ponderar as regras imunitórias. Vale dizer, não se pode admitir ponderação entre, por exemplo, solidariedade social (princípio) e imunidade recíproca (regra) ou dos templos de qualquer culto (regra), etc. A ponderação é inviável, na medida em que imunidade é regra e não pode ser flexibilizada em confronto com outro princípio. Ao contrário, ela está sujeita à subsunção: uma vez observada a hipótese de incidência da regra imunitória, ela se subsume à hipótese e se sujeita à consequência jurídica daí advinda. Não se pode, pois, cogitar de ponderação da imunidade, dada sua dimensão de regra que, como dito, define a competência constitucional para a instituição de tributos. Por isso, afirma-se que a norma imunitória constitucional tem dimensão de regra.” (STURTZ, Gabriel. *Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial*. In Luiz Felipe Silveira Difini (coord.) *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 134).

de Alexy para a distinção (aplicabilidade: subsunção e ponderação), a conclusão seria a mesma, posto que não se pode ponderar as normas que autorizam, por exemplo, a instituição de impostos sobre a propriedade, renda, serviços, etc. São disposições que estruturam o sistema tributário conferindo aos entes políticos o direito a tributar aqueles fatos.

Tais disposições não estão sujeitas à ponderação. Em outras palavras: não se pode admitir ponderação entre, por exemplo, solidariedade social (princípio) e possibilidade de tributação sobre serviço (art. 156 da CF) ou sobre a renda (art. 153 da CF) em cima de eventos que não se pode qualificar como acréscimo patrimonial ou prestação de serviço. A ponderação é inviável, na medida em que a autorização para a tributação é uma regra (pois descreve um comportamento e não um fim a ser atingido) e não pode ser flexibilizada em confronto com outro princípio. Prova disso é que, em uma ocasião em que a solidariedade social foi posta em debate em confronto com a norma autorizativa de competência tributária, o Supremo Tribunal Federal, calcado na segurança jurídica, rechaçou a hipótese de ponderação.⁶⁴ Tampouco se poderia considerar as normas que autorizam a tributação como normas de colisão ou metanormas, na medida em que não têm relação alguma com a definição alhures referida, porquanto não se prestam para orientar a aplicação de outras normas do sistema.

Tais normas, pois, não estão sujeitas à ponderação e, por isso, não podem ser qualificadas como princípios se tomada por base a classificação de Alexy e Dworkin. Também não se constituem em diretrizes para a solução de conflito entre princípios, de sorte que, por isso, pode-se afirmar categoricamente que não se trata de princípio, tampouco de postulados (ou normas de colisão). Ao contrário, como

⁶⁴ “Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais. O art. 195, não há a menor dúvida, atribui a toda a sociedade o financiamento, de forma direta e indireta, da seguridade social, fazendo-o, no entanto, em termos que têm como escopo maior a segurança na vida gregária. (...) Compreendo as grandes dificuldades de caixa que decorrem do sistema de seguridade social pátrio. Contudo, estas não podem ser potencializadas, a ponto de colocar-se em plano secundário a segurança, que é o objetivo maior de uma Lei Básica, especialmente no embate cidadão-Estado, quando as forças em jogo exsurtem em descompasso.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 166.772-9/RS, Recorrente: Abastecedora Tonolli Ltda e Outros, Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 12 maio 1994. Pub DJ 16 dezembro 1994. p. 716 e 723).

norma de estrutura⁶⁵ que é, disciplina um comportamento. Não se pode cogitar como ponderação das disposições previstas nos artigos da Constituição que autorizam o exercício do poder tributário sobre determinadas situações, dada sua dimensão de regra que, como dito, define a competência constitucional para a instituição de tributos, ou seja, imediatamente descreve um comportamento: permissão para a instituição do tributo e, ao mesmo tempo, proibição de instituição fora desta hipótese. Por isso, afirma-se que tais normas têm dimensão de regras jurídicas.

Nesse sentido, manifesta-se Humberto Ávila acerca da forma pela qual a Constituição Federal atribui aos entes federativos o poder de tributar que, segundo o autor, é exercido inequivocamente por meio de regras:

A Constituição Federal de 1988 (adiante CF/88) atribuiu poder de tributar aos entes federados por meio de regras de competência. Estas regras descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar. A respeito das regras de competência já decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao asseverar que o intérprete "...não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis".⁶⁶

Com efeito, tratando-se, inequivocamente, de regras que definem e limitam a competência para o exercício do poder tributário, vale agora estabelecer qual o critério de interpretação acerca do significado das regras de competência constitucionais, de forma a obter uma premissa importante para o desenvolvimento dos critérios de apuração da base de cálculo do ISS.

⁶⁵ "Com as assim chamadas "regras de estrutura", no entanto, a regulação das condutas fica na dependência da edição de outra norma cujo conteúdo é disciplinar a competência. Somente com o advento desta última, norma de competência (regra de estrutura), é que surgirá a norma de conduta dela derivada, regendo, então, diretamente os comportamentos interpessoais." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 139).

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise de Incidência. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. São Paulo: Dialética, nov 2005. p. 121.

2.3.3 Interpretação das regras de competência tributárias

Interpretar, como dito, é a atividade desempenhada pelo intérprete que, ao analisar o texto, obtém a norma jurídica.

Como, então, se extrai a norma que regula a competência tributária? Seja qual for o método interpretativo, prevalecem duas diretrizes básicas. A primeira é o elemento definidor: quando a própria Constituição estipula, certamente prevalece a definição por ela utilizada, dada sua supremacia.

Assim, a título exemplificativo, está determinado, na Constituição, que o contribuinte do ICMS pode ser aquele que não pratica operações mercantis (art. 155, § 2º, IX, a, da CF⁶⁷ com a redação dada pela EC 33/01). Ou seja, ela determina a incidência do ICMS na importação de bens por não contribuinte. Tal hipótese não era permitida, mas, após a declaração de inconstitucionalidade,⁶⁸ a Carta foi alterada (EC 33/01) de modo a permitir a tributação sobre a importação de bens (e não mercadorias) ainda que não fosse levada a efeito por contribuinte do imposto. Ou seja, a EC 33/01 definiu o contribuinte de forma a permitir tal incidência tributária. Então, a partir da vigência do novo Texto, a própria Constituição Federal equiparou tais operações àquelas realizadas por contribuintes, sujeitas, pois, à incidência do imposto, de sorte que as importações após a EC 33/01 e devidamente instituídas por legislação estadual,⁶⁹ tornam plenamente possível a exigência tributária em questão como corolário da nova definição constitucionalmente estabelecida.

⁶⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IX - incidirá também: sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

⁶⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 203.075-9/DF, Tribunal Pleno, Recorrente: Distrito Federal, Recorrido, Mario Trampetti, Voto Min. Maurício Corrêa, DJ 29 out 1999.

⁶⁹ Nesse sentido precedente jurisprudencial que decidiu pela impossibilidade de tributação ante a ausência de lei estadual instituidora do tributo: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE BEM POR NÃO CONTRIBUINTE APÓS A EC 33/01. AUSÊNCIA DE LEI ESTADUAL. A Constituição Federal tem competência para autorizar a tributação, e a Lei complementar para definir contribuinte, fato gerador e base de cálculo dos impostos (art. 146, III, a, da CF). A competência para instituir o tributo, mediante lei (art. 97 do CTN e art. 150, I, da CF) é do ente tributante. A redação original da CF, da LC 87/96 e, conseqüentemente, da Lei Estadual 8820/89 não embasavam a exigência de ICMS na importação por não contribuinte, conforme súmula 660 do STF. Após EC 33/01 e LC 114/02, foi autorizada a exação. Porém, a Lei Estadual 8820/89 manteve sua redação original até dezembro de 2008 (alteração promovida pela Lei Estadual 13099/2008) e, diante disso, não dá suporte à tributação sobre importação de bens para o ativo fixo realizada por não contribuinte neste período. Caso em que a importação ocorreu em março de 2008, quando inexistia lei estadual com fundamento de validade constitucional. Impossibilidade de constitucionalização superveniente de

Verifica-se, também, à guisa de exemplo, que o ouro (um metal) pode ser, por lei, definido como ativo financeiro para fins de incidência do IOF (art. 153, § 5º).⁷⁰ Da mesma forma, a pessoa física pode ser equiparada à pessoa jurídica (art. 149, § 3º).⁷¹ A Constituição, pois, tem autonomia para definir,⁷² respeitados os direitos e garantias fundamentais, cláusulas pétreas, etc. Quando ela estipula, como fez com a pessoa física (mas só para os fins propostos) e, no caso citado, equiparou a importação de bem por não contribuinte como operação sujeita ao ICMS, estas são as definições que devem prevalecer para o intérprete.

Isto confirma que, havendo definição na própria Constituição, ela prevalece. Este é o primeiro elemento interpretativo.

Porém, em muitos casos a Constituição não define, ela, por exemplo, autoriza tributar o faturamento, a renda, o serviço, mas não define expressamente tais vocábulos.

Aí prevalece a segunda diretriz interpretativa: o critério já estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal (a quem compete a guarda da Constituição, conforme art. 102, da CF) para fins de definição dessas normas, segundo o qual importa o conteúdo semântico da palavra utilizada no Texto Constitucional. De fato, sobre a Constituição da República Federativa do Brasil, com as suas nuances e peculiaridades, o órgão do Poder Judiciário que detém a competência para sua última interpretação, vem, há muito, definindo um critério para a obtenção de normas jurídicas previstas no seu Texto, o que formou uma jurisprudência constante, como menciona Karl Larenz.⁷³

norma, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal. NEGADO PROVIMENTO AO APELO E SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME, POR MAIORIA. VOTO VENCIDO. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70034674259, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 19/05/2010).

⁷⁰ Art. 153 Compete à União instituir impostos sobre:

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo, devido na operação de origem; alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação dos seguintes termos: I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; II – setenta por cento para o Município da origem.

⁷¹ Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada à pessoa jurídica, na forma da lei.

⁷² STURTZ, Gabriel. *Tributação do Comércio eletrônico: Análise da Incidência do ICMS*. Revista de Estudos Tributários n. 34, nov/dez, 2003, p. 21.

⁷³ “Toda ley necesita, por tanto, para resolver las dudas que se presenten, la “interpretación” del juez encargado de la aplicación. Mediante interpretación “correcta”, la mayoría de las dudas podrán

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, prevalece a vinculação ao conceito estabelecido no próprio Texto Constitucional, ou, caso não esteja previsto, o conceito utilizado no direito infraconstitucional vigente por ocasião da sua promulgação.⁷⁴ Prova disso é o caso em que o Tribunal decidiu acerca do conceito de faturamento para fins de tributação. Em não havendo definição na própria Constituição sobre o que seria o faturamento, incorporou ela a definição existente por ocasião da sua promulgação.⁷⁵ Sobre o caso, merece transcrição o seguinte trecho do RE n.º 390.840 que ratificou o critério interpretativo mencionado:

Dir-se-á que a Constituição, ao não definir faturamento, incorporou noção que dele se tinha à época. Na verdade incorporou uma das noções que dele à época se tinha. A Constituição poderia, mais do que incorporar, poderia ter contemplado uma *definição jurídica de faturamento*. Não o tendo feito, prevaleceu um dos entendimentos possíveis, aquele nos termos do qual receita bruta coincide com a noção de *faturamento* enquanto receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Poderia ter prevalecido outro.

(...) se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarda dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.⁷⁶

De igual forma, merecem atenção outras manifestações de significativa importância na decisão citada porque confirmam categoricamente o ponto de partida para uma interpretação segura das normas de competência da Constituição. Neste caso, especificamente, foi rechaçada a pretensão do legislador ordinário em

resolverse de tal forma que el resultado pueda ser considerado "certero". Pero, de cuando en cuando, se presentan "casos limite" en los que ni si quiera la interpretación más cuidadosa es capaz de proporcionar un resultado irreprochable. Lo que sea Derecho depende, entonces, de cómo deciden fácticamente los tribunales en tal caso. Sabido es que si se llega a formar una "jurisprudencia constante", es muy difícil disuadir de ella a los tribunales, incluso aunque se aporte la prueba de "incorrección normativa" (LARENZ, Karl. Metodología de la Ciencia Del Derecho. Ariel: Barcelona. 1966, p. 204).

⁷⁴ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise de Incidência. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. São Paulo: Dialética, nov 2005. p. 121.

⁷⁵ Brasil. Supremo Tribunal Federal: RE 390.840-5/MG, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 15 ago 2006.

⁷⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 390.840-5/MG, Tribunal Pleno, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Voto Min. Eros Grau, D.J. 15 ago 2006, p. 395/490/491.

equiparar receita ao faturamento para fins tributários, pois a definição da primeira não estava prevista no Texto Constitucional, ao passo que, em relação ao segundo, havia previsão. E, sendo o faturamento previsto, somente ele pode ser tributado, e não a receita. E a definição de faturamento era aquela incorporada ao ordenamento jurídico. Destacam-se as seguintes manifestações dos ministros Eros Grau e Celso de Mello, levadas a efeito no julgado em questão:

Ao outorgar à União competência para instituir contribuição social sobre o *faturamento*, o constituinte originário indicou-lhe desde logo, de modo expresse, o fato gerador (hipótese de incidência) e a base de cálculo possíveis, interditando *ipso facto* à lei subalterna alargar ou burlar tais limites mediante subterfúgios linguísticos ou conceituais, como, p. ex., alteração dos significados normativos incorporados pela Constituição.⁷⁷

(...) **não se releva lícito**, à União Federal, **antes do advento** da EC 20/98, **modificar**, mediante atividade de caráter meramente legislativo (**Lei nº 9.718/98**), a base de cálculo que, **até então**, achava-se constitucionalmente **restrita** ao faturamento (**CF**, art. 195, I, em sua redação original), **vale dizer**, à receita derivada da venda de bens **e/ou** da prestação de serviços, **afastada**, em consequência, a possibilidade jurídica de ampliação, **em sede legal**, da base imponible, para, nesta, **incluir-se**, como **indevidamente** o fez o legislador ordinário, **a totalidade das receitas** da pessoa jurídica. (...) **É que** a União Federal **não poderia dispor**, em sede de legislação meramente ordinária, **considerando o que prescreve** o art. 110 do Código Tributário Nacional, **sobre conceito** já definido no plano do direito privado.⁷⁸

Como se observa, o critério utilizado pelo Supremo Tribunal Federal caminha no sentido de que as normas constitucionais merecem interpretação que dê prevalência ao conteúdo semântico da palavra, especialmente ao conceito infraconstitucional incorporado pela Carta Magna.

Seguindo por este norte, os exemplos são inúmeros.

O Tribunal, ao examinar a possibilidade de tributação pelo imposto de renda sobre a remessa de juros para o exterior, ainda sob a égide da Constituição anterior, já acenava que a interpretação das normas de competência tributárias previstas na Constituição não poderiam ter o seu significado semântico alterado pelo intérprete

⁷⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 390.840-5/MG, Tribunal Pleno, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Voto Min. Eros Grau, D.J. 15 ago 2006, p. 410.

⁷⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 390.840-5/MG, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Voto Min. Celso de Mello, D.J. 15 ago 2006, p. 453/454.

ou pela legislação ordinária. É importante destacar os votos dos Ministros Oswaldo Trigueiro e Luis Galotti (vencidos naquela oportunidade), no RE n.º 71.758, que fixaram balizas para uma interpretação constitucional efetiva que posteriormente serviria de norte ao Tribunal. Sem dúvida, extrai-se dos votos proferidos⁷⁹ a lição de que o poder tributante não pode mudar a essência das coisas, não pode mudar o sexo das pessoas, assim como não pode chamar de compra o que não é, chamar de importação o que não é, chamar de renda o que não é,⁸⁰ enfim, não é admitida modificação das definições utilizadas pela Constituição para estabelecer as competências tributárias.

Seja qual for o motivo, não prevalece qualquer tipo de argumento de necessidade arrecadatória, ou de permitir a ponderação de uma regra de competência em face da solidariedade social ou dignidade da pessoa humana (o que, em outras palavras, significa aumento de arrecadação), dada a dimensão normativa de regra que permite (e proíbe) o exercício da competência tributária.⁸¹

Ratificando tal raciocínio interpretativo, o Supremo Tribunal Federal, ao definir o significado da expressão “folha de salários”, excluiu da possibilidade de tributação pela contribuição previdenciária os valores referentes a pagamentos efetuados a

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal: RE 71758/Guanabara, Tribunal Pleno, Voto do Ministro Luis Galotti, DJ 29 agosto 1973, págs. 357/358: “Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição. (...) Mas dizer que despesa é renda jamais ocorreu a ninguém, nem poderia ocorrer, por contrariar a essência das coisas. E isto, penso eu, a lei não pode fazer, como não pode mudar o sexo das pessoas, conforme foi dito na relação ao todo-poderoso Parlamento da Grã-Bretanha. Restaria a possibilidade de se considerar a existência, no caso, de outro imposto, que não o de renda, mas, para isso, a lei teria que criar esse outro imposto, com a respectiva alíquota, o que não fez.”

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal: RE 71758/Guanabara, Tribunal Pleno, Voto do Ministro Oswaldo Trigueiro, DJ 29 agosto 1973, págs. 307/308: “Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como dia o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito. Para bem aplicar a Constituição, o Poder Judiciário tem que fazer que de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que o imposto de renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda, do mesmo modo que não se pode aceitar a incidência do imposto de importação sobre mercadoria que não entrou no país, nem o de exportação, sobre produtos que daqui não saíram.”

⁸¹ A propósito: “Essa opção pela atribuição de poder por meio de regras implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever. Ampliar a competência tributária com base nos princípios da dignidade humana ou da solidariedade social é contrariar a dimensão normativa escolhida pela Constituição.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 159).

administradores e autônomos. Entendeu, a Corte, que o Texto Constitucional de 1988 havia incorporado o conceito de salário previsto na legislação trabalhista, daí porque não poderia o legislador ordinário equiparar tais pagamentos ao vocábulo “salário” e, por tal motivo, os pagamentos realizados aos autônomos e aos administradores não estavam sujeitos à incidência da contribuição previdenciária:

(...) De início, lanço a crença na premissa de que o conteúdo político de uma Constituição não pode levar quer ao desprezo do sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de esmerada linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que as revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos pretórios.

(...) A partir de 1988, com a previsão explícita e fechada sobre a incidência das contribuições devidas pelos empregadores, considerados o faturamento, o lucro e a folha de salários, a introdução de uma nova contribuição somente poderia vir à balha pelo mecanismo imposto em face de remissão do § 4º artigo 195 ao artigo 154, inciso I. Ao legislador estava vedado dispor, via diploma ordinário, sobre a matéria.

Desse modo, não se pode entender como subsumida à noção de “**folha de salários**” qualquer remuneração paga por serviços que não se originem da execução de um contrato individual de trabalho. A expressão constitucional “**folha de salários**” reveste-se de sentido técnico e possui significado conceitual que não autoriza a sua utilização em desconformidade com a definição, o conteúdo e o alcance adotados pelo Direito do Trabalho.⁸²

Outro não foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao decidir acerca da possibilidade de incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Em não havendo uma definição específica na CF, concluiu o Tribunal que o conceito infraconstitucional de serviço utilizado no Texto era aquele previsto no Código Civil, o que pressupõe necessariamente uma obrigação de fazer, ao contrário da locação de bens móveis que se qualifica como uma obrigação de dar. Baseado nisso, não poderia o legislador ordinário pretender tributar como se serviço fosse aquilo que não pode ser conceituado como tal. Em outras palavras, não poderia tributar pelo ISS hipótese que não integra o conceito de serviço, que pressupõe o “fazer”. Nesse sentido, tem-se a decisão:

⁸² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 166772-9/RS, Tribunal Pleno, Recorrente: Abastecedora Tonolli Ltda. e Outros, Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, Rel. Min. Marco Aurélio, 16 dez 1994, págs. 715, 724 e 736.

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvida na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.⁸³

Em outra oportunidade, o Tribunal foi provocado a decidir acerca da possibilidade de incidência do ICMS na importação de bens por pessoa que não era contribuinte. A Corte entendeu que a pretensão de tributação não seria admitida porque subvertia os conceitos de contribuinte, estabelecimento e de mercadoria incorporados previamente ao Texto Constitucional:

4. Desse modo, é de fundamental importância que se busque interpretar os princípios gerais de direito privado, para pesquisar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos utilizados pela Constituição Federal que, por estarem prescritos na legislação comum, não podem ser alterados pela legislação tributária (CTN, artigos 109 e 110).

5. Com efeito, são hipóteses de incidência do ICMS a operação relativa à circulação e à importação de mercadorias, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No ponto, o termo **operação** exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo **circulação** é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não de simples movimentação física do bem, e à expressão **mercadoria** é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com frequência e habitualidade.

6. (...) A expressão **estabelecimento** tem o mesmo sentido do que lhe confere o Código Comercial (C. Com., artigo 1º, III, 2ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo de comércio

7. Fixadas essas permissas, há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerceu atos de comércio de forma constante nem possui "**estabelecimento destinatário da mercadoria**", hipótese em que, a teor do disposto no artigo 155, IX, alínea "a", da Constituição Federal, o tributo seria devido ao Estado da sua localização (RE nº 144.660 – RJ, Pleno, redator para o acórdão Min. ILMAR GALVÃO, DJU 21.11.97).

(...) 10. A toda evidência, pessoa física, como é o caso dos autos *de carne e osso*, não é pessoa jurídica para se transformar em estabelecimentos destinatários de mercadoria!⁸⁴

⁸³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Recorrente: Ideal Transportes e guindastes Ltda., Recorrido: Prefeitura municipal de Santos, Voto do Min. Marco Aurélio, D.J. 25 maio 2001, p. 705.

⁸⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 203.075-9/DF, Tribunal Pleno, Recorrente: Distrito Federal, Recorrido, Mario Trampetti, Voto Min. Maurício Corrêa, DJ 29 out 1999, págs. 402,403 e 404.

Logo, dos exemplos citados, parece não restar dúvida acerca do critério utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para interpretar vocábulos não expressamente definidos pela própria Constituição.

Este raciocínio está positivado no Código Tributário Nacional, que no seu artigo 110⁸⁵ determina a impossibilidade de alteração dos conceitos utilizados pela Constituição para fins de competência tributária. Sobre este dispositivo, já se referiu:

O conceito de direito privado utilizado pela Constituição Federal não poderá ser alterado pela lei tributária, por exemplo, os conceitos de 'propriedade', 'transmissão' e 'serviço' não podem ser alterados pelo legislador ordinário a ponto de estarem sendo tributados, respectivamente, a 'posse' (para fins de IPTU), a 'promessa de compra e venda' (para o ITBI) e a 'locação' (para o ISS). Se assim não fosse, estaria possibilitado ao legislador ordinário alterar a própria Constituição.⁸⁶

Na verdade, o dispositivo nem precisaria existir, pois a própria supremacia constitucional impede que uma regra de competência seja subvertida pelo legislador ordinário, como de fato reconheceu o Supremo Tribunal Federal nos exemplos alhures mencionados. Jamais seria admitido, pois, ampliar a competência tributária mediante alteração da legislação infraconstitucional por necessidades arrecadatórias ou qualquer outro motivo, dada a impossibilidade de ponderação, como já destacado alhures. O art. 110 do CTN, então, diz o óbvio.

Por conseguinte, pode-se afirmar que o direito tributário possui suas raízes nas normas constitucionais que outorgam competência para os entes federativos exigirem os tributos respectivos. Tais normas configuram-se como regras e são interpretadas de forma a preservar o seu conteúdo semântico, desautorizando-se argumentos de necessidade arrecadatória, como refere Ávila,⁸⁷ ou eventual interpretação econômica dos fatos jurídicos tributários, na lição de Becker.⁸⁸

⁸⁵ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁸⁶ STURTZ, Gabriel. *Tributação do Comércio eletrônico: Análise da Incidência do ICMS*. Revista de Estudos Tributários n. 34, nov/dez, 2003, p. 5.

⁸⁷ "A conjugação desses fatores conduz à prevalência dos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os meramente práticos. Essas regras de prevalência são decisivas para a interpretação dos limites à instituição de contribuições. Isso porque estabelecem que argumentos meramente

Portanto, de toda esta análise, pode-se afirmar que a Constituição Federal, ponto de partida para a solução de qualquer questão tributária autoriza, por meio das regras de competência, a instituição de tributos.

A interpretação das regras de competência se dá priorizando os elementos linguísticos e o conceito consagrado na legislação infraconstitucional por ocasião da promulgação da CF ou o próprio conceito estabelecido nela, sendo desautorizada a ponderação e a interpretação econômica.

Não se pode olvidar que a Carta Magna, por ser a norma fundamental do Estado, do direito tributário e das suas competências, possui o condão de estabelecer os critérios e limites em que a relação jurídica entre fisco e contribuinte necessariamente deve se pautar. Por este motivo, a partir dela é que se fixam as diretrizes propostas neste trabalho e sua forma de aplicação.

Estabelecidas estas premissas, cumpre então adentrar o campo próprio do direito tributário, especificamente no que diz respeito ao fato gerador, como se passa a considerar. Até porque este será um elemento de suma importância para a definição da base de cálculo do ISS.

práticos, como são os argumentos relacionados à necessidade de aumentar a arrecadação ou à importância do financiamento da saúde, não poderão prevalecer sobre os argumentos linguísticos e sistemáticos, como são aqueles que se deixam reconduzir à estrutura do Sistema Tributário Nacional e às regras de competência.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 161).

⁸⁸ “A doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida (sustentada por K. BALL, J. HEIN, W. MERK, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, E. VANONI, D. JARACH, B. GRIZIOTTI, L. TROTABAS), também chamada “construtiva”, o que na verdadeira realidade faz a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o “direito” e ficam apenas com o “tributário.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 117/118).

3 FATO GERADOR DO ISS

3.1 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para determinar critérios a fim de chegar a uma conclusão acerca da base de cálculo do ISS, é de suma importância a análise do fato gerador da obrigação tributária.

Como referido anteriormente (capítulo 2.3.2), a Constituição Federal autoriza, por meio das regras de competência, a instituição de tributos. A interpretação das regras de competência se dá priorizando os elementos linguísticos e o conceito consagrado na legislação infraconstitucional, por ocasião da promulgação da CF. A dimensão normativa dos dispositivos que autorizam a tributação é de regra, dado o seu caráter imediatamente descritivo de comportamento (permissão de instituição do tributo e proibição de instituição sobre o que não está autorizado).

A partir do asseverado, cumpre salientar que o Código Tributário Nacional, que possui status de lei complementar⁸⁹ disciplinadora das normas gerais em matéria tributária, como exigido pela Constituição Federal (art. 146, III), conceitua o fato gerador da obrigação principal como a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”⁹⁰

O Código utiliza o mesmo conceito para a hipótese abstratamente descrita e para o fato concreto que, numa relação de subsunção, eventualmente se enquadraria nela, considerada a estrutura da regra jurídica (antecedente e

⁸⁹ A propósito: “Como o CTN justamente “institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”, o que, quando de sua promulgação, podia ser validamente feito por lei ordinária, mas, a partir da vigência da Constituição de 1967, passou a ser matéria reservada à lei complementar, o CTN foi recepcionado com eficácia de lei complementar e só por lei complementar poderá ser alterado, pois só ela agora pode dispor sobre a matéria por ele versada. Assim, torna-se irrelevante e meramente terminológica a discussão sobre se o CTN “tornou-se” lei complementar ou não: o certo é que *tem eficácia de lei complementar* e só por lei complementar pode ser alterado”. (DIFINI. Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*, 4º ed, 2008, p. 131).

No mesmo sentido: “Vimos acima, que o Sistema Tributário Nacional, previsto constitucionalmente, tem suas normas gerais estabelecidas em lei complementar. E, a mais importante das leis complementares é o Código Tributário Nacional. Na verdade, o Código Tributário Nacional foi aprovado na forma de lei ordinária, a lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, publicada no Diário Oficial da União de 27 de outubro de 1966, retificada em 31 de outubro de 1966. Por força do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967 passou a denominar-se Código Tributário Nacional.” (CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. *Direito Tributário*. BERNI, Mauricio Batista (org.). Porto alegre: Síntese, 2000, p. 16).

⁹⁰ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

consequente).⁹¹ Ele trata de hipótese e do acontecimento como se fossem a mesma coisa, quando na verdade não o são. Por exemplo, o CTN trata a expressão fato gerador como a hipótese normativa nos artigos 4º, 16, 114.⁹² Entretanto, a mesma expressão foi utilizada não como hipótese, mas sim como acontecimento concreto nos artigos 105, 113, §1º, 144.⁹³ Como leciona José Eduardo Soares de Melo, “a materialidade de qualquer tributo é rotulada, na legislação, como fato gerador da obrigação tributária, embora se compreenda na referida expressão tanto a situação hipotética (previsão legal), como a situação fática (acontecimento real).”⁹⁴

Alfredo Augusto Becker já criticava o conceito de fato gerador e falava em hipótese de incidência da regra jurídica, expressão que melhor conceitua o antecedente (ou hipótese) da norma:

CONCEITO DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (“fato gerador”, suporte fático, “fattispecie”, “Tatbestand”). NÃO É ESPECIFICIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO. – Escolheu-se a expressão *hipótese de incidência* para designar o mesmo que outros autores denominam de “suporte fático” ou “Tatbestand” ou “fattispecie” ou “hecho imponible” ou “presupposto del tributo” ou “fato gerador”. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, *antes*,

⁹¹ “Com fundamento nesta colocação exposta por Carlos Cossio, que coincide substancialmente com a adotada por Hans Kelsen, fica a norma jurídica sobremodo simplificada. Seja ela a perinorma, que estabelece a providência sancionadora da ordem jurídica (norma primária de Kelsen) para os casos em que se não verifique a prestação fixada em endonormas, sejam essas últimas, isto é, aquelas que expressam os deveres jurídicos que o Estado pretende ver cumpridos, no tempo e na forma que estipula (normas secundárias de Kelsen), a verdade é que ambas terão a mesma estrutura lógica: uma hipótese, à qual se associa uma consequência.” (CARVALHO, Paulo Barros, *Teoria da Norma Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998. p. 48).

⁹² “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

“Art. 16 Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

“Art. 114 Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

⁹³ “Art. 105 A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116”.

“Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 3º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

“Art. 144 O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

⁹⁴ MELO, José Eduardo Soares. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3ª Ed., São Paulo: Dialética. 2003, p. 33.

tenha ocorrido a *incidência* da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.⁹⁵

Cumpra destacar que, ao enfatizar a hipótese da norma jurídica, o clássico tributarista brasileiro demonstrou que a fenomenologia do fato gerador (hipótese de incidência da norma jurídica), não é especificidade do Direito Tributário, mas sim das regras jurídicas em geral:

A fenomenologia do “fato gerador” (hipótese de incidência, suporte fático, etc.) não é especificidade do Direito Tributário e nem do Direito Penal, pois toda e qualquer regra jurídica (independente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional, etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (“fato gerador”, suporte fático, etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à realização desta hipótese de incidência.⁹⁶

Coube a Geraldo Ataliba precisar de forma minuciosa a diferença entre o fato gerador como hipótese e o fato gerador como acontecimento concreto previsto na hipótese:

18.4 A doutrina tradicional, no Brasil, costuma designar por fato gerador tanto aquela figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contida na lei – como o próprio fato concreto que, na sua conformidade, se realiza, *hic et nunc*, no mundo fenomênico.

Ora, não se pode aceitar essa confusão terminológica, consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome.

Não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. Por isso parece errado designar tanto a previsão legal de um fato, quanto ele próprio, pelo mesmo termo (fato gerador).

18.4.1 Tal é a razão pela qual sempre distinguimos estas duas coisas, denominando “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.⁹⁷

⁹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 288

⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 289.

⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2000. p. 54

Como se observa, a expressão fato gerador é criticada pela doutrina por ser ambígua, embora tanto a Constituição Federal como o Código Tributário Nacional tenham a consagrado. A propósito, vale citar a manifestação de Paulo Caliendo:

A expressão “fato gerador” tem sua gênese no estudo de Gaston Jéze publicado no Brasil em 1945. Sua adoção foi imediata pela melhor doutrina nacional e apesar dos consistentes ataques às suas impropriedades e imprecisão terminológica trata-se de um termo consagrado na legislação (CTN e CF/88) e na doutrina.

A expressão é ambígua porque tanto pode se referir à descrição hipotética da norma (p. ex: “auferir renda”) quanto ao evento concreto que satisfaz a previsão normativa (p. ex: “João auferiu renda”). Trata-se de um conceito impreciso, visto que não permite a distinção necessária entre a classe de fatos jurídicos previstos nas normas gerais e abstratas e o fato jurídico que compõe a norma individual e concreta.⁹⁸

Paulo de Barros Carvalho refere-se ao fato gerador como hipótese tributária e ao fato jurídico tributário⁹⁹ e consagra a expressão regra-matriz de incidência tributária (RMIT), para descrever a fenomenologia da incidência e o dever de recolhimento do tributo emergente desta situação.¹⁰⁰ A RMIT é composta por uma hipótese que contém os critérios material, espacial e temporal, e uma consequência que possui critérios pessoal e quantitativo, pela qual se exhibe a norma padrão de incidência tributária:

⁹⁸ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. Da possibilidade ou não da incidência de ISS sobre os serviços bancários listados em lei municipal, sem a previsão literal na LC 56/87 (Parecer). Revista Jurídica Tributária, n.º 8, jan/mar 2010, p. 206.

⁹⁹ “Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência. Opinamos por *hipótese tributária*, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções.

A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar *fato jurídico tributário*. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 244).

¹⁰⁰ “Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u’a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súbitos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) *obrigada* a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever-ser* modalizado.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 343).

Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.¹⁰¹

Foi da mesma forma que a estrutura lógica da norma jurídica, da tributária inclusive, foi explicada por Adão Cassiano:

As normas em geral e, em particular, as tributárias, em sua estrutura lógica, são compostas de duas partes, a “hipótese de incidência” e a “consequência jurídica”.

Na hipótese estão descritos os fatos aos quais se liga o dever jurídico. Na consequência está o dever jurídico e seu conteúdo, que é a própria obrigação tributária, a prestação devida.

A hipótese de incidência é constituída pela descrição que delinea os fatos tidos por tributáveis (aspecto material), escolhidos dentro do universo dos fatos econômicos; precisa o momento em que eles acontecem (aspecto temporal); define as pessoas neles envolvidas (aspecto pessoal); e esclarece o local onde eles (os fatos) ocorrem (aspecto espacial).

Na consequência jurídica encontra-se o dever com a descrição de seu conteúdo.¹⁰²

Das lições doutrinárias, pois, extrai-se que a estrutura da regra jurídica tributária prevê uma hipótese e uma consequência. Daí se concluir que mesmo tendo o Código Tributário Nacional utilizado, como dito acima, a mesma expressão para designar a hipótese normativa e o acontecimento que nela se enquadraria para fins de incidência tributária, o fato é que há uma significativa diferença entre ambas.

Uma representa hipótese, outra é um fato que poderá ou não se enquadrar na hipótese normativa. Ocorrida a subsunção do evento à hipótese, extrai-se, a partir daí, a consequência respectiva que, no caso do direito tributário, é a relação jurídica estabelecida entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (via de regra, o dever de recolhimento do tributo).

Uma coisa é, por exemplo, a situação hipotética de alguém ser proprietário de um imóvel (art. 32 do CTN) localizado na zona urbana do Município (art. 32, § 1º, do

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 239.

¹⁰² CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. *Direito Tributário*. BERNI, Mauricio Batista (org.). Porto alegre: Síntese, 2000, p. 45.

CTN) para fins de configuração do fato gerador do IPTU. Outra coisa é a situação concreta de “Paulo” ter a propriedade do imóvel urbano com 300 metros quadrados dentro da zona urbana do Município. Agora se cogita do fato concreto, ao passo que anteriormente se tratava de uma hipótese. Aquele (o fato) se enquadrou nesta (hipótese) fazendo surgir, assim, a relação jurídica tributária (dever de recolher o IPTU).

Da mesma forma, a entrada de mercadorias estrangeiras no país, prevista no CTN como fato gerador de imposto (art. 19, do CTN), configura a hipótese normativa de uma regra e não um fato específico em si. Este só acontecerá quando, por exemplo, o bem importado efetivamente entrar no território nacional mediante desembaraço aduaneiro.¹⁰³

Muitos outros exemplos poderiam ser referidos. Vê-se, pois, a nítida diferença entre o fato gerador “hipótese” e o fato gerador “acontecimento.” Um evento pode ou não se enquadrar na hipótese normativa da regra tributária. Uma vez enquadrado plenamente, considerada a materialidade, o tempo e o espaço, está-se a tratar de um fato gerador da obrigação tributária (conforme define o CTN) e é efetivada, então, a relação jurídica entre o sujeito ativo e o passivo.

Levadas a efeito estas considerações, cumpre salientar que, num primeiro momento, interessa ao presente estudo o fato gerador como hipótese, porquanto, como visto, do estudo da hipótese se analisará a possibilidade de subsunção de um fato a ela e, conseqüentemente, a existência ou não da relação tributária entre o sujeito ativo e o passivo. E dentro desta hipótese existem aspectos, critérios ou núcleos que definem a materialidade da situação prevista na regra de incidência tributária.

Alfredo Augusto Becker mostrou a dissecação da hipótese de incidência¹⁰⁴ em núcleo e elementos adjetivos, de sorte que, uma vez ocorrida a materialidade

¹⁰³ A propósito, decidiu o Supremo Tribunal Federal: “Ora, o fato gerador do imposto de importação é a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19), certo que, na forma do art 23 do Dec.-Lei 37/66, tratando-se de mercadoria despachada para consumo, o fato gerador considera-se ocorrido na data do registro na repartição aduaneira competentes, da declaração apresentada pelo importador.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n.º 225.602-8/CE, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, Recorrente: União Federal, Recorrida: Destilaria Baía Formosa S/A, DJ 06 abril 2001, p. 1322).

¹⁰⁴ “A dissecação de tóda e qualquer hipótese de incidência mostra que ela se compõe de um único núcleo e de um ou mais *elementos adjetivos* e que ela sòmente poderá se realizar na época e no espaço que foram previstos pelas *coordenadas de tempo e lugar*. Por esta razão, ao se interpretar a lei, no momento em que se procura determinar a estrutura lógica da regra jurídica contida naquela fórmula literal legislativa, o intérprete deverá, em primeiro lugar, investigar a *composição* da

prevista no núcleo dentro de coordenadas de tempo e de lugar, ter-se-ia a relação jurídica tributária. O núcleo seria o elemento mais importante da hipótese de incidência, pois permite distinguir as diferentes naturezas dos negócios jurídicos, conferir o gênero jurídico do tributo e determinar sua base de cálculo:

É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere o gênero jurídico ao tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo.¹⁰⁵

Paulo de Barros Carvalho leciona que, dentro da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, há um critério material, uma referência a um comportamento de uma pessoa¹⁰⁶ no tempo e no espaço melhor explicitada por um verbo e um complemento que definem o núcleo da hipótese normativa respectiva.¹⁰⁷

Geraldo Ataliba separa, como alhures mencionado, a hipótese de incidência do fato imponible, havendo, na primeira, aspectos material, espacial, temporal e pessoal. O mais importante aspecto da hipótese de incidência é o material, pois lhe dá a substância essencial, permitindo sua caracterização e individualização, de modo a fixar a espécie tributária a que o tributo pertence:

41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

hipótese de incidência e, nesta composição, saber distinguir: o *núcleo* e seus *elementos adjetivos*, bem como as *coordenadas de tempo* e *as de lugar* que condicionam a realização, no tempo e no espaço, da hipótese de incidência. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 298).

¹⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 298.

¹⁰⁶ “Cuidemos, de início, do critério material. Nele, há referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo (critérios espacial e temporal).” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 253).

¹⁰⁷ “O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de ser delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 255).

41.2 É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para a fixação da subespécie em que ele se insere.¹⁰⁸

Assim, por exemplo, o aspecto material do imposto de importação é a efetiva entrada da mercadoria no território nacional. No IPTU, o aspecto material seria a propriedade do imóvel; no ICMS, a operação de circulação de mercadoria ou serviço; no ISS, a prestação do serviço, no ITCD, a doação ou a transmissão *causa mortis*; na COFINS, a obtenção da receita; e assim por diante.

Aqui se adentra num ponto importante: de onde surgem estas constatações, ou, em outras palavras, de onde emanam os aspectos materiais da hipótese de incidência? Como se sabe que o núcleo da hipótese de incidência do ICMS é a operação de circulação de mercadoria, e a do ISS é a prestação do serviço? É a partir da Constituição Federal, como se pretende esclarecer no tópico que segue.

3.2 O FATO GERADOR E A REGRA DE COMPETÊNCIA PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO

Como visto (capítulo 3.1), na hipótese normativa que define o fato gerador da obrigação tributária há um fator determinante, o aspecto material que, conforme abalizada doutrina, possui suma importância para a definição do tributo e descreve substancialmente o suporte da hipótese de incidência.¹⁰⁹

Também foi referido anteriormente que a Constituição Federal autoriza a instituição de tributos por meio das regras de competência (capítulo 2.3.2). Ao permitir que a União possa instituir tributos sobre a renda, propriedade rural, importação, exportação (art. 153), faturamento, lucro, folha de salários (art. 195), etc., que os Municípios possam instituir tributos sobre os serviços, propriedade,

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2000, págs. 106/107

¹⁰⁹ A terminologia de Geraldo Ataliba é a mais generalizada pela doutrina, de sorte que será referida no decorrer do trabalho. A propósito: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 193.

transmissão de bens imóveis (art. 156), custeio da iluminação pública (art. 149-A) e custeio da previdência (art. 149, § 1º), que os Estados possam instituir tributos sobre operações de circulação de mercadorias e serviços, transmissão causa mortis ou doação, propriedade de veículos automotores (art. 155), e custeio da previdência (art. 149, § 1º), o Texto Constitucional confere à pessoa política respectiva os poderes para tributar aquelas situações previstas.

Mas o que são tais situações? Ora, são os aspectos materiais da hipótese de incidência da regra que suporta a relação jurídica tributária. É definindo os aspectos materiais da hipótese de incidência da regra jurídica tributária que a Constituição atribui as competências para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A matéria já foi adiantada em tópico anterior (capítulo 2.3.3) quando se tratou da interpretação das regras de competência constitucionais. Por exemplo, no Recurso Extraordinário n.º 390.840, que versava sobre a contribuição social sobre o faturamento, o Supremo Tribunal Federal, para chegar àquela conclusão (no sentido de que a tributação seria sobre o faturamento, e não sobre a receita bruta) considerou que a Constituição Federal indica o aspecto material da hipótese de incidência do tributo (como se observa no voto do Min. Cezar Peluso no julgado referido).¹¹⁰ Outro não foi o raciocínio do Tribunal para, no também já referido Recurso Extraordinário n.º 116.121, declarar a inconstitucionalidade da locação de bens imóveis, porquanto tal situação não estava contida na hipótese de incidência do ISS.¹¹¹

¹¹⁰ “Essas são as razões por que a competência tributária prevista na Constituição indica desde logo o *fato gerador* (hipótese de incidência) e a *base de cálculo* possíveis para instituição dos tributos, chegando a Constituição a dispor de forma expressa, no art. 145, § 2º, que “*as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”. (...)

Consoante observação de **GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO**, o constituinte originário apontou para a base de cálculo da contribuição e fixou-lhe, indiretamente, o aspecto material da hipótese de incidência, de tal modo que o montante sobre o qual incidirá o tributo será o valor do *faturamento*, e o *fato gerador* serão as operações que o produzam:

“Sempre, pois, que a linguagem da lei – frequentemente imprecisa, inadequada, superficial, reduzida – aludir a uma suposta incidência sobre essa medida econômica do fato gravado, não se iludirá nem se confundirá o intérprete: entenderá – isto sem dificuldade – que, aí, o que se tributa é o próprio fato, por cuja realização se manifesta essa grandeza numérica”. (...)

Ao outorgar a União competência para instituir contribuição social sobre o *faturamento*, o constituinte originário indicou-lhe desde logo, de modo expresso, o fato gerador (hipótese de incidência) e a base de cálculo possíveis, interditando *ipso facto* à lei subalterna alargar ou burlar tais limites mediante subterfúgios linguísticos ou conceituais, como, p. ex., alteração dos significados normativos incorporados pela Constituição”. (RE 390.840-5/MG, STF, Tribunal Pleno, Voto Min. Cezar Peluso, D.J. 15 ago 2006, págs. 390/391 e 410).

¹¹¹ “Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo.

Sem dúvida alguma, o fato gerador da obrigação tributária, vale dizer, a situação que autoriza a cobrança do tributo (hipótese de incidência tributária), está, e nem poderia ser diferente, estabelecido na Constituição Federal.

É da interpretação do Texto Constitucional que se retira o aspecto material da hipótese de incidência de um determinado tributo. Como visto, a Carta Magna estabeleceu por meio de regras de competência, as circunstâncias que podem ser sujeitas à tributação e estas são plenamente identificáveis por meio do estudo do aspecto material da hipótese de incidência.

Geraldo Ataliba é categórico ao afirmar que o aspecto material, o mais importante da hipótese de incidência, se extrai da Constituição Federal. Para o autor, a Constituição, quando autoriza tributar operações de circulação de mercadoria, indica o aspecto material que pressupõe a troca da sua titularidade.¹¹² Da mesma forma, quando a Constituição define a possibilidade de tributação sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III), está na verdade determinando o aspecto material da hipótese de incidência do imposto de renda. No mesmo sentido, quando concede aos Municípios a possibilidade de tributação sobre serviços de qualquer natureza (art. 156, III), está, em outras palavras, apontando o aspecto material da hipótese de incidência do imposto em questão.

De fato, como ensina Roque Carrazza, da partilha constitucional prevista nas suas regras de competência é que se extrai o aspecto material de cada hipótese de incidência tributária:

Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços.” (RE 116.121-3/SP, STF, Tribunal Pleno, Voto Min. Marco Aurélio, D.J. 25 maio 2001, p. 702).

¹¹² “A identificação do tipo de imposto depende da rigorosa e criteriosa análise dos termos empregados pelo legislador – primeiramente o constituinte – para estruturar a h.i. no seu aspecto mais decisivo: o material. Tomemos como exemplo o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias), imposto sobre operações mercantis e certos serviços.

58.7 A consistência material da h.i. é dada de forma bastante restritiva pelo próprio texto constitucional (art. 155, I, “b”). Cingir-nos-emos à materialidade da operação mercantil (já que o ICMS é a combinação de dois impostos de naturezas diversas, não combináveis entre si).

É: a) prática (não por qualquer um); b) por quem exerce atividade mercantil; c) de operação jurídica (não qualquer uma); d) mercantil (regida pelo direito comercial); e) que (cuja operação) importa, impede, causa, provoca e desencadeia; f) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o direito privado); g) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto da mercancia).

Tentando síntese, pode-se enunciar esta h.i. como consistindo na “prática de operação mercantil, que importa transmissão da titularidade de direito de disposição sobre mercadoria” (Cleber Giardino).” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2000., págs. 144/145).

Podemos facilmente notar que a partilha, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (*competências impositivas*) foi levada a cabo de acordo com um *critério material*. O Constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser validamente colocados pelos legisladores ordinários (federais, estaduais, municipais ou distritais) nas *hipóteses de incidência* (fatos geradores *in abstracto*) dos impostos de suas pessoas políticas. Melhor explicitando, os mencionados arts. 147, 153, 154, I, 155 e 156 do Código dos Códigos autorizam cada uma das pessoas políticas a instituir impostos sobre os fatos neles apontados genericamente (e.g., o fato de alguém auferir rendimentos, o fato de alguém industrializar produto, o fato de alguém praticar uma operação de seguro, o fato de alguém ser proprietário de imóvel urbano, o fato de alguém prestar serviço de qualquer natureza, etc.)¹¹³

Vê-se, pois, que a autorização constitucional para tributar tem o condão de definir os aspectos materiais das hipóteses de incidência tributárias. Mas tal definição nem sempre é suficiente. O fato de estar (ou não) previsto na Constituição não encerra o debate, tendo em vista que nem sempre é fácil extrair o aspecto material da hipótese de incidência tributária. Pode existir divergência quanto ao critério interpretativo, conceitual, imprecisão do Texto Constitucional, dentre outras situações que poderiam, eventualmente, contribuir negativamente para extrair de forma segura o aspecto material de cada hipótese de incidência.

Cumpra, assim, indagar o seguinte: há critério para determinar, seguramente, o aspecto material (ou núcleo) da hipótese de incidência tributária? A resposta é afirmativa. Se por meio do aspecto material se extrai uma base de cálculo, esta servirá, por um raciocínio inverso, para confirmar o conteúdo do aspecto material da hipótese de incidência.

3.3 BASE DE CÁLCULO A PARTIR DO FATO GERADOR

Para a criação de um tributo, a pessoa política, mediante lei, utiliza-se de um aspecto material para integrar a hipótese de incidência da regra jurídica de

¹¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. ISS – Serviço de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior – Não – Incidência – Exegese do art. 2º, I e seu Parágrafo Único, da Lei Complementar nº 116/03. Interesse Público – Ano 6, nº 31. Porto Alegre: Notadez Informação Ltda., 2005, p.122.

tributação. Este aspecto material deve obrigatoriamente seguir a autorização concedida (regra de competência) determinada pela Constituição Federal. A partir deste aspecto material se extrai a base de cálculo do tributo.

Em suma, da Constituição Federal se obtém os fatos geradores (aspectos materiais da hipótese de incidência) e a partir deles se concretizam as bases de cálculos respectivas.

Esta relação lógica entre a regra de competência, o aspecto material e a base de cálculo é confirmada pela análise desta última. Explica-se: em sendo a base um reflexo fiel do montante do aspecto material da hipótese de incidência previsto na Constituição, pode-se concluir que a base de cálculo possui a função de confirmar tal relação lógica que decorre da regra de competência constitucional.

Daí a afirmação de que o valor tributável, expressão econômico-financeira do tributo, como define Volkweiss¹¹⁴ tem a função de quantificar o valor da obrigação tributária no caso de subsunção de um fato imponible à hipótese de incidência. E, dessa forma, poderia-se dizer que sua principal atribuição é, na verdade, determinar a natureza jurídica do tributo e, assim, permitir sua análise de acordo com a regra de competência constitucional.

Tal aspecto já é de longa data observado pela doutrina clássica, a exemplo de Amílcar Falcão, que já apontava a base de cálculo como verdadeira e autêntica expressão econômica do fato gerador, sendo indispensável uma relação de pertinência ou inerência entre ambos.¹¹⁵

Giannini salienta que o elemento material da hipótese de incidência serve para diferenciar um tributo do outro, e que a conversão do elemento material em uma cifra representa a base imponible do tributo.¹¹⁶ Partindo desse raciocínio, pode-

¹¹⁴ VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 252.

¹¹⁵ “Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica.

É certo que nem sempre há absoluta identidade entre uma e o outro. Dizem os escritores que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre fato gerador e base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio (132).

Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último.

De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, págs. 155/156).

¹¹⁶ “Uma das mais divulgadas dissecações de hipótese de incidência, fê-la A.D. GIANNINI, dividindo-a em dois elementos: A) O *elemento material*: a coisa móvel ou imóvel, o ato, o fato ou o estado de fato, jurídicos ou econômicos, que integram a composição da hipótese de incidência. B) O *elemento pessoal*: uma certa relação de fato (econômica, geográfica, etc.) ou jurídica (ex.: negócio jurídico de

se afirmar que a base impositiva confirmaria o critério material e serviria de elemento para diferenciar os tributos.

Alfredo Augusto Becker mostrou com clareza o critério objetivo e jurídico para tal determinação. Para ele, a base de cálculo é o único elemento que confere o gênero jurídico ao tributo e revela o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência:

A hipótese de incidência se realiza mediante o acontecimento de diversos fatos. Estes fatos são os elementos que integralizam a composição da hipótese de incidência. O elemento que serve de *base de cálculo* confere o *gênero* jurídico ao tributo, os demais elementos *especificam* o gênero, particularizando-o numa determinada *espécie*. A hipótese de incidência da regra jurídica de tributação tem como *núcleo*: a base de cálculo; como *elementos adjetivos*: todos os demais elementos que integram sua composição. Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação revela que em sua composição existe um *núcleo* e um, ou mais, *elementos adjetivos*. O *núcleo* é a base de cálculo e confere o *gênero* jurídico ao tributo.¹¹⁷

Das manifestações doutrinárias se pode afirmar seguramente que a base de cálculo constitui, pois, o parâmetro confirmador do fato gerador, na sua acepção de aspecto material da hipótese de incidência.

Isso não significa que a base de cálculo determine o aspecto material da hipótese. Ao contrário, como referido, é a Constituição que define a hipótese de incidência e a partir dela se extrai a base de cálculo.

Ousa-se dizer, então, que a base de cálculo confirma o fato gerador, porque dele decorre, e não o contrário. Na verdade, a base de cálculo confirma a relação lógica pela qual se obtém, a partir da Constituição, um aspecto material, de onde se extrai a base de cálculo.

Portanto, o aspecto material e a base de incidência do tributo possuem uma relação de inerência e pertinência. Aliás, tal relação é um elemento de suma

compra e venda) que liga uma (ou mais) pessoa ao elemento material; ligação que a lei tributária tem a liberdade de desprezar e até contrariar ao estabelecer a vinculação jurídica tributária (isto é, a relação jurídica tributária). Adverte A.D. GIANNINI que o elemento material é aquele que serve para diferenciar um tributo de outro e que a conversão do elemento material em uma cifra (à qual se chega por medida, peso ou valor) consiste na *base impositiva* que sofrerá o cálculo da alíquota do tributo. (A.D. GIANNINI, *I Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, Torino, 1956, págs. 152-154).” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 331).

¹¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 339

importância, critério primordial para a definição da base de cálculo do ISS, como se verá adiante de forma mais detalhada (capítulo 4.1).

Então, de toda esta análise, pode-se afirmar que a Constituição Federal, ao autorizar o exercício do poder tributário, define o fato gerador (terminologia utilizada pelo CTN) que, na verdade, é a hipótese de incidência da norma tributária. Dentro da hipótese de incidência há um núcleo essencial, ou aspecto material, que é estabelecido pela Constituição ao outorgar as competências tributárias. Desse aspecto material se contextualiza uma base de cálculo do tributo.

E, fazendo o raciocínio inverso, a base de cálculo do tributo identifica qual o aspecto material e torna possível sua análise à luz da Constituição Federal. Daí a assertiva de que a base de incidência confirma a relação lógica entre a regra de competência e o fato gerador.

Consideradas tais premissas, resta, então, analisá-las especificamente no que diz respeito ao ISS, tributo objeto da problemática em estudo. Isto porque o estudo do aspecto material da hipótese de incidência deste imposto, feito de forma minuciosa, possibilita uma conclusão segura no que concerne à sua base de cálculo.

3.4 O ISS

Falando-se especificamente sobre o ISS, é necessário, pois, definir o que é a prestação do serviço, aspecto material da hipótese de incidência, para determinar qual o valor que deve constar na base de cálculo do imposto, sendo este um elemento que, de outro lado, confirma aquele.

Como o objetivo do estudo é definir critérios para apurar a base de cálculo do imposto sobre serviços, cumpre salientar a necessidade de se adentrar no aspecto histórico da espécie tributária em questão, até porque, como adiante se verá, este será um dos elementos que embasarão as conclusões que se pretende levar a efeito.

3.4.1 Histórico do ISS

A origem da tributação sobre o exercício de atividade profissional remonta à época do Império cuja tributação era sobre as atividades desenvolvidas por lojas, casas de moda, casas de móveis, despachantes, corretores e agente de leilões, como refere Pontes de Miranda.¹¹⁸ Não era uma tributação específica sobre os serviços, mas já era um embrião do que viria posteriormente.

A Constituição da República de 1891 previa aos Estados a tributação por meio do Imposto de Indústria e Profissões (IIP), conforme art. 9º, 4º¹¹⁹ que incidia sobre a atividade econômica desenvolvida mediante remuneração.

Na vigência da Constituição da República de 1934, além do IIP, de competência dos Estados, que foi mantido,¹²⁰ os serviços também eram tributados no Brasil pelo imposto sobre diversões públicas, conforme art. 13, § 2º, III,¹²¹ de competência dos Municípios. Além disso, algumas atividades como a locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, conserto, pintura, estacionamento, revelação de filmes, etc. eram tributadas pelo “imposto de transações”¹²² dada a previsão de criação de outros impostos.¹²³ A Constituição de 1937 manteve o mesmo sistema e a Constituição de 1946 apenas alterou as competências, passando o IIP para os Municípios (art. 29 da CF de 1946),¹²⁴ mas sem criação ou

¹¹⁸ “O Imposto sobre indústria e profissões recai sobre a pessoa, física ou jurídica, que exerce habitualmente alguma indústria, profissão, arte ou ofício. A Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867, criou-se para substituir ao de lojas, casas de modas, casas de móveis, despachantes, corretores e agente de leilões, que vinha de D. João VI. A princípio decretava-o e arrecadava-o a Fazenda imperial. A República atribui-os aos Estados-membros. A Constituição de 1937 (art.23, § 2º) separou decretação, lançamento, arrecadação (e percepção): decretava-o e lançava-o o Estado-membro, arrecadavam-no e percebiam-no o Estado-membro e o Município, em partes iguais. A Constituição de 1946 acertadamente o conferiu somente ao Município.” (MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. (Art. 6º a 72). Tomo II. Rio de Janeiro: Editor Borsoi. 1960, págs. 261/262.)

¹¹⁹ Constituição da República de 1891, art. 9º: É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: (...) 4º) sobre indústrias e profissões.

¹²⁰ Constituição da República de 1934, art.8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: (...) g) indústrias e profissões;

¹²¹ Constituição da República de 1934, Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: § 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: III - o imposto sobre diversões públicas;

¹²² MARTINS. Sérgio Pinto. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 7ª ed., 2006, p. 3.

¹²³ Constituição da República de 1934, Art 10 - Compete concorrentemente à União e aos Estados: VII - criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente.

¹²⁴ Constituição da República de 1946, Art. 29 - Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2. O e 4.11 do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado,

supressão dos impostos que incidiam sobre as atividades econômicas de prestação de serviço da época.¹²⁵

Em suma, na Constituição de 1946 a tributação sobre os serviços se dava da seguinte maneira: imposto sobre transações, de competência dos Estados, que abrangia, como dito, algumas atividades como a locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, conserto, pintura, estacionamento, revelação de filmes, etc.; o imposto de indústrias e profissões (IIP), de competência dos municípios, incidente sobre a atividade lucrativa, eg. a indústria, o comércio e a profissão, (aí incluída a prestação de serviço); e, finalmente, o imposto sobre diversões públicas, também de competência dos Municípios (conforme art. 29, III e IV, da CF de 1946, já referido).

Foi a partir da Emenda Constitucional 18/65 à Constituição Federal de 1946 que foi criado o Sistema Tributário Nacional, como já mencionado em capítulo anterior. Daí a história já é conhecida. Aos Municípios coube o imposto sobre os serviços,¹²⁶ o que, por sua vez, foi mantido na Constituição Federal de 1988 (art. 156, III, da CF/88). É de destacar que este tipo de tributação dos serviços pelas municipalidades não encontra muitas experiências no direito comparado, pois a tributação, via de regra, é sobre o valor agregado (IVA).¹²⁷

Mas voltando ao aspecto histórico do imposto sobre os serviços (ISS), seria ele um novo tributo ou apenas o já existente imposto sobre indústrias e profissões (IIP) com outra denominação?

Há autores que sustentam ser apenas o tributo que já existia sobre a atividade de indústria e profissões.¹²⁸ Entretanto, não se pode concluir dessa forma.

pertencem aos Municípios os impostos: (...) III - de indústrias e profissões; IV - sobre diversões públicas;

¹²⁵ MARTINS. Sérgio Pinto. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 7ª ed., 2006, p. 3.

¹²⁶ Art. 15 da EC 18/65: Compete aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da união e dos Estados.

¹²⁷ A propósito: “o contexto institucional do ISS é caracterizado pela sua importância no rol das receitas tributárias dos Municípios, constituindo-se em um dos três pilares das receitas próprias. Tal situação não encontra paralelo em outras experiências internacionais, nas quais a tributação sobre serviços encontra-se agregada na incidência do Imposto sobre Valor Agregado, o qual não é de competência local.” (SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. *Da possibilidade ou não da incidência de ISS sobre os serviços bancários listados em lei municipal, sem a previsão literal na LC 56/87 (Parecer)*. Revista Jurídica Tributária, n.º 8, jan/mar 2010, p. 205).

¹²⁸ A Const. De 1967, no art. 25, II, consolidando a Emenda n.º 18, outorgou aos Municípios a competência para decretar impostos sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”. Esse imposto é novo apenas no nome. Representa o resíduo do mais secular imposto de indústrias e profissões, que aos autores daquela Emenda pareceu de “base tributária indefinida”. Isso porque a parte mais considerável da receita desse tributo provinha do movimento de vendas dos

Efetivamente, a Constituição Federal, a partir da EC 18/65, autorizou a tributação sobre os serviços, muito diferente do IIP que era sobre a “atividade lucrativa”. O campo de incidência deste último era muito maior que a prestação de serviço e, ademais, tinha por base de incidência o “movimento econômico”. Prova disso é que a própria Comissão Especial de Reforma Tributária expressamente justificou a substituição do IIP pelo ISS, mormente porque o movimento econômico (a receita bruta) é falho para apurar uma base de cálculo que reflita a capacidade contributiva. Daí a necessidade de substituição do imposto sobre indústria e profissões, que tinha por base de incidência a receita, para um imposto sobre serviços (que tem, conseqüentemente, como base de incidência a prestação de serviço):

Dentre as diferentes bases de cálculo para o antigo Imposto de Indústrias e Profissões, substituiu como praticamente a única, por ser a um tempo a mais produtiva e a mais fácil de administrar, o chamado “movimento econômico” que outra coisa não é, entretanto, senão a receita bruta da atividade tributada.

Por estas razões, a Comissão entende que o Imposto de Indústrias e Profissões converteu-se num exemplo flagrante daquela interpretação dos campos tributários privativos, a que de início fez referência, exacerbando assim os defeitos inerentes à sua condição de tributo falho de base econômica real, pois o mero exercício de qualquer atividade – que configure o seu fato gerador – justificará, quando muito, uma presunção de capacidade contributiva, mas nunca fornecerá a medida dessa capacidade. Justifica-se, por isso, a propositura de sua substituição por um *impôsto sobre serviços*, campo não diretamente coberto por qualquer dos outros impostos previstos na Emenda “B” e adequadamente utilizável pelos Municípios, mas, ainda assim, sob as limitações previstas no parágrafo único, do art. 16, e destinados a impedir a reprodução dos vícios econômicos e jurídicos que tornem imperativa a revisão total da situação existente.¹²⁹

Rubens Gomes de Sousa, relator da Comissão da Reforma Tributária que veio a ocorrer em 1965, considerou que a substituição do IIP pelo ISS se dava exatamente em função da imprecisão constitucional e de base de incidência

comerciantes e industriais, ou seja a mesma base do impôsto de venda. O ôvo de Colombo, no caso, foi a Emenda n.º 18 admitir o desdobramento do impôsto de vendas entre Estado e Município, isto é, cobrar êste mais 20% do total decretado pelo fisco estadual (art. 13 da Emenda n.º 18). Mudou-se o nome, a coisa ficou a mesma. As vendas permaneceram com a superposição tributária. E as demais incidências sôbre indústrias (no sentido clássico da palavra) e profissões passaram a denominar-se “sôbre serviços de qualquer natureza”. (BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 4ª Ed. Rio: Forense, 1968. págs. 392/393).

¹²⁹ Fundação Getúlio Vargas. Reforma Tributária Nacional, vol. 17, 1966, p. 51/52, *apud* FILHO, Alexandre da Cunha Ribeiro. *ISS O Impôsto Sôbre Serviços (da Emenda Constitucional 18/65 até hoje)*. São Paulo: Ed. Expressão e Cultura, 1972. págs. 14/15.

daquele, principalmente porque seu cálculo era levado a efeito sobre o movimento econômico, equivalente à receita bruta. Assim expressou-se acerca dos motivos pelos quais se fazia necessária a substituição do IIP pelo ISS:

O ISS foi instituído pela reforma tributária promulgada pela Emenda n. 18, de 1º.12.1965, à Constituição de 1946 e complementada pelo Código Tributário Nacional (CTN), lei n. 5.172, de 25.10.1966. A comissão, de que fui relator, que projetou a reforma consignou expressamente que o ISS destinava-se a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões, que, pela imprecisão constitucional de sua incidência e conseqüente indefinição de sua base de cálculo, se havia convertido no exemplo mais flagrante da inadequação da discriminação de rendas então vigente, por permitir a interpenetração das competências tributárias privativas de governos diferentes. Com efeito, os dois aspectos referidos permitiam que o imposto de indústrias e profissões viesse sobrepor-se a tributos reservados a outros poderes que não o Município, notadamente, no campo das atividades comerciais, ao IVC: e, nesse campo e também no das atividades profissionais de prestação de serviços, calculado como era, via de regra, sobre o chamado “movimento econômico” – equivalente à receita bruta – confundir-se com o imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza (Primeiro Relatório da Comissão, em “Reforma Tributária Nacional”, publicação n.17 da Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1966. págs. 51-52).¹³⁰

Com a inovação trazida pela EC 18/65, a tributação incidiria, a partir de então, sobre o serviço e, conseqüentemente, a base de cálculo foi estipulada sobre o preço do serviço, como se pronunciou o relator da Comissão da Reforma.¹³¹

Feitas tais constatações históricas, pode-se perceber claramente que o ISS veio para modificar o sistema tributário, retirando da competência dos entes tributantes o IIP. Os fundamentos e características do novo imposto eram nitidamente outros: enquanto o IIP não tinha uma base de incidência definida e, por isso, era cobrado sobre o movimento econômico, o ISS possui um aspecto material

¹³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Revista de Direito Público, O imposto sobre serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. págs. 354/355.

¹³¹ “Guardando conformidade com a definição constitucional do ISS pela Emenda n. 18, de 1965, e visando a assegurar sua observância pelo legislador ordinário, o CTN, como lei complementar de normas gerais de direito tributário, elaborou para seu fato gerador um conceito integrado, embora subdividido em três itens, dos quais interessa ao presente parecer o que referia o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos (art. 71). Este era, pois, o elemento objetivo do fato gerador, ou seja, a situação material cuja ocorrência dava lugar, nos termos do citado art. 114 do mesmo Código, à incidência do imposto. Paralelamente, o CTN fixou também, dentro da conceituação acima exposta do fato gerador, o seu elemento financeiro, ou seja, a base de cálculo do imposto, definindo-a como sendo o preço do serviço (art. 72).” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Revista de Direito Público, O imposto sobre serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. p. 356).

estabelecido constitucionalmente, de onde se extrai uma base de cálculo que o confirma, qual seja, o preço (o valor) da prestação do serviço de qualquer natureza.

Incorreto seria, então, falar em manutenção do imposto anterior, mas com outro nome. Houve, deveras, substituição: a retirada de um tributo e a colocação de outro. Se o IIP tinha uma determinada base de incidência (o movimento econômico) e o ISS possui outra (a prestação de serviço), não há dúvida no sentido de que houve uma nítida substituição, e não a manutenção do sistema anterior com um mesmo imposto, com outro nome, porém.

De fato, o ISS é um imposto novo, com aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente previsto "serviços de qualquer natureza" que leva à conclusão acerca de uma base de incidência específica que reflita o seu aspecto material constitucionalmente previsto. Difere, e muito, do IIP, que incidia sobre o movimento econômico, ou, em outras palavras, receita bruta.

O aspecto histórico do imposto, pois, indica um importante elemento para fixar a base de cálculo do imposto sobre serviços. Isto porque, se ele surgiu exatamente para soterrar o velho IIP, que incidia sobre a receita bruta, e substituí-lo, pode-se de início afirmar que a base de cálculo do ISS não poderá ser a receita bruta, haja vista que, uma vez admitida a cobrança do ISS sobre a receita bruta auferida pelo prestador do serviço, estar-se-ia voltando no tempo e ressuscitando o velho IIP que não mais existe no sistema tributário brasileiro desde 1965.

Como visto, não se pode comparar o imposto atual sobre serviços, cujo aspecto material foi constitucionalmente definido, com o antigo imposto sobre indústria e profissões. São tributos diferentes. Então, quando se afirma categoricamente (equivocadamente) que a base de cálculo do ISS é a receita bruta (base de cálculo do IIP), está-se partindo de premissa falsa, pois isso levaria à conclusão de que o ISS nada mais é do que o IIP, mas com outro nome. Tal assertiva, porém, é incorreta, tendo em vista que os impostos em questão não se confundem.

A origem histórica, pois, é um elemento indicativo para definir a base de cálculo do ISS, afastando-se, desde já, como regra, sua incidência sobre a receita bruta do prestador de serviços. Eventualmente, pode coincidir o preço da prestação do serviço com a receita bruta auferida pelo prestador, mas esse dado não pode, de maneira alguma, ser tomado como a regra geral, sob pena de tributar o sujeito passivo pelo IIP (há muito extinto), e não pelo ISS.

Veja-se, então, o aspecto material do imposto sobre serviços.

3.4.2 Aspecto Material do ISS

Feita a consideração histórica inicial, resta saber o que efetivamente representa a expressão constitucional contida no seu art. 156, III que autoriza os Municípios a exercer o poder tributário. Afinal, a definição do que efetivamente são os “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” é de suma importância para, a partir daí, buscar o aspecto material da hipótese de incidência e, conseqüentemente, estipular a base de cálculo do tributo.

Conforme premissas anteriormente estabelecidas, da interpretação das regras de competência constitucionais se extrai o fato gerador, ou melhor, o aspecto material da hipótese de incidência. Mas, para esta construção lógica, as considerações acerca do que efetivamente dispõe a Constituição Federal sobre o aspecto material necessitam definição esmerada, sob pena de prejudicar as conclusões. Vale dizer, uma vez não definido com exatidão o aspecto material, fatalmente a base de cálculo poderá ser estipulada equivocadamente. Daí a necessidade de precisar exatamente o preceito constitucional previsto na regra de competência, porquanto imprescindível para as conclusões que se pretende almejar.

De fato, dispõe a Constituição Federal que os Municípios poderão instituir, dentre outros, imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar (art. 156, III).

Facilmente se constata, de início, que não constituem hipótese de incidência do ISS os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de telecomunicações, haja vista que estes serviços estão previstos na competência dos Estados e, conseqüentemente, constituem aspectos materiais de hipótese de incidência do ICMS.¹³² Logo, estão completamente fora do campo de incidência do ISS. Trata-se de cláusula constitucional negativa que delimita a competência dos

¹³² Constituição Federal de 1988, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993). II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Municípios no que diz respeito aos serviços abrangidos pela competência dos Estados.¹³³

E a definição em lei complementar? E o conceito de serviço? Trata-se de questões relevantes, que merecem análise pormenorizada na tarefa de definição do aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços, pois, como dito, é a partir de premissas criteriosas que se almeja uma conclusão precisa e baseada em parâmetros constitucionais.

3.4.2.1 O ISS e a Definição em Lei complementar

Há uma disposição constitucional delimitadora do aspecto material da hipótese de incidência: a exigência da definição do serviço em lei complementar. Em que pese as críticas doutrinárias de Aires Barreto¹³⁴, Clélio Chiesa¹³⁵ e Roque

¹³³ “O enunciado constitucional deixa bem evidente que a regra geral é a tributabilidade dos serviços pelo Município; exceção é a tributabilidade pelo Distrito Federal e pelos Estados de dois tipos de serviço (transportes e comunicações), sendo que os de transportes só e quando forem transcendentais dos limites municipais. Outorga-se a essas entidades político constitucionais competências para tributar apenas esses dois serviços. Feita a delimitação negativa, fica-se com um universo amplo e genérico de todo e qualquer esforço humano, para outrem, com conteúdo econômico, prestado sob regime de Direito Privado – exceto os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e os de comunicação, explicitamente entregues à competência do Distrito Federal e dos Estados. Tais são os serviços tributáveis pelo Município. Quer dizer: todo e qualquer serviço, com estrita exceção dos expressamente conferidos à competência do Distrito Federal e dos Estados (art. 155, II), é tributável pelo Município. (Brasil, Superior Tribunal de Justiça, REsp 885.530/RJ, 1ª Turma, Relator Min. Luiz Fux. Venbo Comércio de Alimentos Ltda., Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Pub DJ 28 agosto 2008, p. 7).

¹³⁴ “... a “definição”, por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia municipal, porque, se a lei complementar pudesse definir os serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário municipal. Se assim fosse, a sua ausência importaria inibição do Município, o que seria um absurdo, no nosso sistema, que nos arts. 29 e 30, atribui foros de princípios constitucionais básicos à autonomia municipal, fazendo-a exprimir-se “especialmente” em matéria de “decretação” dos próprios tributos.

Essa singela consideração já demonstra impor-se repulsa categórica a este tipo de raciocínio. Só a possibilidade desse absurdo já obriga a afastar a hipótese. Só o colocar-se a tributação municipal dependendo do arbítrio do legislador complementar já mostra a errônea orientação. A Constituição faz nos arts. 29 e 30, que a competência tributária seja instrumento de autonomia dos Municípios; ora, ao mesmo tempo, entender que ela depende de lei complementar, editada pelo Congresso, é suficiente para mostrar a contradição de alguns intérpretes, que querem atribuí-la ao Texto Constitucional.” (BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. Revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Dialética, 2005. p. 107).

¹³⁵ “Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, reportam-se à lição de Rui Barbosa, ponderam que a Constituição não retira com a mão direita aquilo que deu com a mão esquerda. Admitir que os ‘serviços de qualquer natureza’ é que haverão de ser definidos, importa *contradictio in terminis*. Se

Carrazza,¹³⁶ (segundo os quais a lista de serviços prevista na lei complementar é apenas sugestiva), a jurisprudência firmou posicionamento no sentido de que necessariamente o serviço precisa estar definido em lei complementar para possibilitar a tributação via ISS, de forma que os serviços não constantes na lista não configuram aspecto material da hipótese de incidência do imposto em questão.

O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, ao apreciar a pretensão da municipalidade do Rio de Janeiro de tributar serviços não previstos na lista anexa ao Dec-Lei 406/68 (atualmente sucedida pela lista da LC 116/03), foi categórico ao afastar a tributação sob o fundamento de que tais serviços, no caso, executados por instituições financeiras, estavam excluídos da lista anexa.¹³⁷ No mesmo sentido, a

são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas sim, os definidos.

Invocando a lição de Carlos Maximiliano salientam que devem ser afastadas as interpretações impossíveis ou ilógicas; pois, é da mais gritante falta de lógica, tanto comum, como jurídica, a interpretação que pretende atribuir a esse preceito o significado de atribuir à lei complementar o definir 'serviços de qualquer natureza', para efeito de abrir espaço à competência tributária dos Municípios.

Nesse mesmo diapasão é o pensamento de Roque Antonio Carrazza, pois segundo o renomado jurista, a competência municipal para tributar serviços independe da edição de lei complementar que os defina. Segue-se, daí, que o legislador complementar não pode fixar rol de serviços tributáveis pelos Municípios. De fato não é dado ao legislador complementar estabelecer quais serviços o Município pode e quais serviços o Município não pode tributar por meio do ISS." (CHIESA, Clélio *apud* MATTOS, Aroldo Gomes de. *O Novo Regramento do ISS Efetuado pela LC 116/03. O ISS E A LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 22).

¹³⁶ "Relembramos que o Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF), já vemos que o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Senão, estaremos implicitamente aceitando que é o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem os serviços de qualquer natureza. (...) Como corolário disto, temos que a competência municipal para tributar serviços independe da edição de lei complementar que os defina. Segue-se, daí, que o legislador complementar *não pode* fixar rol de serviços tributáveis pelos Municípios. De fato, não é dado ao legislador complementar estabelecer quais serviços o Município pode e quais serviços o Município não pode tributar por meio de ISS. (...)

Portanto, a *lista* é apenas sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente dispensável, tanto pelo legislador municipal quanto pelo juiz e pelo administrador público. Melhor esclarecendo, ela contém sugestões que poderão, ou não, ser levadas em conta pela Câmara de Vereadores de cada Município ao instituir, *in abstracto*, o ISS. (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2004. págs. 885/887).

¹³⁷ "Os serviços que poderão ser tributados pelo ISS são, em princípio, todos os serviços, menos os que estão compreendidos no art. 155, II. Mas o citado preceito constitucional, inciso III do art. 156, acrescenta a cláusula "*definidos em lei complementar*". É dizer, todos os serviços definidos em lei complementar, menos os compreendidos no art. 155, II, poderão ser objeto do ISS.

Dir-se-á que estamos fazendo interposição gramatical. Não. A interpretação é sistemática e teleológica. É que a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I). E isto ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º), erigido, pelo constituinte originário, em cláusula pétrea ou limitação material ao constituinte derivado (CF, art. 60, § 4º, I). A norma constitucional tem por finalidade, portanto, afastando conflitos entre pessoas políticas que compõe o Estado

Corte Suprema de longa data rechaçou a possibilidade da existência de aspecto material de hipótese de incidência no caso de serviço não previsto na lista, pois ela, muito embora comporte interpretação ampla, é taxativa.¹³⁸

No Superior Tribunal de Justiça não é diferente. Para a Corte, embora permitida a interpretação extensiva, o que não está previsto na lista não expressa hipótese de incidência do ISS.¹³⁹ Esta também foi a conclusão deste Tribunal em situação que foi decidida pela impossibilidade de tributação pelo ISS em relação aos serviços prestados pelos provedores de Internet, tendo em vista que tal atividade, ainda que permitida uma interpretação extensiva, não estava contida no rol taxativo e exaustivo da lista anexa ao Dec.-Lei 406/68 (anterior à LC 116/03).¹⁴⁰

Federal, garantir, no campo da repartição da competência tributária, estabilidade ao pacto federativo. (...)

Não tem aplicação no caso, portanto, a Lei 2.277/94 do Município do Rio de Janeiro, que fez incidir o ISS sobre serviço não definido na Lei Complementar 56, de 1987.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 361.829-6/RJ, 2ª Turma, Recorrente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio e Outro(A/S), Recorrido: Município do Rio de Janeiro, Relator Min. Carlos Velloso, D.J. 24 fevereiro 2006, págs 613/614 e 620).

¹³⁸ “III. A lista a que se referem o art. 24, II, da Constituição, e 8º do Decreto-Lei n. 83/69 é **taxativa**, embora cada **item** da relação comporte interpretação ampla e analógica.

IV. Recurso extraordinário não conhecido”. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 75.952/SP, 2ª Turma, Recorrente: Realtur – Cartão Especial e Turismo S/A, Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo, Relator Min. Carlos Thompson Flores, Aud. De Publ. De 19 dezembro 1973, p. 1340).

¹³⁹ “A Lei Maior registrara dois requisitos ou limitações: o serviço não ser da atribuição da União ou dos Estados-membros e o serviço estar relacionado em lei complementar.

Em consequência, foram editados o Decreto-Lei nº 406/68 e o Decreto-Lei nº 834/69, com fundamento no Ato Institucional nº 5/68.(...) impende considerar que a lei complementar deverá definir os fatos impositivos.

Entenda-se a sistemática da Constituição da época, orientadora da competência tributária municipal. Evidente a interligação da lei complementar com a lei local.

Não será possível, e neste particular, o v. acórdão não discrepa, lei municipal ampliar a relação dos fatos tributáveis.

O elenco é exaustivo. Assim, consagram os escritores e a jurisprudência. Não se repele, porém, a interpretação extensiva e analógica, que não se confunde com a analogia. Nesta, o intérprete amplia a extensão da norma, atrai fatos não incluídos na norma. Naquela, entretanto, a análise respeita os marcos normativos, que explicita a moldura, delimita a extensão legal”. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.837/SP, 2º Turma, Relator Min. Vicente Cernicchiaro, Pub. D.J. 10 setembro 1990, págs. 84/85/86).

¹⁴⁰ RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO. 1. A incidência de ISS pressupõe o não-cabimento de ICMS, por força de expressa previsão constitucional (art. 156, III). Assim, afastada a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, cabe analisar se esses se enquadram nos serviços de qualquer natureza, disciplinados no Decreto-Lei 406/68, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar 56/87, para fins de incidência de ISS. **2. O Superior Tribunal de Justiça firmou orientação no sentido de que a lista de serviços anexa ao referido decreto-lei possui um rol taxativo e exaustivo, de modo que é apenas possível uma interpretação extensiva dos itens nela contidos, para o enquadramento de serviços idênticos aos ali expressamente previstos, mas com nomenclatura diversa.** 3. Os provedores de acesso à internet executam serviço de valor adicionado, isto é, atividade de monitoramento do acesso de usuários e de provedores de informações à rede mundial de computadores, colocando à sua disposição os dados ali existentes. Desse modo, o serviço prestado pelo provedor é apenas o fornecimento da infra-estrutura para que o usuário possa acessar a internet e, por conseguinte, as

Logo, de acordo com a interpretação jurisprudencial, os serviços deverão estar definidos na lei complementar, que, por sua vez, comporta interpretação ampla. Caso contrário, se o serviço não está previsto na lei complementar, não há hipótese de incidência do ISS, como definiu a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Como visto, pois, a lista é taxativa, e não exemplificativa. Sua interpretação, ainda que ampla, não importa em violação da regra de competência constitucional que prevê a tributação sobre o serviço. Interpretação ampla nada mais é do que interpretação possível, de acordo com os critérios mencionados no capítulo anterior, de forma a priorizar os elementos linguísticos e o conceito consagrado por ocasião da promulgação da CF, desautorizada a ponderação e a interpretação econômica. Obviamente que a interpretação ampla não chancela a violação da regra de competência, seja pelo uso da analogia (expressamente vedada para fins de exigência de tributo não previsto em lei),¹⁴¹ seja pela desvirtuação do conceito de serviço. Então, quando se fala em interpretação ampla nos itens da lista de serviços,

informações nela contidas. **4. Não há previsão no Decreto-Lei 406/68, com suas alterações posteriores, em que se possa incluir os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet entre aqueles sujeitos à incidência de ISS. Isso, porque, conforme anteriormente salientado, esta Corte de Justiça, no julgamento dos EREsp 456.650/PR, consignou que a atividade realizada pelo provedor de acesso à internet é serviço de valor adicionado, constituindo um acréscimo ao serviço de telecomunicações. No entanto, a lista de que trata o decreto-lei supramencionado não incluiu, em seu rol taxativo, os referidos serviços de valor adicionado; além disso, não há nenhuma identidade entre esse serviço e os demais nela expressamente previstos.** 5. Não se cogita, conforme pretende o recorrente, sua inclusão nos itens 22 (vetado), 24, 40, 50 e 74 do referido decreto-lei. O item 24 prevê, em síntese, a incidência de ISS sobre os serviços de "análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza"; o item 40 dispõe que essa exação relaciona-se aos serviços de "ensino, instrução, treinamento, avaliação de conhecimentos, de qualquer grau ou natureza"; o item 50 estabelece relação com serviços de "agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis e imóveis não abrangidos nos itens 45, 46, 47 e 48"; o item 74 menciona serviços de "instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido". 6. Da análise do item 24, constata-se não haver nenhuma identidade entre o serviço prestado pelo provedor (fornecimento de infra-estrutura para o acesso à rede internet) e os serviços de análise de sistemas (estudo de processos para aplicação de tecnologia de informação e de comunicação), de coleta e processamento de dados (organização de dados em computador a fim de obter informação sistematizada) e de informações. Na hipótese, os provedores apenas possibilitam o acesso dos usuários às informações constantes da internet. Assim, eles apenas as recebem da rede e as retransmitem ao usuário conectado. Por outro lado, o serviço prestado pelo provedor também não se enquadra nas hipóteses previstas nos itens 40, 50 e 74, os quais, mesmo se interpretados extensivamente, estão totalmente dissociados da atividade exercida pelos provedores de acesso à internet. 7. Recurso especial desprovido. (...) (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 658.626/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, 1ª Turma, julgado em 02/09/2008, DJe 22/09/2008)

¹⁴¹ CTN, art. 108, § 1º: O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

quer-se dizer que se está a tratar de interpretação possível dentro dos limites da regra de competência constitucionalmente estabelecida.

De outro lado, deve-se ter bem claro que não necessariamente implica em fato gerador do ISS o fato de estar uma hipótese prevista na lista anexa à lei complementar. A previsão na lista é o primeiro indicador, mas não é suficiente, haja vista que algumas hipóteses que eventualmente se encontram no rol taxativo podem não configurar uma prestação de serviço.

Então, a função da lista não é exaustivamente definidora, mas excludente: o que nela não constar implica na vedação à tributação pelo ISS. Mas o que nela constar pode ser tributado, desde que se coadune com o conceito constitucional de serviço. A lista pode, eventualmente, de forma equivocada, enumerar situação que não se configura como uma prestação de serviço e, nesse caso, mesmo que elencada na lista, não haverá incidência do ISS, porque o conceito constitucional de serviço não permite. Exemplo disso é a locação de bens móveis, cuja hipótese estava prevista no item 79 da lista anexa ao Dec-Lei 406/68, mas que foi rechaçada pela Corte Constitucional,¹⁴² como já referido no capítulo anterior. O Supremo Tribunal Federal também já se manifestou no sentido de que a lista anexa à lei complementar não pode definir como tributáveis atividades que não são serviços.¹⁴³ Exemplos são os serviços de cessão de direito, cessão de espaço, cessão de bens móveis, que não constituem serviços.¹⁴⁴ Em suma, a lista exclui, mas não pode definir de forma absoluta os serviços tributados, tendo em vista que esta prerrogativa é da regra constitucional (art. 156, III, da CF).

Portanto, da análise até então levada a efeito, pode-se afirmar que a Constituição Federal, ao autorizar o exercício do poder tributário, define o fato gerador (terminologia utilizada pelo CTN) que, na verdade, é a hipótese de incidência da norma tributária, a partir da qual se extrai o aspecto material. E, dentro dessa lógica, a partir dele se identifica uma base de cálculo. E esta tem a função de confirmá-lo.

¹⁴² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 116.121-3/SP, Sessão Plenária, Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda., Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ. 25 maio 2001.

¹⁴³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 361.829-6/RJ, 2ª Turma, Recorrente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio e Outro, Recorrido: Município do Rio de Janeiro, Relator Min. Carlos Velloso, D.J. 24 fevereiro 2006.

¹⁴⁴ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. O Imposto sobre Serviço e a Lei Complementar nº 116/03. O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003. p. 171/172.

Em relação ao ISS, imposto que substituiu o antigo imposto sobre Indústria e Profissões (IIP), a Constituição definiu que a tributação ocorre sobre o serviço, desde que esteja ele definido em lei complementar. E, uma vez definido em lei complementar é necessário averiguar se a hipótese de que se trata é de serviço. Para tanto, é imprescindível alçar o intérprete ao plano da interpretação do aspecto material constitucional do ISS. Em outras palavras, para se cogitar uma definição de base de cálculo do ISS é necessário, antes de tudo, precisar conceitualmente e materialmente o que é um serviço.

Assim, é imperioso definir, independente da expressão adotada, seja o aspecto material (expressão de Geraldo Ataliba), o núcleo de hipótese de incidência (Alfredo Augusto Becker), o fato gerador (Amílcar Falcão), o critério material da regra-matriz de incidência (Paulo de Barros Carvalho) ou o arquétipo constitucional (Roque Carrazza), conforme referências mencionadas das terminologias utilizadas pelos eminentes tributaristas brasileiros, qual o significado para fins tributários da expressão contida no art. 156, III, da CF.¹⁴⁵

O que, afinal, é o serviço constitucionalmente previsto? Qual o significado e o alcance da expressão prevista no art. 156, III, da Constituição Federal? Qual o critério para se precisar o que efetivamente é uma prestação de serviço? Tais questionamentos são de extrema importância para a construção do núcleo da hipótese de incidência do imposto e, conseqüentemente, a sua base de cálculo.

Logo, além da previsão em lei complementar, é necessário que seja realizada uma análise categórica e minuciosa da regra de competência prevista na Constituição Federal, considerando sua interpretação pelos critérios já definidos no curso do trabalho no sentido de preservação do conteúdo semântico e do conceito estabelecido na comunidade jurídica na oportunidade em que foi promulgada a Carta Constitucional.

¹⁴⁵ Utiliza-se, ao longo do trabalho, a expressão “aspecto material”.

3.4.2.2 O serviço: obrigação precípua de fazer

A Constituição Federal, quando refere “serviço”, e a LC 116/03, quando menciona como fato gerador a “prestação”, estão tratando precipuamente de uma atividade, vale dizer, uma obrigação preponderante de fazer.

Aires Barreto muito bem trabalhou esta questão na sua obra “ISS na Constituição e na Lei”, além de outros estudos envolvendo o tributo. Para o renomado autor, em se tratando de ISS, o aspecto material da regra de competência constitucional é uma obrigação de fazer caracterizada pelo esforço humano:

Para delimitar e circunscrever – num contexto rígido – o campo de competência municipal a Constituição refere-se, expressamente, a serviços. Pressupõe, portanto, um conceito de certos fatos que poderão ser adotados como hipótese de incidência, pelo legislador ordinário municipal. Este poderá usar total ou parcialmente a competência recebida. Não poderá, porém, extrapassá-la. Quer dizer: o legislador, não pode ir além dos lindes do conceito constitucional de serviço. Daí a importância do esforço exegético, no sentido de desvendar o conteúdo, sentido e alcance do conceito de serviço tributável, a que se refere o texto constitucional. É serviço a *“prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”* (cf. RDT 15/200).¹⁴⁶

O citado autor diferencia o que é obrigação de dar e de fazer, concluindo que a incidência do ISS só pode ocorrer nesta última:

Não se encontrará, na doutrina, nenhuma dissensão quanto à noção, substancial e elementar, de que serviço traduz, sempre, uma obrigação de *fazer*.

Serviço, ensina Pontes de Miranda, é “qualquer prestação de fazer”, pois que “servir é prestar atividade a outrem”; é “prestar qualquer atividade que se possa considerar locação de serviços”, envolvendo seu conceito apenas a *locatio operarum e a locatio operis*. “Trata-se” – sublinha esse mestre – “de dívida de fazer, que o locador assume. O serviço é sua prestação.”

O ISS, portanto, só alcança – e só pode alcançar – a obrigação de *fazer*, aquela cuja prestação é o próprio serviço do locador, sua atividade de servir. É, enfim, o esforço humano, físico ou intelectual, que desenvolve.¹⁴⁷

¹⁴⁶ BARRETO, Aires F.. ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5. p. 78.

Humberto Ávila afirma categoricamente que a Constituição Federal abarcou o conceito de serviço como obrigação de fazer, representada pelo esforço humano em benefício de outrem:

(...) a CF/88, ao utilizar o termo “serviços” na regra de competência tributária municipal, incorporou o conceito infraconstitucional pré-constitucional de obrigação de fazer, cujo núcleo semântico é o esforço humano empreendido em benefício de outrem. E esse núcleo semântico não pode ser distendido por norma infraconstitucional, sob pena de violar as regras de competência e o princípio federativo, subprodutos da rigidez constitucional e da estrutura federativa, e, com isso, atentar contra a supremacia constitucional.¹⁴⁸

Gustavo Massina, em sua obra “ISSQN Regra de Competência e Conflitos Tributários”, conclui que o vocábulo definido no art. 156, III, da CF deve ser interpretado a partir do uso linguístico técnico jurídico, vale dizer, a noção fixada pela comunidade jurídica pré-constitucional.¹⁴⁹ Diante disso, o serviço constitucionalmente previsto é um ato em favor de terceiro:

O “sentido literal” do signo “serviço”, de que partirá o intérprete, expressa, dessa forma, um ato humano voluntário, prestado em favor de terceiro. A noção de servir está, assim, diretamente ligada à ideia de prestar atividade a outrem, de fazer. Eis, aqui, a razão pela qual tanta importância se credita à distinção feita entre as chamadas obrigações de dar e de fazer no que toca ao exame da subsunção do conceito dos fatos ao conceito de “serviço”. O “sentido literal” advindo dos “usos linguísticos técnico-jurídicos”, ponto de partida do intérprete do art. 156, III, CRFB, afasta, desde logo, qualquer pretensão de se alocar sob o conceito de “serviço” fatos que expressem obrigações de dar.¹⁵⁰

¹⁴⁷ BARRETO, Aires F.. Revista Dialética de Direito Tributário nº 162. ISS – por não constituir Serviço, a Garantia de Crédito (ou Prestação de Garantia) não pode ser incluída na Base de Cálculo. São Paulo: Dialética, março 2009. p. 83.

¹⁴⁸ ÁVILA, Humberto. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. São Paulo: Dialética, novembro 2005. p. 124.

¹⁴⁹ MASINA, Gustavo. *ISS Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 69.

¹⁵⁰ MASINA, Gustavo. *ISS Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 69.

Sobre o aspecto material da hipótese de incidência do ISS, manifestou-se Adão Cassiano:

A regra-matriz do tributo, contida no art. 156, III, da CF, deixa claro que o núcleo da hipótese de incidência do ISS são as 'prestações' de serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar.

Não são os serviços propriamente ditos, já que eles, por si só, não existem faticamente sem um prestador que exerça a ação de prestá-los. Logo, mesmo que o legislador constituinte não tenha utilização expressamente o termo 'prestação' ou 'prestações', é óbvio que isto está implícito no dizer constitucional. Até porque o objeto do direito é sempre a **conduta humana** intersubjetiva e não as coisas ou bens.¹⁵¹

José Eduardo Soares de Melo afirma que “o cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço.”¹⁵²

Partindo destas mesmas assertivas, ou seja, considerando o aspecto material como uma obrigação de fazer, Aires Barreto¹⁵³, já mencionado, sintetizou com maestria o que é serviço tributável: “desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo.”¹⁵⁴

¹⁵¹ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. *Direito Tributário*. BERNI, Maurício Batista (org.). Porto alegre: Síntese, 2000, p. 262.

¹⁵² MELO, José Eduardo Soares. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3ª Ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 33.

¹⁵³ BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 35.

¹⁵⁴ “a) desempenho de atividade: trata-se de um comportamento humano; do desenvolvimento de um esforço pessoal traduzido num ato ou conjunto de atos;
b) economicamente apreciável: de alguma forma, a atividade configuradora do serviço tributável há de ser apreciável economicamente. Deve ter um conteúdo ou significação econômica. Se se tratar de uma atividade sem valor, sem nenhum conteúdo econômico, sem nenhuma expressão mensurável, embora corresponda ao conceito de serviço, não será serviço tributável;
c) produtiva de utilidade: o resultado ou objeto da atividade é útil e, por isso, desejável, querido pelo destinatário. O comportamento do prestador tende a suprir ou preencher uma carência, deficiência, lacuna ou falta sentida pelo destinatário. O comportamento vem produzir utilidade carente. Tal utilidade pode ser material ou não. A circunstância do resultado do comportamento ser material ou imaterial é irrelevante. O que importa é ter sido obtido como fruto do esforço humano de alguém;
d) para outrem: o tomador do serviço é sujeito essencial à figura da prestação de serviços. Não se pode cogitar de prestação de serviços sem que haja destinatário. Sempre que houver “prestação”, alguém “prestará” a outro. Um sujeito será prestador e outro será tomador ou destinatário. Para que se cogite de prestação de serviço, é forçoso que alguém seja o produtor e outrem, o consumidor;

Na verdade, o conceito de serviço tributável, pois, exclui as atividades prestadas sob o manto da imunidade, bem como os serviços gratuitos, pela ausência de conteúdo econômico. Aliás, quanto à ausência deste elemento, o Supremo Tribunal Federal expressamente afastou a incidência do imposto ao apreciar caso de cinema gratuito (RE n.º 112.923).¹⁵⁵

Estão também excluídas do conceito de serviço tributável as atividades prestadas com subordinação, porque, nesse caso, estão sujeitas à legislação trabalhista e, obviamente, como já referido, os serviços de competência dos

e) sem subordinação: quando houver subordinação do prestador ao tomador do serviço, configura-se relação de emprego, contrato de trabalho (ou relação institucional de serviço público). Esta situação está excluída do conceito de serviço tributável, embora se integre no conceito amplo e genérico de serviço. A prestação do serviço tributável é só aquela objeto de contrato não trabalhista ou estatutário. Só quando o desempenho do prestador se faz em caráter autônomo, há prestação de serviço tributável;

f) sob regime de direito privado: é evidente que, se a prestação de um serviço se der sob regime de Direito público, o próprio serviço passa a se qualificar como público, incidindo, sobre ele pois, o regime de imunidade a impostos. Há de prevalecer o princípio da autonomia de vontade, com a consequente autonomia contratual: isto exclui da definição de toda prestação de serviço público. Deveras, o serviço há de ser objeto de um contrato a que livremente aderiram prestador e tomador. A isonomia entre ambos, na relação contratual, é essencial à denotação do serviço tributável. O contrato engendra obrigação de fazer, em oposição à obrigação de dar. O prestador do serviço ao assumir obrigação de fazer torna-se devedor, pelo contrato de prestação de serviço, de um determinado comportamento, consistente em praticar um ato ou uma série de atos (atividade), ou realizar uma tarefa da qual pode resultar uma vantagem para o tomador do serviço;

g) com fito de remuneração: o serviço tributável é prestado com fito de obtenção de contrapartida equilibrada ou vantajosa, direta ou indireta. Seja atual ou futura, a remuneração é o móvel do prestador. É à sua vista que o prestador se dispõe à atividade em que o serviço se consubstancia. Tal remuneração, que pode ser direta ou não, é o correspectivo do cunho econômico do próprio serviço prestado;

h) não compreendido na competência de outra esfera de governo: o campo de incidência do ISS está balizado pela outorga de competência para tributar certos serviços ao Estado e ao Distrito Federal. (BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. págs. 35/36).

¹⁵⁵ “Cinge-se a discussão ao indagar se o tributo incide ou não sobre os ingressos gratuitos (chamados “permanentes”) fornecidos pelos exibidores de espetáculos cinematográficos. O Tribunal a quo, ao afastar a exação fê-lo amparado na doutrina prestigiada pelos mestres ALIOMAR BALEEIRO e RUY BARBOSA NOGUEIRA e sob o fundamento de que, no caso concreto, a cobrança do tributo ressentir-se-ia da ausência de um dos elementos configuradores da hipótese legal de incidência, qual seja a base de cálculo, estatuída pelo art. 9º do citado Decreto-lei nº 406: o “preço do serviço”. Disse o acórdão: “Com efeito, os impetrantes, ao cederem gratuitamente bilhetes de ingressos em seus cinemas, conhecidos como “permanente”, não auferem renda e tais entradas eventuais em suas casas de espetáculo não refletem em sua receita. A operação é gratuita.” (fls 123) Se é certo que o fato gerador do ISS, foi definido pelo legislador como sendo a prestação de serviço de qualquer natureza, parece fora de dúvidas que tal atividade, se considerada em si mesma, revela-se destituída de significação econômica que permita aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação fiscal. Daí mostrar-se essencial a existência da base de cálculo, traduzida na remuneração do serviço, como elemento determinante da mensuração do fato gerador, que torna viável a sua repercussão no campo tributário. É o que sucede no caso em exame onde, sendo gratuitos os ingressos, não se vislumbra a expressão quantitativa de prestação tributária que pudesse ser exigida.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 112.923, Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo, Recorrido: Empresa Cinematográfica Haway Ltda, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 15 maio 1987, voto do relator, págs. 963/964).

Estados. Não estão excluídas, porém, algumas atividades submetidas ao direito administrativo, daí porque não se pode falar somente em atividade submetida ao regime do direito privado, como bem alertou Gustavo Masina.¹⁵⁶ Fazem parte, pois, do serviço tributável, atividades sob os regimes do direito privado e do direito administrativo.

Deve-se destacar que o mais importante elemento na definição do “serviço tributável” é o núcleo do seu fato gerador, ou melhor, o aspecto material da sua hipótese de incidência, que é a atividade prestada em prol de outrem, traduzida numa obrigação em que prepondera o “fazer”. Não só a doutrina como também a jurisprudência são uníssonas neste sentido.

O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do já citado julgamento que declarou a inconstitucionalidade da cobrança do imposto sobre a locação de bens imóveis, foi categórico ao afirmar que faltava o núcleo da incidência desse imposto,¹⁵⁷ que é o serviço, consubstanciado no *praestare* ou *facere*.¹⁵⁸ Concluiu a Corte, pois, que o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é uma obrigação de fazer.

De igual forma, a Corte Suprema, ao apreciar a incidência do ISS sobre o *leasing*, entendeu que, no caso, existia uma prestação de serviço,¹⁵⁹ dada a

¹⁵⁶ “Revela-se, portanto, a já arraigada lição a respeito da limitação do ISSQN a atividades prestadas sob o regime de Direito Privado, posto que o aludido tributo poderá recair, também, sobre serviços prestados por particulares em favor de Entes Públicos, que se encontram sob a égide do Direito Administrativo.” (MASINA, Gustavo. *ISS Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 77).

¹⁵⁷ “Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo. Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços.” (Brasil, Supremo Tribunal Federal, RE nº 116.121-3/SP, Sessão Plenária, Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda., Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ. 25 maio 2001. p. 702).

¹⁵⁸ “(...) nada mais significa do que a **inadmissível e arbitrária manipulação**, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, **eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigação de fazer**, a cuja matriz conceitual **não se ajusta** a figura contratual da locação de bens móveis. **Cabe advertir**, neste ponto, que a locação de bens móveis **não se identifica e nem se qualifica**, para efeitos constitucionais, **como serviço**, pois esse negócio jurídico – **considerados** os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – **não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere***.” (Brasil, Supremo Tribunal Federal, RE nº 116.121-3/SP, Sessão Plenária, Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda., Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ. 25 maio 2001. p. 708).

¹⁵⁹ “Considero que, neste caso, caracteriza-se como serviço para fins do que constitucionalmente estabelecido (...).” (RE 547.245/SC, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Voto Min. Cármen Lúcia, D.J. 05 março 2010, p. 890). “Entendo também que o contrato de *leasing* é um contrato complexo, em que predomina a prestação de serviço e, como tal, é tributável pelo ISS.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 547.245/SC, Tribunal Pleno, Voto Min. Ricardo Lewandowski, p. 891).

preponderância do financiamento e da intermediação,¹⁶⁰ que se constitui numa obrigação de fazer.¹⁶¹ Então, estando caracterizada tal obrigação, não há como excluir o *leasing* da hipótese de incidência do ISS. Portanto, ainda que envolva a entrega de um bem (objeto do arrendamento) financiado, prepondera a obrigação de fazer. Daí porque se afirma ser uma obrigação “precípua” de fazer.

Cumpre salientar que, como destaca Aires Barreto, os serviços podem ser (a) puros, (b) com emprego de instrumentos, (c) com aplicação de materiais e (d) com emprego de instrumentos aliado à aplicação de materiais,¹⁶² mas a preponderância é sempre da obrigação de fazer.

Logo, seja da análise da doutrina ou da jurisprudência, percebe-se que o sentido da enunciação do aspecto material da hipótese de incidência do ISS, elencado na Constituição como “serviços de qualquer natureza” se constitui numa prestação de serviço, entendida como uma obrigação precípua de fazer, situação que envolve esforço no desenvolvimento de uma atividade material ou imaterial, ou seja, um ato empreendido por alguém em prol de outrem (atividade-fim).

A LC 116, ao dispor que o fato gerador é a “prestação” apenas confirma aquilo que a Constituição já determinou: o objeto da tributação pelo ISS é uma obrigação de fazer, o *facere*. Afinal, não há como tributar algo que não envolva prestação, pois contraria não só a legislação complementar que define o fato gerador do imposto, como também a própria CF.

Então, não só porque da análise da regra de competência constitucional se constata que a tributação pode recair sobre uma atividade, mas também da própria disposição da lei complementar se percebe que o ISS pressupõe uma prestação.

Ademais, um parâmetro que não pode ser olvidado para definição do aspecto material da hipótese de incidência em questão é que se constitui ela num fato, e não

¹⁶⁰ “No *leasing* financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário”. (RE 547.245/SC, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Voto Rel. Min. Eros Grau, p. 864). “(...) de modo que a operação, **considerada em sua integridade conceitua**, constitui serviço tributável pelos municípios e pelo Distrito Federal (intermediação que resulta na aquisição de um bem pela arrendadora, destinado ao uso da arrendatária para fins de produtividade, em opção de compra, renovação ou devolução ao final do contrato)”. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 547.245/SC, Tribunal Pleno, Voto Min. Joaquim Barbosa, p. 886).

¹⁶¹ “Entendo que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto. Aliás, na linguagem coloquial, nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 547.245/SC, Tribunal Pleno, Voto Min. Carlos Britto, p. 892).

¹⁶² BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 45.

num ato jurídico, pois o “fazer”, objeto da incidência tributária, pressupõe um estado de fato. Veja-se a questão no tópico específico que segue.

3.4.2.3 O serviço: fato

Feita a discussão inicial de que o ISS pressupõe uma atividade humana, uma obrigação de fazer tecnicamente considerada, importa mencionar e enfatizar que a incidência do imposto se dá sobre o fato de prestar serviço, o *facere*, e não sobre um ato jurídico.

Isto porque considerando o aspecto material da hipótese como uma atividade, como uma obrigação precípua de fazer, conforme critério estabelecido no capítulo anterior, baseado na doutrina e jurisprudência referidas, o núcleo da incidência está no ato material, ou seja, na concretização da prestação do serviço, e não em um contrato de prestação de serviço ou em algum ato jurídico. Nesse sentido corrobora a manifestação de Aires Barreto:

Há ainda aspecto a merecer advertência: aos Municípios *não* foi conferida competência para tributar contratos de prestação de serviços, mas, sim, para instituir imposto sobre o *fato* “prestar serviços”. O ISS não é um tributo sobre atos jurídicos, mas sobre fatos, sobre o *facere* que alguém (o prestador) tenha desenvolvido em favor de terceiro (o tomador). Contratado o fato “A” e prestado o fato “A”, obviamente o imposto incide sobre “A”, mas, contratado o fato “A” e prestado o fato “B”, o imposto incide sobre “B” e não sobre “A”. À guisa de exemplo: se for celebrado um contrato para a prestação de serviços de planejamento, mas, concretamente, houver execução de obras, tributáveis serão os serviços de construção civil (fato) e não os de planejamento (constantes de contrato).¹⁶³

Ao encontro disso vai a lição de Cleber Giardino:

¹⁶³ BARRETO, Aires F.. Revista Dialética de Direito Tributário nº 162. ISS – por não constituir Serviço, a Garantia de Crédito (ou Prestação de Garantia) não pode ser incluída na Base de Cálculo. São Paulo: Dialética, março 2009. p. 81.

Não há, no caso, imposto do tipo 'documental' ou seja (na classificação exposta por Amílcar Falcão) incidente sobre o título expressivo da relação (jurídica) 'de serviços' estabelecida. Tampouco imposto sobre ato negocial: o fato da realização ou consumação do contrato de serviços. Na verdade, quando a Constituição alude a serviços de qualquer natureza, refere-se ao próprio ato material ou prestação concreta, especificamente o evento representativo da *execução do contrato de serviços* que, embora só se verifique sob o pressuposto da antecedente contratação, com ela em rigor não se confunde.¹⁶⁴

O ISS, pois, tem o seu aspecto material consubstanciado no fato de prestar um serviço. É um imposto sobre fatos jurídicos e não sobre atos jurídicos, como nos ensina Roque Carrazza:

Notamos, pois, com facilidade, que, por meio de *ISS*, só há de tributar-se a prestação do serviço, e não a relação jurídica (contrato) que a ela subjaz (isto é, que se instaura entre o prestador e o tomador do serviço). Queremos significar, com esta afirmação, que o imposto em exame deve necessariamente incidir sobre o *fato material* da prestação de uma utilidade. (...)

Temos, portanto, que o *ISS*, por sua própria natureza – constitucionalmente estabelecida –, só pode alcançar o fato jurídico da prestação de serviços, e não o ato jurídico (ou os atos jurídicos) que a viabiliza. Invocando AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, podemos dizer que o *ISS* é um *imposto sobre fatos jurídicos*, e não sobre *atos jurídicos*.¹⁶⁵

A constatação de que o fato de prestar serviço está sujeito ao ISS (e não o contrato ou um ato jurídico) é muito importante para não só compreender o aspecto material da hipótese de incidência do aludido imposto mas também porque, conseqüentemente, constrói-se um importante critério de parametrização da base de cálculo.

Na expressão de José Souto Maior Borges, a hipótese de incidência do ISS é um estado de fato, qual seja, a prestação efetiva de serviços. Por tal motivo, o imposto não pode ser cobrado sobre o contrato de prestação ou sobre o serviço em potencial, mas somente sobre a atividade realmente levada a efeito:

¹⁶⁴ GIARDINO, Cleber. *Competência Municipal*. RDT 32/219, São Paulo: RT, 1985.

¹⁶⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Interesse Público nº 3. Caderno de Direito Municipal*. Porto Alegre: Notadez, 1999. p. 76.

Metáforas desafortunadas, como a de que o ISS gravaria a “venda de bens imateriais”, assim considerados os próprios serviços, em analogia com o ICM, que gravaria a “venda de bens materiais” (as mercadorias), somente servem para desviar e distanciar cada vez mais a análise jurídica do seu objeto de conhecimento, o art. 24, II da CF. Essa linguagem figurada induz à conclusão equivocada de que o ISS seria, também ele, um imposto sobre atos jurídicos. E somente se fora dessa espécie, o ISS poderia gravar as prestações potenciais de serviços. Porque aí contrato de prestação futura de serviços seria em si mesmo eventualmente tributado. E isso caracterizaria precisamente a incidência do ISS sobre as prestações meramente potenciais de serviços. É dizer o mesmo: a incidência do tributo sobre atos jurídicos. Não será por outra razão que o ISS, à luz de uma exegese que privilegie o momento em que surge a obrigação tributária, somente deve levar em consideração a época de concretização da prestação de serviço: aqui e agora, nunca futuro (potencial).

3.7 O ISS não é, ao contrário do ICM e do IOF, p. ex., um imposto incidente sobre atos jurídicos. Sua hipótese de incidência é um **estado de fato**: a prestação efetiva de serviços não configuráveis como públicos e não enquadráveis na competência impositiva da União e dos Estados-membros. Tanto isso é verdade que, se há contrato de prestação de serviços e esta por qualquer motivo não se realiza, o ISS pura e simplesmente **não incide**. Se fora um imposto incidente sobre atos jurídicos, a conclusão seria exatamente inversa.¹⁶⁶

Marçal Justen Filho afirma que a materialidade do ISS diz respeito a um fato:

Em suma, não se tributa, através de ISS, um estado (de fato ou de direito). Como já visto, no núcleo da hipótese de incidência da norma criadora do ISS está um fato (ato) jurídico. O ISS não incide sobre uma sequência de situações homogêneas verificadas durante um espaço de tempo – sua incidência recai sobre cada ato jurídico qualificável como execução de obrigação de fazer. Bem por isso, só é cabível a tributação tendo em vista cada evento assim caracterizável, com profundas e evidentes repercussões no campo da determinação do valor da prestação tributária.¹⁶⁷

Hugo de Brito Machado, ao analisar a questão que envolve a tributação pelo ISS de contratos de subempreitada, conclui que o tributo incide exclusivamente sobre o fato econômico de prestação do serviço, e não sobre a relação ou negócio jurídico:

¹⁶⁶ BORGES, Souto Maior. Inconstitucionalidade e Ilegalidade da cobrança do ISS Sobre Contratos de Assistência Médico Hospitalar. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, outubro-dezembro 1986. págs. 169/170.

¹⁶⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT. 1985, p. 171.

O preço do serviço, que constitui base de cálculo do ISS, pode ser um dos elementos do contrato, mas o contrato não é essencial para a configuração do fato gerador do imposto. Em outras palavras, não é da natureza ou da espécie de contrato que decorre a obrigação tributária, e sim do fato econômico, no caso de que se cuida, da prestação do serviço como fato econômico.

Assim, pode-se afirmar com segurança que o negócio jurídico é irrelevante. A celebração de negócio jurídico a respeito da prestação de serviço não interfere no elemento nuclear do fato gerador da obrigação tributária. Esse fato gerador é o serviço como fato de relevância econômica. Não o ato ou negócio jurídico. Nem a relação jurídica que, em virtude de um ou do outro, se instaura.

(...)

A empreitada não constitui fato gerador do ISS. Nem a subempreitada. Esses contratos não compõem o suporte fático da incidência desse imposto. Como simples atos ou negócios jurídicos em si mesmos considerados são irrelevantes do ponto de vista tributário. O que é relevante quer na empreitada, quer na subempreitada, é a prestação do serviço.¹⁶⁸

Com efeito, a base de incidência se dá sobre a prestação do serviço (e não sobre um contrato, tampouco sobre um ato jurídico), o que leva à conclusão de que o ISS é um imposto que não pode incidir de forma múltipla sobre um mesmo fato (questão a seguir abordada no capítulo 5.2.2.2).

Logo, não se pode afirmar que está contido no aspecto material da hipótese de incidência um contrato de prestação de serviço, ou um serviço potencialmente prestado. Ao contrário, só a atividade efetivamente realizada é que preenche o requisito material do tributo em liça. Por isso, a base de cálculo necessariamente terá que parametrizar o fato de prestar serviço, vale dizer, o esforço humano efetivamente empreendido em prol do tomador (consumidor) do serviço.

Se, numa situação hipotética, for tomado em consideração o valor de um contrato ou o valor de uma operação para fins de estruturação de base de cálculo, certamente não se estará cobrando imposto sobre serviços, mas sim outro imposto sobre contratos, talvez sujeito ao IOF ou ao ICMS. É que, em não sendo base de incidência sobre prestação de serviço, vale dizer, sobre o fato de prestar um serviço a outrem, não se pode afirmar que o tributo cobrado, nessa situação, é o ISS.

Mais uma vez confirma-se o que já foi aludido no curso do trabalho: a base de cálculo se extrai a partir do aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente prevista. Logo, deve ser considerado o serviço prestado (estado

¹⁶⁸ MACHADO. Hugo de Brito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 108. A base de Cálculo do Iсс e as subempreitadas. São Paulo: Dialética, setembro 2004. págs. 72/73 e 74.

de fato) como aspecto material para definição da base de cálculo do imposto sobre serviços.

3.4.2.4 O serviço: atividade-fim

Além da definição constitucional de serviço como um fato que representa uma obrigação precípua de fazer, surge uma importante questão que fornece elementos de grade relevância para definição da base de cálculo do ISS: a distinção entre atividade-meio e atividade-fim.

Impende ter como clara a noção de que a atividade sujeita ao tributo é aquela designada como atividade-fim do prestador, sendo esta alvo da incidência tributária e, por isso, determinante para apuração da base de cálculo do imposto.

Aires Barreto sintetiza de forma magistral a diferença entre a atividade-meio e a atividade-fim. Aquela é o conjunto de ações realizadas pelo prestador do serviço a si próprio e necessárias para a consecução de um objetivo, ao passo que esta última (atividade-fim) é o desenvolvimento da atividade prestada a terceiros. Dessa forma, o autor explica:

(...) as atividades desenvolvidas em benefício próprio, como requisito, condição (até requinte) para a produção de outra utilidade qualquer para terceiros são sempre ações-meio; além desse marco, situam-se essas mesmas ações ou atividades como fim ou objeto, quando elas, em si mesmas consideradas, refletem a utilidade colocada à disposição de outrem.¹⁶⁹

O mesmo autor prossegue e leciona no sentido de que o alvo da tributação é a atividade-fim prestada aos terceiros, e não o conjunto de atividades-meio prestadas a si próprio:

¹⁶⁹ BARRETO, Aires F. ISS – Atividade-meio e Serviço-fim. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 5. São Paulo: Dialética. p.82.

Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros *como fim ou objeto*. Não as suas *etapas, passo* ou *tarefas intermediárias*, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição de *facere* (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo). As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas “para” o próprio prestador e não “para terceiros”, ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível).¹⁷⁰

Feita tal consideração, obviamente a base de cálculo do ISS deverá ser parametrizada sobre a atividade prestada a terceiros, e não sobre as atividades-meio que são meros elementos integrativos das atividades-fim.

Exemplo disso é o serviço de digitação e impressão prestado pelo escritório de advocacia. O serviço tributável é aquele inerente à atividade desempenhada pelo advogado, seja judicial ou mera consultoria, sendo a digitação e a impressão de pareceres ou petições judiciais meros serviços-meio prestados pelo escritório de advocacia a si próprio e, por isso, não tributáveis pelo ISS. Somente será objeto da incidência tributária a obrigação de fazer que represente a prestação de serviço-fim, no caso, como dito, o serviço de advocacia. Marçal Justen Filho exemplifica dessa forma:

observe-se que o escritor que, após adquirir material de escritura, aponta um lápis, está a realizar uma atividade que, em sentido vulgar, poderia ser qualificada como serviço. A pessoa que varre a varanda da própria casa desempenha um esforço físico que o vulgo denominaria de serviço.¹⁷¹

Evidentemente, tais serviços não são passíveis de tributação pelo ISS.

Rui Barbosa Nogueira, em resposta à consulta formulada por um contribuinte autuado por prestação de serviços de expediente, digitação e administração de bens, quando sua atividade-fim é a prestação de consultoria, foi categórico no sentido de que somente poderia ser tributada esta última atividade, e não aquelas mencionadas no auto de infração porque se tratavam de atividades-meio :

¹⁷⁰ BARRETO, Aires F. ISS – Atividade-meio e Serviço-fim. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 5. São Paulo: Dialética. p.82.

¹⁷¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT. 1985, p. 78.

“A base de cálculo do imposto é o preço do serviço” (art. 9º).

Isto significa que a atividade ou serviço descrito como fato gerador desse imposto é aquele que seja **a finalidade em si ou essencial de prestação a terceiros** e não apenas um acessório ou uma função exercida para a própria empresa contribuinte.

26. Veja-se, por exemplo, que os fiscais fazem referência a serviços de datilografia, expediente, administração de bens, quando nada disso é objeto social, prestação ou exploração desses tipos de serviços. Estes são serviços que a própria contribuinte executa para si mesma, como acessórios necessários ao desempenho de suas funções.

Esses serviços são, na verdade, despesas e não receitas.¹⁷²

Susy Gomes Hoffmann, em seu trabalho intitulado “a Base de Calculo do ISS”, afirmou que o único critério plausível para definir o preço do serviço do ISS é a análise da sua atividade-fim, de sorte que somente a remuneração decorrente dela pode integrar a base de cálculo do ISS.¹⁷³ É importante destacar que o trabalho doutrinário foi acatado pelo Superior Tribunal de Justiça (Resp. n.º 1.080.161) para decidir a questão atinente à base de cálculo do imposto, de forma que foi excluído o valor que não representava atividade-fim do prestador do serviço.¹⁷⁴

¹⁷² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto Sobre Serviços. *Revista de Direito Público*. Porto Alegre: Ed. Revista dos Tribunais, 1972. p. 360.

¹⁷³ “Enfim, o único critério possível para aferição da composição da base de cálculo do imposto sobre serviços é a verificação do núcleo da prestação de serviços contratada. O preço do serviço – que é a locução legal da base de cálculo – deve abrigar a remuneração devida pela “atividade-fim” contemplada no objeto da relação obrigacional. (...) Os demais valores pagos pela empresa tomadora dos serviços, contratante dos serviços e que se refiram às “atividades-meio”, não podem servir de base de cálculo para incidência do tributo, pois se revestem da característica de valores que ingressam para pagamento do prestador dos serviços, a título de entradas ou ingressos, sem compor a sua receita tributável para fins de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.” (HOFFMANN, Susy. *Base de Cálculo do ISS*. In TORRES, Heleno Taveria. *Imposto Sobre Serviços –ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri, São Paulo: Manole, 2004. Págs. 225/226).

¹⁷⁴ “Efetivamente, encontrei, ao melhor analisar os precedentes jurisprudenciais, a divergência reinante nesta Corte, o que já é comentado no mundo jurídico, razão pela qual entendi pertinente fazer a digressão que apresento neste voto.

Doutrinariamente, tem sido considerada como regra na fixação da base de calculo do ISS a observância da atividade-fim da prestadora de serviço, para contemplar-se como prestado o serviço objeto da relação obrigacional. Assim, tudo que for prestado em razão do contrato firmado e que esteja dentro da atividade-fim da prestadora, deve ser mensurado para compor a base de cálculo, expurgando-se os valores dos serviços referentes às atividades-meio.

Esta conclusão está no artigo do Professor Susy, já mencionado, quando proclama, com autoridade: Portanto, a única conclusão possível é a de que a composição da base de cálculo do imposto sobre serviços apenas pode abrigar a remuneração devida pela “atividade-fim”, contemplada no objeto do negócio jurídico, os demais valores recebidos sem relação direta com a “atividade-fim” contratada estão fora do campo da incidência do tributo. (obra citada p. 226)” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1.080.161/SP, 2ª Turma, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Rohde e Liesenfeld do Brasil Transportes Internacionais Ltda., Rel. Min. Eliana Calmon, D.J. 29 abril 2009, p. 4).

Da mesma forma o Superior Tribunal de Justiça, com base nessa diretriz, estabeleceu um critério para definir a natureza da prestação do serviço em casos de intermediação de mão-de-obra e fornecimento de mão-de-obra. No Resp. 1.138.205, baseado no estudo da atividade-fim do prestador do serviço, o Tribunal definiu o tipo de prestação de serviço das atividades, separando a intermediação do fornecimento de mão-de-obra.¹⁷⁵

Assim, tais exemplos denotam que não se pode admitir que o vocábulo definido constitucionalmente abranja atividades-meio do prestador do serviço, principalmente quando, como visto alhures, desempenhadas de forma acessória a si mesmo, até porque, nesse caso, a pretensão tributária esbarraria na ausência de conteúdo econômico. Explica-se. Como visto, o serviço tributável é aquele que possua conteúdo econômico, de sorte que nos casos de serviço-meio prestado a si próprio inexistiria a base de incidência para fins tributários.

Questiona-se: como tributar as atividades de digitação prestada pelo escritório de advocacia a si próprio? Qual seria a base de cálculo nessa situação? E como tributar o serviço de expediente prestado por uma empresa de consultoria a si mesma? As questões não encontram resposta positiva.

Logo, sem dúvida, a obrigação de fazer que constitua um fato, e não um ato jurídico, é aquela representada pela atividade-fim desempenhada em prol de outrem, excluídas aí as ações levadas a efeito em proveito próprio (atividades-meio).

Portanto, uma vez previsto em lei complementar, sendo uma obrigação precípua de fazer que se caracterize por um fato que constitua atividade-fim do prestador em benefício de outrem, está se tratando de um aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços.

¹⁷⁵ “Para que se proceda à exclusão da despesa com remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, há que se perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão-de-obra em que o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão-de-obra e o trabalhador, que é recrutado pela prestadora na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas, caracterizam-se pelo exercício de intermediação, sendo essa a sua atividade fim.

Consectariamente, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal contratado pelas empresas de recrutamento, afastada estaria a figura intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado – qualquer que fosse –, como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS. Essa hipótese regulada pela Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.138.205/PR, STJ, 1ª Seção, Recorrente: Município de Londrina, Recorrido: Admita Recursos Humanos Ltda., Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 01 fevereiro 2010, p. 120).

Feitas tais considerações, tem-se uma definição constitucional do serviço previsto no art. 156, III, da CF, o que é de suma importância para a determinação da base de cálculo. Podemos afirmar então que o conceito de serviço extraído a partir da Constituição Federal define o aspecto material do imposto que ora se estiver tratando. Esta definição, como adiante se verá no capítulo que segue, possui máxima importância para fins de construção de uma base de cálculo constitucional do ISS, pois, como se referiu (capítulo 3.3), é a partir da relação entre a regra de competência constitucional e o aspecto material da hipótese de incidência que se extrai a base de cálculo do imposto.

2ª PARTE: OS CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS E SUA APLICAÇÃO PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO CONSTITUCIONAL DO ISS

4 OS CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS

Para fins de estabelecer a definição de uma base de cálculo do ISS, é necessária uma análise criteriosa a partir da Constituição Federal.

A norma que outorga competência constitucional, considerada como uma regra que demanda interpretação, e sendo considerados os elementos semânticos do conceito vigente por ocasião da promulgação da CF e sua relação com a base de incidência do tributo, constituem o primeiro critério. Muitas vezes este critério é complementado e confirmado pela legalidade, capacidade contributiva e proibição de tributo com efeito de confisco. De registrar que os critérios são extraídos da Constituição da República, como forma de sua efetivação, até porque, como dito anteriormente, é partir dela que se solucionam os problemas jurídicos tributários.

Não seria diferente a solução da problemática que envolve a base de cálculo do ISS. Esta questão passa necessariamente pela análise destes critérios, como se passa a demonstrar nos tópicos que seguem.

4.1 RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA (RAZOABILIDADE) ENTRE O ASPECTO MATERIAL DO FATO GERADOR DO ISS E A BASE DE CÁLCULO

A aplicação da razoabilidade constitui um importante critério para definição da base de cálculo do ISS, mormente na sua expressão de razoabilidade-equivalência entre o fato gerador e a base de incidência do imposto. É que a base de cálculo, como já referido, decorre do aspecto material da hipótese de incidência,¹⁷⁶ de sorte que sua definição para averiguar a relação de pertinência com a base de incidência constitui um importante critério para a construção da base de cálculo do imposto.

¹⁷⁶ Como antes mencionado, utiliza-se no trabalho a designação levada a efeito por Geraldo Ataliba: aspecto material da hipótese de incidência.

Como mencionado anteriormente, a base de cálculo, por ser obtida a partir do aspecto material da hipótese de incidência, confirma o gênero jurídico do tributo. Mas de que forma isso poderia ensejar um critério constitucional de definição da base de cálculo do ISS?

Deveras, a base de cálculo, ou base imponible, como define Geraldo Ataliba, é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência¹⁷⁷ que tem por finalidade, como dito anteriormente, além de outras, fixar o valor a ser recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária ao sujeito ativo. Em outras palavras, serve para medir a materialidade do aspecto material da base imponible e, ao desempenhar esta função, a base de cálculo fornece o critério para reconhecer a espécie tributária de que se está a tratar, porque revela o conteúdo do aspecto material da hipótese de incidência.

Seguramente, no Brasil o tipo tributário é confirmado após a análise da hipótese de incidência e da base de cálculo. Esta confere um critério seguro para confirmação daquela, já que ambas devem necessariamente guardar uma relação de inerência. A base de cálculo deve medir exatamente a materialidade da hipótese de incidência tributária obtida a partir da regra de competência constitucional. Conforme lição de Roque Antônio Carrazza:

Melhor esclarecendo, se o tributo é sobre a renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da renda (v.g., a renda líquida); se o tributo é sobre a propriedade, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da propriedade (v.g., o valor venal da propriedade); se o tributo é sobre serviços, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida dos serviços (v.g., o valor dos serviços prestados). Os exemplos poderiam ser multiplicados, até porque a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria), uma medida de materialidade da hipótese de incidência tributária.¹⁷⁸

¹⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 108.

¹⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004, p. 461.

Giannini menciona que as situações de fato às quais se associam os tributos devem ser valoradas de modo que se possa determinar a base imponible.¹⁷⁹ Ou seja, a base de cálculo guarda estrita relação com aspecto material da hipótese de incidência.

Para Paulo de Barros Carvalho, além de “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”¹⁸⁰ da obrigação tributária, a base de cálculo serve primordialmente para confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da regra matriz de incidência tributária.¹⁸¹

Tamanho é a importância da base de cálculo que, em havendo distorção entre ela e o aspecto material da hipótese de incidência, prevalece a primeira. Por esse raciocínio, pode-se afirmar que a base de cálculo define a natureza jurídica do tributo. É o seu critério confirmador, como alhures se mencionou. Em outras palavras, por meio da base imponible chega-se ao aspecto material da hipótese de incidência previsto constitucionalmente. Assim corroborando a manifestação de Geraldo Ataliba:

Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência. Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.

(...) Daí a advertência de Amílcar Falcão ‘De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo’.¹⁸²

¹⁷⁹ “le situazioni di fatto a cui si collegano le singole imposte devono essere valutate in modo che possa giungersi alla determinazione della base imponible.” (Tradução de GIANNINI, A. D. *Instituzioni de Diritto Tributario*. Milano: Dott. A Giuffrè Editore, 1951, p. 130).

¹⁸⁰ “Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 327).

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 327.

¹⁸² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2000, págs. 111/112.

De fato, um imposto sobre a propriedade imobiliária (IPTU) não poderia, de maneira alguma, ter como base de cálculo a renda obtida pelo aluguel do imóvel. Este seria um exemplo típico de desnaturação do tributo (na verdade uma desvirtuação da relação lógica entre a Constituição Federal, o aspecto material e a base de incidência), pois na verdade, nesta situação, ter-se-ia um tributo sobre a renda, e não sobre a propriedade do imóvel. Ora, o valor do aluguel (base de cálculo) confirma que se está tributando a renda e não a propriedade do imóvel. Daí porque não se pode admitir a base de cálculo de um determinado tributo completamente destoada do critério material de sua regra-matriz de incidência. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho se manifesta:

Veze sem conta encontramos formulação legislativa que se refere a determinado critério material, quando a base de cálculo estipula grandeza que mede outra realidade. Poder-se-ia indagar a respeito de que dado haveríamos de acolher, em caso de flagrante contraste. Mas ressalta à evidência que devemos nos guiar pelas indicações do critério quantitativo, no caso a base de cálculo, por força de sua função especificadora do conteúdo do débito tributário e ainda porque, na descrição do critério material, nem sempre age o legislador com a devida precisão e o adequado e recomendável rigor. Segundo exemplo de Becker, tomando-se como base de cálculo do imposto predial e territorial urbano o total dos rendimentos obtidos pelo proprietário, a título de locação do imóvel, no ano imediatamente anterior, estaríamos, na verdade, diante de um imposto sobre a renda, conquanto a designação do critério material da hipótese nos faça pressupor tratar-se de imposto que grava a propriedade imobiliária, quando localizada no perímetro urbano.¹⁸³

O mesmo autor, de forma magistral, examinou o caso da desfiguração da taxa de classificação de produtos vegetais por meio do desvirtuamento de sua base de cálculo que, de fato, como demonstrou, revelava a cobrança de um imposto:

...é indubitável que a base de cálculo da “Taxa de Classificação de Produtos Vegetais” manifesta a existência de um imposto. A tonelagem do produto vegetal adquirido no mercado interno ou importado, é medida pertinente à esfera de atuação do particular, estando longe de apresentar-se como instrumento de aferição da atuosidade estatal. Assistimos, na composição normativa desse gravame, a claro descompasso entre a ação expressa pelo verbo da hipótese tributária e a grandeza dimensionadora tomada pela base

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998, p. 176.

de cálculo, formando um binômio que não oferece a consistência que o Texto Constitucional requer.

(...)

A medida que foi tomada como base impositiva manifesta a presença indisfarçável de um tributo não vinculado à atuação do Estado, vale dizer, de imposto.¹⁸⁴

E isso não é diferente na Jurisprudência. Para o Supremo Tribunal Federal, a base de cálculo, como valor da consistência material da hipótese de incidência,¹⁸⁵ é tão importante na identificação do tributo que prevalece em relação ao fato gerador em caso de conflito.¹⁸⁶ O Tribunal entendeu, ao declarar a inconstitucionalidade da taxa de conservação rodoviária prevista na Lei 8155/90, que o tributo cobrado era na verdade um imposto novo em razão da base de cálculo utilizada.¹⁸⁷ Em outro caso, para reconhecer a constitucionalidade da taxa de coleta de resíduos urbanos (lixo domiciliar), o Tribunal apontou que a análise do tributo não se esgotava no estudo da hipótese de incidência, sendo necessário analisar a base de cálculo da exação para confirmar o aspecto material da hipótese de incidência.¹⁸⁸ Neste ponto, vale

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, outubro de 1998. p. 141.

¹⁸⁵ “É que, se a base de cálculo, ou base impositiva, é a mensuração do fato tributário, será ela, nos tributos não vinculados, o valor da consistência material da hipótese de incidência que será sempre um fato qualquer que não, uma atuação estatal; de outro lado, nos tributos vinculados a base de cálculo consistirá na grandeza numérica ou econômica de uma atividade estatal”. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 447-6/DF, Tribunal Pleno, Requerente: Partido Socialista Brasileiro – PSB, Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional, Voto Min. Carlos Velloso, D.J. 05 março 1993, p. 82).

¹⁸⁶ “Essas são as razões por que a competência tributária prevista na Constituição indica desde logo o *fato gerador* (hipótese de incidência) e a *base de cálculo* possíveis para instituição dos tributos, chegando a Constituição a dispor de forma expressa, no art. 145, § 2º, que “*as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 390.840-5/MG, Tribunal Pleno, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Rel. Min. Marco Aurélio, Voto do Ministro Cezar Peluso, p. 390).

¹⁸⁷ “Mas, há mais. Em se tratando de taxa, a remuneração tem de ser proporcional ao uso do serviço, e, no caso, não existe essa proporcionalidade, pois basta que alguém não use de estrada em determinado período, mas compre muita gasolina para utilizá-la no trânsito pela cidade, para que pague, como taxa pelo uso potencial, quantia variável em função da quantidade de gasolina adquirida, quando é certo que o valor a pagar-se como taxa por uso potencial é um só fixamente determinado.

Assim, Sr. Presidente, este tributo não é taxa. De outra parte, não também imposto novo, porque, para a instituição deste, é necessária lei complementar. Nem é igualmente preço público, por não se tratar de remuneração só ocorrente quando há utilização efetiva do serviço. E também não se pode pretender que seja contribuição de melhoria, como é óbvio. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 447-6/DF, Tribunal Pleno, Requerente: Partido Socialista Brasileiro – PSB, Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional, Voto Min. Moreira Alves, D.J. 05 março 1993, p. 132).

¹⁸⁸ “O exame da possibilidade de o serviço público ser destacado em unidades autônomas e individualizáveis de fruição não se esgota com o estudo da hipótese de incidência aparente do tributo. É necessário analisar a base de cálculo da exação, que tem por uma de suas funções confirmar, afirmar ou infirmar o critério material da regra-matriz de incidência.

salientar que não é da base de cálculo que se extrai o aspecto material da hipótese de incidência, mas sim o contrário, como dito (capítulo 3.3). O exame da base de cálculo confirma a desvirtuação da lógica que deve existir entre a regra de competência, o aspecto material e a base de incidência.

Vê-se, pois, que doutrina e jurisprudência reconhecem e admitem a relação entre o aspecto material e a base de cálculo, sendo esta última um importante elemento para confirmar o conteúdo do fato gerador, o que não significa dizer que este se obtém a partir da base de cálculo. É o contrário: a base de cálculo é extraída do aspecto material, e apenas confirma o fato gerador (na verdade, confirma a relação lógica referida).

Logo, como dito anteriormente, pode-se concluir que a base de cálculo não só mensura o aspecto material da hipótese de incidência para, uma vez ocorrido o fato imponível, gerar o montante do tributo a ser recolhido, mas também – e principalmente – confirma a materialidade do tributo, ou seja, fornece um critério preciso acerca de qual é o fato gerador (no sentido de hipótese de incidência) que realmente está sendo exigido pelo sujeito ativo da obrigação tributária.

Então, a construção da relação jurídica tributária pode ser feita, de um lado, a partir das regras de competência constitucionais que identificam um aspecto material de um fato gerador e, a partir dele, uma base de cálculo. E, por outro lado, a confirmação da higidez dessa relação jurídica deve, então, ser feita a partir da base de cálculo, de onde se confirma o aspecto material e, a partir daí, identificar se esta materialidade está prevista na Constituição (capítulo 3.3).

Este é o conteúdo do binômio base de cálculo e hipótese de incidência alhures referido na lição de Paulo de Barros Carvalho. Ambos devem manter uma relação de inerência. Caso contrário, o tributo cobrado estará desvirtuado, descaracterizado, como já referido.

Humberto Ávila refere o postulado da razoabilidade, que orienta a aplicação de outras normas, sobretudo no que diz respeito às regras,¹⁸⁹ evidenciada, nestas situações, como equivalência entre a medida adotada e o critério que a

As razões de agravo regimental, contudo, não indicam com precisão como a mensuração do tributo acaba por desviar-se da prestação individualizada dos serviços de coleta e remoção de lixo”. (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 571.241/RN, STF, 2ª Turma, rel. Min. Joaquim Barbosa. D.J. 04 junho 2010, p. 1179).

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 151.

dimensiona.¹⁹⁰ Com isso se pode afirmar categoricamente que a relação de razoabilidade ou inerência entre o aspecto material definido constitucionalmente e a base de incidência constituem um critério de suma importância para definição da base de cálculo do ISS.

Em não havendo esta equivalência, poder-se-ia afirmar que o tributo cobrado seria outro, e não o ISS. E tal conclusão facilmente seria atingida ao se constatar o desvirtuamento do tributo.

É necessário destacar que o descumprimento da equivalência entre a base de cálculo e do aspecto material da hipótese de incidência e, conseqüentemente, a descaracterização do gênero do tributo, infelizmente não é incomum. Acontece no ICMS, quando a base de cálculo, por exemplo, inclui valores que não dizem respeito às operações de circulação de mercadorias e serviços de comunicação e transporte.¹⁹¹ Acontece no imposto de renda quando a base de cálculo engloba receitas e não o acréscimo patrimonial, conforme votos dos Ministros Oswaldo Trigueiro e Luis Galotti (RE 71.758).¹⁹²

¹⁹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 158.

¹⁹¹ A propósito: “Sendo a base de cálculo a expressão econômica da materialidade do tributo, deve prestar-se a medir, de modo adequado, o fato descrito na hipótese de incidência, em ordem a possibilitar a correta quantificação do dever tributário, a cargo do contribuinte. ...o critério de medição da base de cálculo deve estar voltado, com razoabilidade e proporcionalidade, para o critério material possível da regra-matriz do tributo que está sendo considerado. Noutras palavras, a base de cálculo deve conter critérios de mensuração de uma grandeza ínsita ao evento descrito na hipótese de incidência tributária. ...é inconstitucional incluir na base de cálculo do tributo – pouco importando por meio de que artifício, ficção ou presunção – valores que extrapolam sua materialidade, descaracterizando-o.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS Comunicação: sua não incidência sobre a denominada Tarifa de Assinatura Básica Mensal – questões Conexas*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 155, agosto/2008, p. 84).

¹⁹² “Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxaço, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo de diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito.

Para bem aplicar a Constituição, o Poder Judiciário tem que fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que o imposto de renda receita sobre o que, evidentemente, não é renda, do mesmo modo que não se pode aceitar a incidência do imposto de importação sobre mercadoria que não entrou no país, nem o de exportação, sobre produtos que daqui não saíram”. (...)

“O SENHOR MINISTRO LUIZ GALLOTTI: Sr. Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, riuiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Pode acontecer – e efetivamente acontece em inúmeras oportunidades – com o ISS. Exemplo disso é a locação de bens imóveis, caso já referido no trabalho. A partir da sua base de cálculo se poderia facilmente constatar que na verdade o tributo cobrado era sobre uma locação, ou melhor, sobre um empréstimo mediante pagamento, mas não sobre uma prestação de serviço. Daí por que, a partir da base impositiva, chega-se à seguinte conclusão: não se estava cobrando tributo sobre a prestação de serviço. E somente a prestação de serviço está prevista como aspecto material da hipótese de incidência prevista na Constituição Federal, ao passo que nada é referido quanto à locação. Então, não só pelas conclusões do Recurso Extraordinário n.º 116.121,¹⁹³ já referidas, mas também pela análise da base de cálculo, o raciocínio seria o mesmo: inconstitucionalidade.

Aliás, sobre o caso, ousa-se falar que, embora a Corte Suprema não tenha se pronunciado expressamente sobre o fato da base de cálculo não identificar a prestação do serviço, ao referir que locação não era serviço, quis dizer, em outras palavras, que a base de cálculo do ISS, naquele caso, seria zero. Assim, partindo-se do seu raciocínio sobre a base de cálculo (o preço da locação) não chegaria à outra conclusão senão de que o tributo cobrado era efetivamente sobre locação, e não sobre qualquer serviço, daí o desvirtuamento do aspecto material e, por via de consequência, da regra de competência constitucional, como corretamente reconheceu o Tribunal.

Então, no que diz respeito ao ISS, a base de cálculo deve dimensionar o aspecto material, sob pena de violar a razoabilidade-equivalência, como leciona Humberto Ávila:

O valor do serviço deverá corresponder ao esforço humano empreendido. A utilização de qualquer outro parâmetro para dimensionar o valor do serviço violará o postulado da razoabilidade-equivalência: qualquer medida do

(...) Mas, dizer que despesa é renda jamais ocorreu a ninguém, nem poderia ocorrer, por contrariar a essência das coisas. E isto, penso eu, a lei não pode fazer, como não pode mudar o sexo das pessoas, conforme foi dito em relação ao todo-poderoso Parlamento da Grã-Bretanha.

Restaria a possibilidade de se considerar a existência, no caso, de outro imposto, que não o de renda, mas, para isso, a lei teria que criar esse outro imposto, com a respectiva alíquota, o que não fez”. (RE 71758/Guanabara, Tribunal Pleno, Voto Min. Oswaldo Trigueiro, págs. 307/308 e Voto Min. Luiz Gallotti, págs. 357/358, julgado em 14 jun 1972).

¹⁹³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Recorrente: Ideal Transportes e guindastes Ltda., Recorrido: Prefeitura municipal de Santos, Redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, D.J. 25 maio 2001.

poder público deve guardar uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona.¹⁹⁴

Como refere Marçal Justen Filho:

Hoje, porém, os instrumentos de qualificação do ISS não podem ser mais os mesmos. Ou melhor, porque são tributos de materialidade diversa, a forma de quantificação desta materialidade há de ser adequada à dita materialidade.

Assim, só se pode eleger uma forma de apuração da dimensão valorativa da materialidade da hipótese de incidência que seja com ela compatível.

Esquecendo, por isso, as noções e os conceitos adequados ao regime anterior, a descoberta da dimensionabilidade quantitativa do aspecto material da hipótese de incidência do ISS só pode resultar do estudo deste mesmo aspecto material – qual seja a prestação de serviço.¹⁹⁵

No mesmo sentido é a lição de Roque Carrazza, segundo o qual se exige uma correlação lógica entre base de cálculo e hipótese de incidência na cobrança do ISS:

Estamos com tais colocações querendo significar que o legislador, ao definir a base de cálculo do tributo – inclusive do *ISS* –, não pode manejar grandezas alheias ao aspecto material de sua *hipótese de incidência*. Antes, deve imprimir uma *conexão*, uma *relação de causa e efeito*, entre a hipótese de incidência tributária e a *base de cálculo in abstractu*, que permitirá apurar *quanto exatamente* o contribuinte deverá recolher (*quantum debeatur*) aos cofres públicos, a título de tributo, após a ocorrência do *fato imponible*.

Vai daí que, para total garantia do contribuinte, de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma *correlação lógica* entre a *base de cálculo* e a *hipótese de incidência* do tributo. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da *hipótese de incidência*, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo torna-se incobrável, por falta de *coerência interna* na norma jurídica que o institui). Inexistindo tal *correlação lógica* descaracteriza-se o próprio gênero jurídico do tributo.¹⁹⁶

¹⁹⁴ (ÁVILA, Humberto. Revista Dialética de Direito Tributário nº 122. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. São Paulo: Dialética, novembro 2005. p. 129).

¹⁹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 163.

¹⁹⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Interesse Público nº. 3 – Caderno de Direito Municipal*. ISS – Base de Cálculo – Serviços de Construção Civil Prestados com o Fornecimento de Materiais e o Concurso de Subempreiteiras – Questões Conexas. São Paulo: Notadez, 1999. p. 78

De fato, o raciocínio a partir da base de cálculo até a regra de competência constitucional pode demonstrar incongruência na relação jurídica tributária. Exemplo disso é a cobrança de ISS sobre a receita bruta obtida pelo prestador. Ora, a receita é base de cálculo de contribuições sociais (COFINS e PIS), de forma que uma exigência tributária nesses moldes leva a crer que o aspecto material do imposto é a obtenção da receita, e não a prestação de serviços. Daí se conclui que a regra de competência constitucional prevista no art. 156, III, da CF é desvirtuada.

Eventualmente, a receita da empresa pode coincidir com o preço do serviço e aí ambos terão a mesma base de cálculo. Mas nem sempre isso é verdadeiro e, quando não for, certamente haverá uma inconstitucionalidade na cobrança do imposto sobre o serviço prestado consubstanciado em base imponible calculada sobre a receita. Em caso um de exigência do ISS sobre a receita, que englobava, além da prestação do serviço, o valor de garantia de crédito, manifestou-se Aires Barreto:

Se, por hipótese, a despeito disso, o Fisco incluir na base de cálculo do ISS as receitas advindas com a prestação de garantia – ao invés de ater-se ao montante das receitas obtidas com a prestação de serviços – terá majorado, sem lei, o tributo, por desnaturação da base de cálculo.¹⁹⁷

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar questão que envolvia a discussão acerca da base de cálculo do ISS, decidiu que a base imponible deveria tomar por base o aspecto material da hipótese de incidência, qual seja, a prestação do serviço, e não a receita.¹⁹⁸

¹⁹⁷ BARRETO, Aires F. ISS – por não constituir Serviço, a Garantia de Crédito (ou Prestação de Garantia) não pode ser incluída na Base de Cálculo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 162. São Paulo: Dialética, março 2009. p. 89.

¹⁹⁸ “Analisando os autos, verifica-se que o Tribunal de origem entendeu que o valor das peças fornecidas na execução de serviços de conserto, restauração, manutenção, conservação e conserto de máquinas e elevadores de fabricação da empresa ora recorrida, não se inclui na base de cálculo do ISS. (...)Para chegar a tal conclusão, percebe-se que o Tribunal a quo decidiu a questão exclusivamente com base na análise da lei local do ISS (Lei municipal n. 3.899/72). Veja-se trecho do voto condutor do aresto (fls. 514/515): ‘É evidente, pela exegese desse item da lista do ISSQN anexa à Lei nº 3899/72, que essas peças não incluídas no cálculo do ISSQN tratam-se das que são utilizadas na prestação dos serviços elencados nesse mesmo item e não em outro. Nesse rumo, o ISS relativo ao item 68 somente podia, no caso concreto, ser calculado com base no valor do serviço, com exclusão do valor das peças nele utilizadas. Por isso, mostra-se ilegal a atuação fiscal que deu azo à certidão da dívida que ampara a execução fiscal em apenso. Dessarte, a r.

De igual forma, não se pode estabelecer deduções de custos referentes à prestação do serviço na base de cálculo do ISS, pois neste caso o aspecto material seria também desvirtuado. Em vez de tributação sobre a atividade de prestar serviço, haveria tributação sobre o lucro, o que também denotaria, ao fim e ao cabo, violação da regra de competência constitucional.

Dos exemplos citados, pode-se chegar facilmente à seguinte conclusão: é a base de cálculo que define o fato gerador do ISS, ou melhor, o aspecto material da hipótese de incidência do imposto que se extrai da regra de competência constitucional. É a base de cálculo que realmente importa para a definição do gênero jurídico do tributo, como já se havia mencionado em tópico anterior.

Portanto, a relação de equivalência pautada pela razoabilidade entre a hipótese de incidência do ISS, considerada sua definição constitucional por meio dos critérios interpretativos alhures defendidos e a base de incidência é fundamental para a determinação da base de cálculo do ISS, na medida em que ela deve guardar estrita relação com a atividade desenvolvida pelo prestador do serviços, sob pena de desvirtuar o tributo cobrado e, conseqüentemente, violar a regra de competência, pois:

adotar outra base impositiva acarretaria tributação não do evento “prestação de serviço”, mas de outra situação material, pois conduz a quantificação de outro estado de fato ou conduta. E isso se conflita abertamente com a discriminação constitucional de competência.”¹⁹⁹

Este, pois, é o primeiro critério para apurar a base de cálculo do imposto: análise da regra de competência à luz de sua definição constitucional e a relação de pertinência que esta deve guardar com a base de incidência. Em outras palavras, respeitar o postulado da razoabilidade- equivalência. Por este parâmetro, tem-se um importante elemento para encontrar o que representa efetivamente o preço do serviço.

sentença deu correto desfecho aos embargos versados nestes, ao julgá-los procedentes. Ante o exposto, nega-se provimento aos recursos.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 839.953/SP, Recorrente: Município de Santo André, Recorrido: Indústrias Villares S/A. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 04 fevereiro 2010. Pub DJ em 18 fevereiro 2010).

¹⁹⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT. 1985, p. 164.

Desta constatação, desde já se pode afirmar que, seguramente, base de cálculo do ISS não é a receita bruta auferida pelo prestador, mas sim a receita bruta decorrente da prestação de serviço (eventualmente pode coincidir com a receita bruta, mas isso não pode ser tomado como regra).

É que, em razão da violação da razoabilidade, que implica, indiretamente, descumprimento da regra de competência (pela desvirtuação do tributo), não há como admitir a cobrança do ISS sobre as receitas que não sejam decorrentes do *fato de prestar serviço como atividade-fim*. Daí a importância na definição constitucional do serviço, pois a razoabilidade é estabelecida a partir dela para fins de parametrizar a base de cálculo do imposto.

Cumprido ressaltar que apóiam tal conclusão as disposições constitucionais da legalidade, capacidade contributiva e da proibição de tributos com efeito de confisco, outros critérios que fornecem elementos para construção de uma base de cálculo do tributo, que se passa a expor. Critérios estes que, aliás, complementam o estudo da regra de competência constitucional e a razoabilidade-equivalência com sua base de incidência.

4.2 A LEGALIDADE

Além da relação entre base de cálculo e aspecto material do fato gerador (hipótese de incidência) apontado pela Constituição Federal, há o critério da legalidade que fixa parâmetros de uma base de cálculo do imposto.

O sistema constitucional brasileiro elenca, como princípio fundamental, o fato de que todo o poder emana do povo (art. 1º, parágrafo único, da CF),²⁰⁰ bem como a independência e harmonia entre os poderes (art. 2º, da CF).²⁰¹ Fala-se não mais em separação de poderes, mas sim em divisão de poderes, dada a competência estabelecida das funções estatais, como alerta Karl Lowenstein.²⁰² Os poderes têm

²⁰⁰ Art. 1º, Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

²⁰¹ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

²⁰² "lo que corrientemente, aunque erróneamente, se suele designar como la separación de los poderes estatales, es en realidad la distribución de determinadas funciones estatales a diferentes

suas competências determinadas pela Constituição Federal e suas funções não podem se confundir, sob pena de tirania e comprometimento da liberdade do cidadão, como já alertava Montesquieu.²⁰³

A função de legislar, então, é competência do Poder Legislativo no nosso sistema constitucional, que impõe a legalidade como diretriz básica e direito fundamental, conforme art. 5º, II da CF. Aliás, sequer necessitaria menção expressa à legalidade no Texto Constitucional, na medida em que ela resulta do próprio Estado Democrático de Direito.²⁰⁴

Sua origem é a Magna Carta Inglesa de 1215 que foi imposta ao rei, quando, a partir daí, nenhum tributo poderia ser exigido sem a aprovação dos barões.²⁰⁵ De fato, na oportunidade, estabeleceu-se “um princípio fundamental: o governo daí por diante deveria significar algo mais do que o domínio arbitrário de qualquer homem, e o costume e a lei deveriam erguer-se acima do próprio rei. Esta afirmação de uma lei suprema e sua expressão numa carta geral é o grande valor da Magna Carta”²⁰⁶ de 1215.

Especificamente no que diz respeito ao direito tributário brasileiro, a legalidade foi qualificada como uma limitação constitucional ao poder de tributar (art.

órganos del Estado.” (LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Barcelona: Ediciones Ariel, p. 55.).

²⁰³ “Há em cada Estado, três espécies de poderes: o poder legislativo, o poder executivo das coisas que dependem das gentes, e o poder executivo das coisas que dependem do direito civil. Pelo primeiro, o príncipe ou magistrado faz leis por certo tempo ou para sempre e corrige ou ab-roga as que estão feitas. Pelo segundo, faz a guerra, envia ou recebe embaixadas, estabelece a segurança, previne as invasões. Pelo terceiro, pune os crimes ou julga as querelas dos indivíduos. A este último chamar-se-á Poder de Julgar; e, ao anterior, simplesmente Poder Executivo do Estado.

A liberdade política em um cidadão é aquela tranqüilidade de espírito que provém da convicção que cada um tem da sua segurança. Para ter-se esta liberdade, precisa que o Governo seja tal que cada cidadão não possa temer o outro.

Quando, na mesma pessoa ou no mesmo corpo de Magistratura, o poder legislativo é reunido ao Executivo, não há liberdade. Porque pode temer-se que o mesmo Monarca ou o mesmo Senado faça leis tirânicas para executá-las tiranicamente.

Também não haverá liberdade se o Poder de Julgar não estiver separado do Legislativo e do Executivo. Se estivesse junto com o Legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário: pois o juiz seria Legislador. Se estivesse junto com o Executivo, o Juiz poderia ter a força de um opressor.

Estaria tudo perdido se um mesmo homem, ou um mesmo corpo de principais ou de nobres, ou do Povo, exercesse estes três poderes: o de fazer as leis; o de executar as resoluções públicas; e o de julgar os crimes ou as demandas dos particulares.” (MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O Espírito das Leis. Introdução, Tradução e Notas de Pedro Vieira Mota*. 2ª Ed. Atualizada. São Paulo: Saraiva. 1992, p. 164/165).

²⁰⁴ HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: Contributo para uma Compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã*. Porto Alegre: Fabris, 1995, p. 200.

²⁰⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed., 2008, p. 73.

²⁰⁶ OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebíades de. *Estado e eficácia dos direitos fundamentais*. Revista do Direito de Santa Cruz do SUL n.º 11, jan/jul 1999, p. 50.

150, I, da CF). Com efeito, como nos ensina Giannini, a legalidade é a fonte de grande prevalência no direito tributário, devendo estar legalmente estabelecido tudo o que é atinente à imposição e à arrecadação dos tributos, de maneira que, como prevê a Constituição, a limitação à propriedade privada e à liberdade representada pela tributação só pode ser estabelecida pelo Poder Legislativo.²⁰⁷ Na lição de Aliomar Baleeiro, este seria o mais universal dos princípios.

O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas competência tributária. O mais universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula “no taxation without representation”, enfim, o direito de os contribuintes consentirem – e só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato da competência privativa dos Parlamento.²⁰⁸

Não há dúvidas da importância da legalidade no ordenamento jurídico pátrio. Resta saber de que forma é aplicada a legalidade, ou melhor, como se constitui a legalidade prevista nas disposições constitucionais? Humberto Ávila demonstrou que a legalidade pode ter dimensão normativa de regra, princípio ou postulado, sendo a primeira sua forma preponderante para fins de aplicabilidade. Assim manifestou-se o autor sobre a legalidade:

É tridimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e, reflexamente, pelo Poder Executivo (na parte regulamentar), proibindo a instituição ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar específico. É preciso esclarecer, desde já, que a legalidade possui, no seu aspecto material contencioso, sentido normativo

²⁰⁷ “La legge è la fonte di gran lunga prevalente del diritto tributario, dovendo essere legislativamente stabilito tutto ciò che attiene all’imposizione e alla riscossione dei tributi. Questa esigenza non solo corrisponde ai principî direttivi Del nostro ordinamento costituzionale, arrecando il tributo una limitazione alla libertà e alla proprietà individuale, che solo il potere legislativo é autorizzato a stabilire.” (Tradução de GIANNINI, A. D. *Instituzioni de Diritto Tributario*. Milano: Dott. A Giuffrè Editore, 1951, p. 11).

²⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 90.

indireto tanto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade e determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, quanto de postulado, porquanto exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei.²⁰⁹

Seja como regra, princípio ou postulado, a legalidade – e seus desdobramentos, tipicidade, estrita legalidade, vinculatividade – concretiza a segurança jurídica. Como regra (sua dimensão preponderante), a legalidade fornece os elementos que vinculam a Administração Pública no exercício do poder tributário, por meio de modais deônticos, definindo o que é proibido, o que é permitido e o que é obrigatório.

Por exemplo, é proibido aos Estados, Municípios e à União, instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça, ressalvadas as disposições constitucionais que excepcionam tal regra (e.g. art. 153, § 1º da CF). É permitido aos Municípios instituir imposto sobre os serviços (art. 156, III, da CF) e, uma vez instituído, sua cobrança é obrigatoriamente vinculada à definição de contribuintes, fatos geradores e base de cálculo determinadas por lei complementar (art. 146, III, a, da CF), bem como de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF).

Logo, em se tratando de critério para definir a base de cálculo do ISS, a legalidade impõe que os Municípios deverão respeitar aquelas disposições definidas na LC 116/03 (e do Dec.-lei 406/68), quais sejam, o fato gerador “prestação de serviço constante da lista anexa” (art. 1º), o contribuinte “prestador de serviço” (art. 5º) e a base de cálculo “preço do serviço” (art. 7º), que será proporcional no caso de prestado em mais de um território (art. 7º, § 1º) e permitirá a dedução dos “materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista” (art. 7º, § 2º). De igual forma, em se tratando de microempresa, empresa de pequeno porte ou microempreendedor individual, a base de cálculo do ISS será pautada conforme determinações contidas no diploma legal que estipula o modo de arrecadação favorecido e diferenciado (LC 123/06).

Isto porque, nesses casos, a Constituição delegou à lei complementar esta definição e este tratamento. Ou seja, por meio da regra de estrutura que exige a lei

²⁰⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, págs. 121/122.

de natureza complementar, a Carta Magna estabeleceu essas premissas legislativas para a definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte do imposto, bem como a apuração do tributo por meio de um percentual aplicado à receita bruta do contribuinte, conforme dispõe o art. 18 da LC 123/06.²¹⁰

Logo, disposições contidas na lei de natureza complementar nacional vinculam os entes tributantes no exercício da competência tributária que lhes foi outorgada, de maneira que as municipalidades (e Estados, Distrito Federal e a própria União) devem fielmente seguir as balizas nela fixadas, porquanto se trata de norma constitucionalmente autorizada.

Além disso, obrigatoriamente, deverão respeitar as suas leis municipais, dada a vinculatividade à lei no exercício do poder tributário, conforme previsão conceitual do tributo (art. 3º do CTN). Se, por um lado, o Município possui autonomia para legislar para fins de instituição de tributos, conforme lhe autoriza o art. 30, III, da Constituição Federal, não poderá pautar sua conduta alheia ao que dispõem as normas veiculadas pelo instrumento legislativo próprio.

E esta vinculação é uma forma de concretização da determinabilidade, da confiança, desdobramentos da própria segurança jurídica, como leciona Carrazza:

“corolário de proteção da confiança, leva, em matéria tributária, ao princípio da tipicidade fechada (ou da determinação), com a correspondente proibição do emprego da discricionariedade fazendária da analogia *in peius*. A segurança jurídica leva, ademais, ao princípio do exclusivismo, com a conseqüente proibição do emprego de normas indeterminadas.”²¹¹

De fato, a legalidade é uma forma de concretização do princípio da segurança jurídica, de maneira que estabelece uma previsibilidade para o cidadão e para o poder tributante, de forma que suas ações sejam pautadas e vinculadas à lei, o que assegura a manutenção do Estado Democrático de Direito que constitui a República Federativa do Brasil (art. 1º, da CF), de forma que a legalidade tenha desdobramentos não só no campo tributário, mas também no que diz respeito ao

²¹⁰ LC 123/06, Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar. § 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

²¹¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 399.

Direito Administrativo. Aliás, cumpre salientar que a legalidade foi elencada na Constituição Federal como princípio básico da Administração Pública (art. 37, da CF). Daí a afirmação que a legalidade não só limita, mas também vincula o poder tributário à relação estabelecida.

Klaus Tipke sintetiza esta observação da seguinte forma:

O princípio da legalidade em sua expressão de preeminência da lei não contém apenas uma *proibição de desvio* (Abweichungsverbot) (s. Rz. 150, 154), mas além disso também uma *ordem de aplicação* (Anwendungsgebot). Como expressão de forma estatal democrática a lei não é mera barreira (Schranke), mas ao mesmo tempo comando (Antrieb) de atuação administrativa. Na esfera da imposição as autoridades fiscais não são portanto apenas autorizadas, mas também *obrigadas*, a fixar e executar os tributos legalmente devidos. Por este motivo o § 85 AO obriga as autoridades fiscais a fixar os tributos nos limites das leis, a cobrar e especialmente a assegurar-se de que nenhum tributo seja diminuído. Inadmissível é por isso “não apenas a imposição aberrante da lei, mas também a omissão de imposição (Nichtbesteuerung) apesar de determinação legal”.²¹²

Como bem ressaltou Hely Lopes Meirelles, na Administração não há vontade pessoal, mas sim a vontade da lei, de sorte que a ação do agente público só é permitida nos limites da lei:

Na administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim”.

As leis administrativas são, normalmente, de *ordem pública* e seus preceitos não podem ser descumpridos, nem mesmo por acordo ou vontade conjunta de seus aplicadores e destinatários, uma vez que contêm verdadeiros *poderes-deveres, irrelegáveis pelos agentes públicos*.²¹³

Sobre a completa submissão da Administração à lei, refere Celso Antônio Bandeira de Mello:

²¹² TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 41.

²¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 82.

Assim, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática. Daí que a atividade de todos os seus agentes, desde o que lhe ocupa a cúspide, isto é, o Presidente da República, até o mais modesto dos servidores, só se pode ser a de dóceis, reverentes, obsequiosos cumpridores das disposições gerais fixadas pelo Poder Legislativo, pois esta é a posição que lhes compete no Direito brasileiro.²¹⁴

Tal é a vinculação à lei que o poder tributante não poderá sequer inovar a favor do contribuinte, como bem salientou Leandro Paulsen.²¹⁵

Com efeito, se uma lei é necessária para autorizar o exercício da competência tributária, possui ela o efeito de, por outro lado, vincular tal exercício, de maneira que as municipalidades, ao instituir os tributos, devem obrigatoriamente cumprir as disposições aprovadas pelo seu órgão legislativo – Câmara Municipal, conforme art. 29, da CF. Até porque a lei complementar não cria tributo, quem o faz é a lei municipal, como já referiu Cassiano:

A lei complementar não cria o tributo. Apenas regulamenta a Constituição, cumprindo, na verdade, a mesma função que o decreto regulamentar cumpre em relação a lei ordinária.

Esta, a lei ordinária, é o veículo próprio para a criação dos tributos. Assim, cada um dos Municípios institui por lei o ISS. E cada Município baixará os decretos e normas inferiores regulamentando o imposto.

Na instituição do tributo os Municípios devem ater-se ao disposto na Constituição e na lei complementar, especialmente no que respeita à uniformização e harmonização.²¹⁶

A lei municipal é, pois, o veículo introdutor da norma de tributação que autoriza o exercício do poder e, ao mesmo tempo, limita-o. Exemplo disso é o caso

²¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, págs. 59/60.

²¹⁵ “Fala-se, por isso, em se tratando de tributação, em reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita, de modo que só a lei pode definir o surgimento e o conteúdo da relação jurídico-tributária. A vinculação do Executivo à lei em matéria tributária é tal que não está autorizado a inovar sequer em favor do contribuinte” (PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 90).

²¹⁶ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. *Direito Tributário*. BERNI, Maurício Batista (org.). Porto Alegre: Síntese, 2000, p. 259.

da Lei do Município de Porto Alegre²¹⁷ que, para fins de apuração da base de cálculo do ISS, autoriza a dedução de valores referentes à subempreitadas na construção civil (art. 20, § 1º, a, 1, da LC 7/73), às passagens e diárias de hospedagem no caso de serviço prestado por operadora de turismo (art. 20, § 1º, c, da LC 7/73), aos materiais aplicados no tratamento e o aluguel de espaço no estabelecimento nos casos de serviços de barbearia, cabeleireiros, esteticistas, depiladores, etc (art. 20, § 1º, d, da LC 7/73), aos serviços de produção e arte-finalização contratados junto a terceiros (art. 20, § 1º, e, da LC 7/73). Além disso, o Município em questão autoriza a tributação por meio de valor fixo, ainda que o serviço seja prestado por sociedades, porém, executado pessoalmente pelos sócios ou empregados (art. 20, parágrafos 2º e 3º, da LC 7/73). Logo, no exercício do poder tributário, o fisco de Porto Alegre jamais poderá conflitar o que dispõe a própria lei emanada nos termos da competência constitucional (art. 30, III, da CF) que lhe foi outorgada. A lei municipal vincula diretamente o agente administrativo no exercício da sua função, de sorte que as disposições legais municipais serão o primeiro critério para fins de apuração da base de cálculo do imposto. Isso, é claro, naquilo que não for contrário à Constituição Federal.

Da mesma forma, o Município de Caxias do Sul (RS), que, por meio do seu Código Tributário Municipal,²¹⁸ estabeleceu deduções para apuração da base de cálculo do ISS, e.g. lotéricas (art. 63, da LC 12/94), informática (art. 63, § 7º, da LC 12/94) e agências de turismo (art. 63, § 10, da LC 12/94), deverá indubitavelmente considerar tais limitações previstas no instrumento legislativo próprio por ocasião da atividade arrecadatória e fiscalizatória que pauta a relação jurídica entres os contribuintes do ISS sujeitos à competência da municipalidade em questão.

Também o Município do Rio de Janeiro estabelece algumas deduções na sua lei municipal²¹⁹ no que concerne à apuração da base de cálculo, como por exemplo, valor das diárias, passagens e hospedagem nas agências de turismo (art. 21, da Lei 691/84), valor pago ao laboratório no caso de agenciamento no serviço de revelação de filmes (art. 23, da Lei 691/84) e o valor do direito autoral no serviço praticados pelas editoras de música (art. 25, da Lei 691/84). Estes abatimentos balizadores do estabelecimento da base de cálculo do imposto obrigatoriamente nortearão a

²¹⁷ A Lei Complementar Municipal 7/73 é o Código Tributário Municipal de Porto Alegre.

²¹⁸ A Lei Complementar Municipal 12/94 é o Código Tributário Municipal de Caxias do Sul-RS.

²¹⁹ A Lei Municipal 691/84 institui o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro-RJ.

relação jurídica tributária, vinculando os agentes fazendários ao exercício da atividade.

Muitos outros exemplos poderiam ser citados, pois, afinal, cada ente tributante possui legislação própria, haja vista que a Constituição Federal, como referido, outorgou competência aos Municípios para legislar no que diz respeito à instituição dos seus tributos (art. 30, III, da CF). Não existe, assim, um ISS, mas tantos quantos forem os municípios do Brasil, como alertou Cleber Giardino.²²⁰

Em todos os casos, incluindo estes exemplificados, não se pode imaginar em hipótese alguma que o ente tributante busque descumprir sua própria legislação. Ao contrário, o primado da lei não dá azo a conduta outra que não o cumprimento estrito das disposições legais estabelecidas pelo próprio sujeito ativo titular da competência exercida por meio de lei municipal.

Para continuar com os exemplos, no que diz respeito ao Município de São Paulo, a questão encontra solução de forma diferente. Nesta municipalidade não está legalmente autorizado qualquer tipo de abatimento ou redução, devendo o ISS ser recolhido sobre a receita bruta correspondente ao serviço sem nenhuma dedução (art. 53, § 1º, da Lei Municipal 6989/66).²²¹ Então, nesta municipalidade, outros critérios levarão o jurista à base de cálculo do ISS: a própria legalidade (análise das LCs 123/06 e 116/03, já que a lei municipal não fornece critérios), estudo do aspecto material previsto na hipótese estabelecida na CF (fato de prestação de serviço como atividade-fim a outrem) e a relação com a base de incidência, capacidade contributiva e proibição de tributo com efeito de confisco. Vale dizer, se a lei da cidade de São Paulo não fornece elementos, busca-se a definição da base de cálculo nos demais critérios constitucionais, inclusive a própria legalidade, esta, porém, no plano da lei complementar nacional.

²²⁰ “Não é juridicamente correta a afirmação de que, no sistema tributário brasileiro, haja o imposto sobre serviços ou **um** imposto sobre serviços. Expressão nesse sentido é evidentemente redutora da nossa complexidade institucional, formulada **brevitalis causae**.

Há, pelo contrário, no sistema brasileiro, **tantos** impostos sobre serviços **quantas forem** as distintas leis ordinárias municipais que concretamente tenham exercido idêntica (em conteúdo) competência recebida do texto constitucional. Isso significa que, se de fato há **um só** imposto de importação, por exemplo (porque uma única legislação, federal, deles cuida), seguramente de **3.000 ou 4.000** impostos sobre serviços se deve cogitar, porque 3.000 ou 4.000 leis (ordinárias municipais), autônomas e distintas, abordam o mesmo objeto normativo.” (GIARDINO, Cleber. *Revista de Direito Tributário. ISS – Competência Municipal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985, p. 218).

²²¹ Lei que dispõe sobre o Sistema Tributário no Município de São Paulo-SP.

Se, por hipótese, o fisco de São Paulo estabelecesse a base de cálculo do ISS nos serviços prestados por agências de turismo sobre a receita bruta, sem dedução dos valores repassados aos hotéis e transportadores, ou se pretendesse tributar as sociedades de advogados que prestam serviço pessoal pela receita bruta, mesmo que ausente lei específica sobre tais situações no Município, certamente não teria sucesso na sua pretensão. A análise do aspecto material da regra de competência, bem como a proibição de tributo com efeito de confisco e a capacidade contributiva iriam impedir a cobrança do imposto sobre a receita bruta da agência de turismo. Outrossim, o art. 9º, § 3º do Dec.-lei 406/68, na parte não revogada pela LC 116/03 (matéria adiante abordada), por ser lei de natureza complementar, que determina a tributação por valor fixo, fulmina a pretensão do Município no que diz respeito à sociedade de advogados. Ou seja, não é a ausência de lei específica naquele Município que autorizaria tributação além dos limites constitucionais. Seja por um critério, seja por outro, seja por mais de um critério, não encontraria guarida a pretensão da municipalidade de São Paulo nestes exemplos referidos.

Dadas tais afirmações, pode-se concluir que a legalidade, por vincular a atividade administrativa como um todo, inclusive a arrecadatória, fornece um importante critério para definição da base de cálculo do ISS, de forma que cada Município deverá cobrar o ISS por meio de uma base de cálculo que, antes de tudo, respeite sua própria lei. Havendo dedução ou redução prevista em instrumento legislativo competente (lei municipal), esse é o ponto de partida para fixar a base de cálculo do ISS. Além disso, deverá fielmente adequar-se às normas constitucionais das alíneas 'a' e 'd' do art. 146, III, que outorga competência à lei complementar.

Assim considerada, a legalidade subsidia a solução dos problemas concernentes à fixação da base de cálculo em inúmeras hipóteses de incidência do ISS tais como os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte ou por sociedade (art. 9º, parágrafos 1º e 3º, do Dec.-Lei 406/68), construção civil (art. 7º, da LC 116/03), empresas optantes do Simples Nacional (LC 123/06).

A legalidade, pois, na dimensão normativa de regra, fornece um importante critério constitucional para apuração da base de cálculo do ISS, seja pela fixação de normas de estrutura pela Constituição Federal, seja pela legislação complementar (LC 116/03, Dec.-Lei 406/68 e LC 123/06), seja também pelas leis municipais que instituem o tributo e vinculam os seus agentes administrativos no exercício do poder arrecadatório.

A legalidade deve se adequar ao que dispõe o primeiro critério: relação entre a regra de competência constitucional e a base de incidência. Não pode a lei extravasar este critério, como o faz a lei do Município de São Paulo²²² que estabelece a receita, sem deduções, para qualquer tipo de serviço.

A lei pode, todavia, dispor aquém da regra de competência. É importante mencionar que, uma vez prevista a lei municipal que atribua uma base de cálculo inferior à quantificação da base de incidência (prestação do serviço), prevalece a legalidade, dada a natureza autorizativa (e não obrigatória) da norma que outorga o poder de tributar. Isto porque a competência pode ser exercida até o seu limite, não além dele, mas pode ser efetivada em parte. Se, por exemplo, um determinado Município, por lei, determina apuração de base de cálculo com algumas deduções que integram a prestação do serviço (e.g. valor do aluguel para cabeleireiros no Município de Porto Alegre),²²³ prevalece, no exercício do poder tributário, a lei municipal em contrapartida à razoabilidade na relação entre a base de incidência e o aspecto material da hipótese constitucional, critério alhures referido (capítulo 4.1). É que, como adiante se verá (capítulo 5.1), há vezes em que um critério prevalece sobre os demais.

Isso comprova o conteúdo da legalidade: não só como exercício do poder tributário, mas também como balizador da atuação estatal. Se a competência, por lei, for exercida em parâmetro inferior ao que dispõe a Constituição, prevalece a legalidade como barreira à atuação do agente tributário.

Dessa forma, ela se aplica revelando sua nítida importância na sistematização, por meio de critérios constitucionais, da definição da base de cálculo do ISS.

²²² Lei Municipal de São Paulo n.º 6989, Art. 53 – Ressalvadas as hipóteses expressamente previstas neste capítulo, calcula-se o imposto na conformidade da tabela anexa, que faz parte integrante desta lei.

§1º - Para os efeitos deste imposto, considera preço de serviço a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

²²³ Porto Alegre, Lei Complementar Municipal 7/73: Art. 20 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º - Considera-se preço do serviço, para os efeitos deste artigo: d) na prestação de serviços a que se referem os subitens 6.01 e 6.02 da lista anexa, o montante da receita bruta, deduzido o valor dos materiais diretamente aplicados no tratamento e excluída a parcela de receita repassada por profissionais autônomos locatários de espaço no estabelecimento, a título de aluguel;

4.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Além da relação entre base de cálculo e aspecto material do fato gerador apontado pela Constituição Federal e o critério da legalidade na sua dimensão de regra, está constitucionalmente prevista a capacidade contributiva que fornece elementos importantes para o objetivo ora traçado: apontar a base de cálculo do ISS.

A capacidade contributiva possui respaldo constitucional (art. 145, § 1º) e determina:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, é facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A norma em questão não estabelece um modal deôntico de permissão, obrigatoriedade ou proibição, ou seja, imediatamente comportamental, de sorte que não pode ser enquadrada como regra.

Na verdade, conforme premissas supraestabelecidas no capítulo anterior, a capacidade contributiva, em se tratando de norma que determina a realização de um fim juridicamente relevante, uma norma, pois, finalística, tem conteúdo de princípio e sua forma de aplicabilidade demanda uma avaliação de correlação entre a finalidade e os efeitos da conduta e, na maioria dos casos, ocorre por ponderação. O princípio da capacidade contributiva exige que o sujeito passivo da relação jurídica tributária não tenha prejudicado o livre exercício da sua atividade profissional (art. 170, parágrafo único, da CF) e sua existência digna (art. 1º da CF) por meio do aniquilamento da sua capacidade econômica.²²⁴ É importante salientar que, embora

²²⁴ Nesse sentido: “Como os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, eles não podem aniquilar essa capacidade econômica, no sentido de não permitir que o sujeito passivo possa ter a possibilidade de desenvolver sua existência digna (art. 1º), sua livre iniciativa (art. 170, *caput*), o livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único) e sua propriedade privada (art. 5º, *caput*, e art. 170, II). O Poder Legislativo deve adotar decisões valorativas respeitando os bens e os direitos dos contribuintes.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 356).

o Texto Constitucional faça referência à esta expressão (econômica), está tratando de capacidade contributiva.²²⁵

Alfredo Augusto Becker, amparado em lições de Emilio Giardina, refere que o princípio em testilha já vigorava entre os antigos egípcios e fundamentava a justiça distributiva na Grécia Antiga,²²⁶ tendo sido usada tal expressão por diversas leis tributárias na idade média.²²⁷ O autor sintetizou a capacidade contributiva como a justiça tributária decorrente do direito natural e consequência do princípio da igualdade:

O princípio da capacidade contributiva é o corolário (tributar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem) do fundamentalíssimo *Princípio da Igualdade* que rege a contínua integração ou desintegração atômica do Estado. Capacidade contributiva é sinônimo de Justiça tributária. Em síntese: o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva é uma genuína regra de *Direito Natural*.²²⁸

Para o renomado autor, sua eficácia exige que o legislador escolha, para fins tributários, signos presuntivos de renda ou de capital, respeitado o mínimo existencial,²²⁹ sob pena de inconstitucionalidade da lei.²³⁰

²²⁵ Sobre a diferença entre capacidade contributiva e capacidade econômica, Andrei Pitten Velloso: “A Capacidade contributiva consiste na disponibilidade de meios econômicos para se arcar com a tributação e, desse modo, concorrer ao custeio das despesas públicas. Não se confunde com a capacidade econômica (mera disponibilidade de meios econômicos), pois a pressupõe e exige um *plus*. Quem detém meios econômicos para tão-só prover a sua subsistência e a da sua família possui capacidade econômica, mas é contributivamente incapaz: o mínimo vital, posto que externe capacidade econômica, é absolutamente intributável. Infere-se, pois, que a capacidade econômica e a contributiva consubstanciam, como expõe Falsitta, círculos concêntricos de dimensões desiguais, sendo aquela mais extensa do que esta.” (VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. Porto Alegre: Ed. Atlas S.A., 2007. p. 36.)

²²⁶ “Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica. JONES reporta-se a um excerto de ÉRODOTO, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigoraria entre os antigos egípcios. Este princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos (...).” (BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 437).

²²⁷ “A expressão “capacidade contributiva” foi usada por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da idade moderna. Esta locução encontra-se na “Elizabethen poor Law” e também na legislação fiscal das colônias inglesas da América.” (BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 438).

²²⁸ BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 447.

²²⁹ “Na escolha dos fatos signos presuntivos de renda ou capital, o legislador ordinário está juridicamente obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital *acima do mínimo indispensável*; por ex.: automóvel, aparelhos elétricos, fumo, bebidas (exclusive água pura), etc.” (BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 455).

No direito tributário, a capacidade contributiva, como já alertava Amílcar Falcão, impõe ao legislador o dever de levar em conta a capacidade econômica do sujeito passivo na escolha de um fato gerador.²³¹ Dessa forma, o princípio em liça se apresenta como uma versão do princípio da isonomia.²³²

Ainda sobre a capacidade contributiva como corolário da igualdade no que diz respeito ao direito tributário, Luiz Felipe Silveira Difini referiu que tal princípio, mesmo que não previsto em determinadas Cartas Constitucionais, é reconhecido jurisprudencialmente como decorrência da igualdade:

O princípio da igualdade, decorrente dos princípios da dignidade humana e democrático, não impede classificações ou diferenciações razoáveis. A célebre máxima de que consistem em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, em matéria tributária significa igualdade em iguais condições de capacidade contributiva. Por isto, em países onde as respectivas Constituições não positivaram o princípio da capacidade contributiva, os respectivos Tribunais Constitucionais (por exemplo, o alemão) extraíram-no do princípio da igualdade.²³³

Humberto Ávila demonstrou que a capacidade contributiva é o próprio critério para a aplicação da igualdade:

²³⁰ “Somente o legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste no seguinte: êle deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente *atos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital*. A desobediência, pelo legislador ordinário a esta regra constitucional, tem como consequência a *inconstitucionalidade da lei*. (BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 454).

²³¹ “Entende-se, porém, que, escolhido o fato gerador de um tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 68).

²³² “Na atual fase evolutiva das finanças do Estado, caracteriza-se a receita pública, por predominantemente, de natureza tributária e estar sob a regência do princípio da capacidade contributiva.

É certo existirem objeções à validade científica do princípio da capacidade econômica, pelo menos entendida esta em sentido absoluto.

Entretanto, não há negar que, até mesmo por expressa determinação do direito positivo, tal postulado está consagrado nos Estados modernos e representa a versão, em matéria tributária, do princípio geral da isonomia.” (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, págs. 67/68).

²³³ DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Fisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 265).

A capacidade contributiva é, na verdade, o critério de aplicação da igualdade. A determinação da medida, que a eficácia econômica desigual de uma regra não poderá ultrapassar, deve ser obtida pela análise das decisões valorativas da Constituição em favor, por exemplo, da proteção da família e do casamento e da solidariedade social.

(...)

A igualdade ou desigualdade, no entanto, só pode ser definida com vistas a sua finalidade determinada (por exemplo, pretensão de ajuda social, obtenção de crédito financeiro ou pagamento de tributo). Os homens podem ser, com base num único critério (por exemplo, idade), ao mesmo tempo, diferentes se a finalidade da comparação for o fechamento de negócios comerciais, e iguais, se a finalidade da comparação for o pagamento de tributos. Ou sinteticamente: o juízo de igualdade depende necessariamente do critério e da finalidade que estruturam a comparação. O critério geral do Direito Tributário é a capacidade econômica.²³⁴

De fato, como critério de aplicação da igualdade no direito tributário, a capacidade contributiva, entendida como a capacidade do sujeito passivo em recolher tributos, justifica o tratamento desigual para os desiguais e igual para os iguais, como preconizou Rui Barbosa na sua obra “Oração aos Moços.”²³⁵ Então, estaria autorizada a progressividade nos tributos com ela compatíveis, a proporcionalidade e a proibição de tributação de indivíduos carentes de capacidade contributiva.²³⁶

Segundo Klaus Tipke, a capacidade contributiva é mundialmente conhecida como o princípio fundamental da tributação justa e, por esse motivo, seria o princípio básico do direito tributário,²³⁷ aplicável a todos os tributos.²³⁸ Não é diferente no sistema constitucional brasileiro. Com efeito,

²³⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 358.

²³⁵ BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. São Paulo: Martin Claret, 2003. p. 39.

²³⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. Porto Alegre: Ed. Atlas S.A., 2007. p. 39.

²³⁷ “O princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa. (...) ...marca o Direito Tributário da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil. Com essa função demarcadora DE Ramo do Direito desempenha o princípio da capacidade contributiva o papel de *princípio básico do Direito Tributário*; isto conduz a um sistema de princípios jurídicos, que concretizam o princípio da capacidade contributiva e por meio disso consubstanciam um dogmaticamente verificável *Ordenamento do Direito Tributário*. (TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. págs. 200/201).

²³⁸ “Em nossa opinião vale o princípio da capacidade contributiva para todos os impostos, inclusive os *impostos indiretos* sobre o consumo, que também segundo a interpretação já acima (§ 3 Rz. 33) citada do BVerfG é índice de capacidade contributiva econômica.” (TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 203).

no que diz respeito especificamente ao sistema constitucional brasileiro, apesar de não haver consenso doutrinário quanto a este ponto, à luz das considerações supraexpendidas reputamos ser viável afirmar com segurança que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a *todos os tributos*.²³⁹

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou acerca da aplicação do princípio no que diz respeito às taxas, ao se pronunciar sobre a constitucionalidade da taxa decorrente do poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários.²⁴⁰ Em outro julgado, o Tribunal expressamente admitiu a aplicação do princípio a todas as espécies tributárias.²⁴¹

Vale salientar que o princípio foi analisado quando o Tribunal declarou a inconstitucionalidade da progressividade do IPTU antes da EC 29/00 (que constitucionalizou a hipótese), por entender que o sistema de alíquotas progressivas era incompatível com o imposto real sobre a propriedade.²⁴² Entendeu a Suprema

²³⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. Porto Alegre: Ed. Atlas S.A., 2007. p. 38.

²⁴⁰ “Os valores cobrados estão disponíveis em três tabelas. Os valores são expressos em reais. A taxa é trimestral e é cobrada de acordo com o patrimônio líquido do contribuinte. A tabela A, fixada pelas Leis 7.940/89 e 11.076/04, divide os contribuintes em seis faixas, com base no patrimônio líquido. Cada uma das seis faixas é subdividida em vários grupos. O valor da taxa é fixado com base no montante do patrimônio. Trata-se de percepção referencial, insista-se, apenas referencial, e que respeita a capacidade contributiva do interessado. A desigualdade dos valores reflete a desigualdade dos patrimônios. Não desrespeito ao princípio da isonomia. (...) Na medida em que as tabelas razoavelmente dividem os contribuintes, respeitando as respectivas capacidades contributivas, com referência no patrimônio líquido (Tabela A), no modelo de serviços prestados (Tabela B), bem como no número de estabelecimentos do contribuinte (Tabela C), não há se falar em desrespeito à isonomia.” (ADI 453-1, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, Requerente: Confederação Nacional das Profissões Liberais, Requerido: Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Congresso Nacional e Presidente da República, D.J. 16 março 2007, págs. 33/34/35).

²⁴¹ “a despeito de o art. 45, § 1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário. É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua inteireza, a todos os tributos. [...] Como se sabe, existe certa dificuldade em aplicá-lo, por exemplo, às taxas, que pressupõem uma contraprestação direta em relação ao sujeito passivo da obrigação. Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como ocorre no caso das contribuições sociais previstas no art. 195, I, b e c, devidas pelo empregador.” Excerto do voto condutor do Min. RICARDO LEWANDOWSKI, quando do julgamento do RE 573.675/SC. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 573.675/SC, Recorrente: Ministério Público de Santa Catarina, Recorrido: Município de São Jose, D.J. 24 abril 2009).

²⁴² “De feito, a parte final do dispositivo em causa repele essa conclusão, porque a Constituição atribui à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, *“especialmente para conferir efetividade A ESSES OBJETIVOS”*, ou seja, ao objetivo de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, certo como é que essa faculdade de identificação só tem sentido quando se trata de imposto de caráter pessoal, ou seja – na definição de GIANINI (*Instituzioni di Diritto Tributario*, reimpressão da 9ª Ed., p. 159, Dott A Giuffrè Editore, Milano, 1974) –, *“aqueles que alcançam o*

Corte, na ocasião, que o IPTU não leva em consideração a capacidade (subjéitiva) do sujeito passivo para o pagamento de tributo.²⁴³

Especificamente em relação ao ISS, o Tribunal entendeu que os serviços prestados pelos tabeliães não estão sob a imunidade tributária recíproca, porque a tributação não recai sobre a atividade pública em si, mas sim aos agentes notariais que, por sua vez, demonstram capacidade contributiva objetiva.²⁴⁴

Então, no que diz respeito à base de cálculo do ISS, como se aplica a capacidade contributiva? A Constituição, como já referido, autorizou os municípios a tributar a hipótese “serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar”. A LC 116/03 definiu como fato gerador a “prestação do serviço”, e nem poderia ser diferente, já que, como demonstrado em tópico anterior, extrai-se da regra de competência constitucional o aspecto material da hipótese de incidência como um fato de realizar uma atividade-fim a outrem. Esse fato é manifestação de capacidade contributiva objetiva, por isso a Constituição autorizou a tributação sobre tal situação.

*conjunto de rendimentos ou de bens do contribuinte, ou também uma parte destes, mas enquanto dizem respeito a uma dada pessoa, levando em conta, em medida mais ou mesmo ampla, as suas condições”. O mesmo não ocorre, evidentemente, com os impostos de caráter real que – também na definição de GIANINI (Ob. Cit., *ibidem*) – são os que “alcançam bens singulares ou rendimentos ou também grupos de bens ou de rendimentos, considerados na sua objetividade, sem levar em conta a condição pessoal do sujeito passivo do imposto.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 153771-0/MG, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo, Recorrido: Município de Belo Horizonte, p. 530).*

²⁴³ “Ora, no sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocadamente um imposto real, porquanto tem ele como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor, tanto assim que o Código Tributário Nacional ao definir seu fato gerador e sua base de cálculo não leva em conta as condições da pessoa do sujeito passivo.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 153771-0/MG, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo, Recorrido: Município de Belo Horizonte, D.J. 05 setembro 1997, p. 534).

²⁴⁴ “Assim entendo, em primeiro lugar, porque a tributação de serviço de índole pública, mas explorado economicamente por particular não implica risco algum ao equilíbrio entre os entes federados e, em segundo, porque os agentes notariais demonstram capacidade contributiva objetiva, por se dedicarem com inequívoco intuito lucrativo à atividade.

Com efeito, a tributação em exame onera riqueza destinada à incorporação ao patrimônio de particulares, e não a renda ou patrimônio dos entes federados. Assumindo-se, com base na teoria de **Paulo de Barros Carvalho**, que a base de cálculo do tributo reflete o respectivo critério material da hipótese de incidência, não há impedimento para que o ISSQN incida sobre o serviço, na medida em que aproveita financeiramente ao prestador e não ao Estado.

Reconhecer a aplicabilidade da imunidade recíproca à tributação de serviço público explorado com intuito lucrativo por particulares redundaria, em última análise, a privilegiar a exploração econômica particular, e não o pacto federativo. (...)

Em todos os casos, a presença de um agente com propósito de lucro, que deverá suportar inicialmente o ônus da tributação, afasta o risco ao equilíbrio entre os entes federados e confirma, objetivamente, que o tributo será suportado por quem demonstre capacidade contributiva.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 3.089-2/DF, Tribunal Pleno, Rel. Originário Min. Carlos Britto e Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG, Requerido: Presidente da República, págs. 292 e 293).

Afinal, quem presta serviço cobra um preço por isso. E este valor indica a existência de capacidade contributiva.

A forma como se dá a relação jurídica estabelecida entre os municípios e os prestadores de serviço, outrossim, deve ser pautada pela análise da capacidade contributiva subjetiva. Vale dizer, na atividade de tributação, por meio do ISS, obrigatoriamente o sujeito ativo deverá, na atividade arrecadatória, observar a capacidade do sujeito passivo em recolher o tributo correspondente ao serviço prestado.²⁴⁵

Como ensina Klaus Tipke, a capacidade contributiva é concretizada por meio da seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo.²⁴⁶ No que diz respeito ao ISS, a capacidade contributiva, como princípio, possui eficácia e aplicabilidade no sentido de fornecer elementos para a esmerada apuração da base de cálculo do tributo na aplicação das regras que regem sua fixação, a saber, a regra de competência constitucional que fornece o aspecto material (pelo qual se constata a interdependência com a base de cálculo) e a regra que estabelece o preço do serviço como base de cálculo do tributo.

Explica-se. Como referido, os princípios determinam a realização de um fim juridicamente relevante com pretensão de complementaridade. Logo, quando a regra diz que o fato gerador é a “prestação do serviço” e a base de cálculo é o “preço do serviço,” a capacidade contributiva fornece elemento para se averiguar, por exemplo, que a receita que pode compor a base de cálculo do ISS é somente aquela decorrente da prestação do serviço, pois este é o fato previsto na regra de competência constitucional, pelo qual o prestador possui capacidade para recolher o ISS. De outro lado, sobre aquela receita não decorrente da prestação do serviço, não há capacidade contributiva para o imposto, o que autoriza, pois, sua exclusão da base de incidência do mesmo.

²⁴⁵ Sobre a diferença entre capacidade contributiva objetiva e subjetiva, Andrei Pitten Velloso assevera: “Distingue-se, para fins didáticos, a capacidade contributiva objetiva (ou absoluta) da subjetiva (ou relativa): aquela serve, primordialmente, para nortear a construção, pelo legislador, das hipóteses de incidência (capacidade contributiva como pressuposto); esta atua como critério de graduação dos tributos (capacidade contributiva como parâmetro) e, conseqüentemente, como limite à tributação (capacidade contributiva como limite máximo).” (VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. Porto Alegre: Ed. Atlas S.A., 2007. p. 39/40).

²⁴⁶ “O princípio da capacidade contributiva é essencialmente concretizado através da *seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo*. O conteúdo de uma imposição uniforme segundo a capacidade contributiva depende portanto de saber a quais fatos e condições econômicas tributariamente onerável. (TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 208).

Eduardo Bottallo, ao referir a diferença entre entradas e receitas para fins de base de cálculo do ISS, lecionou que somente as receitas decorrentes da prestação do serviço são exteriorizadoras da capacidade contributiva:

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º). As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva.²⁴⁷

Então, por exemplo, se o Município pretende tributar a receita bruta no serviço de agenciamento (que engloba valores não representativos da prestação do serviço) e se, por hipótese, a lei municipal não esclarece que a base de cálculo deve excluir tais valores, mas apenas possui regra segundo a qual o ISS deve incidir sobre o preço do serviço, a capacidade contributiva como princípio complementa a aplicação da regra. Daí resulta que somente será objeto da exação o valor correspondente à receita decorrente do agenciamento.

Exemplificando, uma agência de turismo no município de São Paulo (cuja lei não estabelece qualquer dedução) auferir um determinado montante (R\$ 10.000,00) decorrente do agenciamento de um pacote turístico. Desse valor, R\$ 9.200,00 é repassado aos hotéis e à companhia aérea, restando R\$ 800,00 à empresa de turismo. Se a lei municipal não é clara no sentido de permitir a dedução, e a lei do Município de São Paulo efetivamente não é (como visto no capítulo anterior), a capacidade contributiva como princípio fornece um elemento importante para definir a base de cálculo do ISS neste caso: o valor do serviço de agenciamento efetivamente prestado (R\$ 800,00), e não a receita bruta (R\$ 10.000,00). Neste caso, então, a capacidade contributiva atua na correta aplicação do artigo da lei paulistana.

²⁴⁷ BOTTALLO, Eduardo. Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5. São Paulo: fevereiro – 1996. p. 16.

Sem dúvida, na situação referida, a capacidade de contribuir é sobre o fato de prestar serviço no valor de R\$ 800,00, o que resulta no pagamento de ISS no montante de R\$ 40,00, considerada a alíquota de 5% prevista na lei paulistana.

Porém, se cobrado o tributo tendo por base de cálculo a receita bruta, ter-se-ia um montante de ISS recolhido no valor de R\$ 500,00 sobre uma capacidade contributiva de R\$ 800,00. Ora, além de excessiva e confiscatória a cobrança, na medida em que absorve parte considerável do valor auferido (o que será mais detalhado em capítulo que segue), ela viola a capacidade contributiva, critério de aplicação da igualdade no direito tributário, como visto anteriormente, de maneira que haveria um tratamento desigual para os contribuintes prestadores de serviços diversos. Para alguns, a base de cálculo seria o preço do serviço, ao passo que para este contribuinte da situação exemplificada, seria a receita bruta, o que lhe oneraria de forma gravosa (confiscatória, inclusive) e inviabilizaria na prática a sua atividade econômica em detrimento de outros contribuintes prestadores de serviço.

A capacidade contributiva, pois, ao indicar uma finalidade (recolher tributos de acordo com a capacidade) complementa a aplicação da regra de competência e sua relação de pertinência entre o aspecto material e a base de cálculo. Neste caso, a subsunção de um evento à uma hipótese de incidência tributária deve levar em consideração a capacidade contributiva, por ter este critério a dimensão normativa de princípio que determina a realização de uma finalidade: tributação com base na capacidade econômica de cada contribuinte.

Com efeito, a interpretação do que venha a ser o “preço do serviço” deve ser consentânea com a capacidade contributiva, como aliás já referiu o Superior Tribunal de Justiça: “deve-se proceder a uma interpretação do que venha a ser “preço do serviço” que se mostre mais consentânea com os princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça tributária” (Resp. n.º 788.594).²⁴⁸

Em outras palavras, a capacidade contributiva complementa o critério da razoabilidade entre o aspecto material e a base de incidência do tributo, fornecendo um importante elemento finalístico para construir esta relação de pertinência que parametriza a base de cálculo do imposto.

O princípio atua dessa forma e fornece um importante critério para estruturação da base de cálculo do ISS.

²⁴⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 788.594/MG, 1ª Turma, Recorrente: Município de Varginha, Recorrido: Diretriz Informática Ltda., Rel. Min. Luiz Fux. p. 4.

4.4 PROIBIÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO

A proibição da cobrança de tributo com efeito de confisco, previsto no art. 150, IV, da CF, além dos critérios constitucionais referidos nos capítulos anteriores, constitui uma importante norma jurídica para elaboração de uma base de cálculo constitucional do ISS.

A proibição constitucional de confisco (punição) é prevista neste caso (do art. 150, IV, da CF) no que diz respeito à relação jurídica tributária. É importante destacar que a Carta Magna prevê o confisco como punição (e.g., cultivo e tráfico de entorpecentes, conforme art. 243, da CF)²⁴⁹ mas, no caso de tributos, não permite sequer o efeito de confisco, até porque o tributo não constitui sanção (art. 3º, do CTN).²⁵⁰

Independente da previsão constitucional, a proibição de tributação com efeito confiscatório decorre do Estado Democrático de Direito (art. 1º, da CF), do devido processo legal (art. 5º, LIV) e do livre exercício da atividade econômica, como leciona Humberto Ávila.²⁵¹ Na Alemanha, por exemplo, onde não existe norma constitucional específica, a proibição de excesso decorre do Estado de Direito e dos direitos fundamentais, como salienta Klaus Tipke, e tem a eficácia de restrição das medidas estatais em contrapartida da liberdade do cidadão.²⁵² No direito tributário

²⁴⁹ CF, Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.

Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle, prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.

²⁵⁰ CTN, art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

²⁵¹ “O postulado da proibição de excesso tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, normalmente em associação com a proporcionalidade (art. 1º e art. 5º, LIV, CF/88) ou com a liberdade de comércio (art. 170, parágrafo único, CF/88). Ele se fundamenta na ideia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. Ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir impostos, o exercício dessa sua competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. págs. 388/389).

²⁵² “A proibição de excesso ou a regra da proporcionalidade é constitucionalmente fundamentada no princípio do Estado de Direito e nos direitos fundamentais, e por certo para a imposição

ela impede o “imposto-estrangulamento” de modo a assegurar a garantia da propriedade, do direito hereditário e da liberdade de profissão.²⁵³

Na Constituição do Brasil, cuja norma foi prevista expressamente, deve-se considerar o fato de que positivamente por si só não define sua eficácia e o âmbito de sua aplicabilidade, mormente em razão da vagueza e indeterminação da sua expressão, como alerta Luiz Felipe Silveira Difini,²⁵⁴ devendo a norma ser concretizada nos casos específicos. Não se trata de uma regra jurídica, porquanto é inviável a sua subsunção, tampouco seria um princípio, já que é ausente um mandamento ou finalidade, devendo a norma ser tratada como metanorma, ou norma de colisão, como meio de solucionar princípios em choque, como salienta o autor mencionado:

(...) a norma que estabelece a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco não é regra (não se aplica por subsunção), nem princípio no sentido mais estrito (mandamento *prima facie* a ser aplicado na medida das possibilidades fáticas e jurídicas). Tampouco se trata das normas de caráter dúplice, que contêm uma regra e um princípio, pela conjunção das razões antes apontadas: nem se aplica por subsunção, nem se trata de um mandamento *prima facie* a ser submetido a ponderação. Trata-se de um dos princípios que regem a aplicação dos demais e é *medida* da ponderação destes: tal é uma *norma de colisão*.²⁵⁵

especialmente no art. 14 I GG, mas também no art. 12 I GG. A proibição de excesso se aplica em princípio a toda medida estatal, portanto a medidas legislativas, da Administração e da Jurisprudência. Ela restringe a intervenção na esfera de liberdade protegida do cidadão por medidas que põem o meio escolhido em uma relação razoável com a finalidade almejada. Essa *racionalidade da relação meio-fim* é concretizada pelos critérios da *idoneidade, necessidade e exigibilidade* (Geeignetheit, Erforderlichkeit, Zumutbarkeit).” (TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 270).

²⁵³ “ A vedação do imposto-estrangulamento resulta da *garantia da propriedade* e do *direito hereditário* (art. 14 I GG) como também da *garantia da liberdade de profissão* (art. 12 I GG). O art. 12 I GG tutela o exercício profissional, o art. 14 I GG o adquirido. O BVerfG até 1992 desenvolveu ambos os campos de proteção apenas em muito limitada extensão. A lei tributária no campo de proteção do art. 12 GG devia ter pelo menos caráter *profissional-regulatório mediato*. O BVerfG não identificou no art. 14 GG em princípio nenhuma proteção do patrimônio contra a imposição de deveres de prestação pecuniária (Geldleistungspflichten); o Tribunal pretendeu admitir uma exceção apenas em uma hipótese por ele ainda não decidida, em que a intervenção fiscal (Steuereingriff) onera excessivamente o obrigado e prejudica profundamente sua situação patrimonial (vgl. *E.-W. Böckenförde*, BVerfGE 93, 149, 154). A decisão interlocutória no mínimo à subsistência (Existenzminimumbeschluss) de 1992 (BVerfGE 87, 153) introduziu uma mudança na jurisprudência tributária; com a sentença sob o § 32^a I N^o 1 EStG o art. 12 GG foi além do campo das normas reguladoras das profissões e o art. 14 GG ativado para todo sujeito passivo do imposto de renda.” (TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008. p. 272).

²⁵⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Fisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 7.

²⁵⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Fisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 81.

A aplicação da norma de colisão (postulado), como visto, demanda concreção para delimitação do conteúdo do conceito indeterminado, que será levado a efeito pela razoabilidade. O efeito confiscatório deverá ser apreciado no caso específico, consideradas as peculiaridades e os princípios colidentes tendo como parâmetro a razoabilidade, como complementa o autor:

No caso de 'efeito de confisco', trata-se de conceito que demanda concreção. Esta se fará com o auxílio do princípio da razoabilidade (norma que regula a aplicação de outras normas), especialmente no seu conteúdo de proibição de arbitrariedade, exigência de moralidade e equidade, justificabilidade à luz de argumentação prática racional e aceitação pela comunidade. Estes elementos auxiliarão a concreção, na aplicação jurisprudencial e doutrinária, do conceito indeterminado 'efeito de confisco'.²⁵⁶

Como um “conceito aberto”, o confisco precisa ser apreciado nos casos específicos com critérios prudentes, como referiu o Supremo Tribunal Federal (ADI n.º 2010)²⁵⁷ ao apreciar a questão da cobrança da contribuição social dos servidores públicos federais em consideração à norma que proíbe o efeito de confisco tributário, oportunidade em que declarou a inconstitucionalidade para a classe dos servidores públicos atingidos pela tributação insuportável.²⁵⁸

²⁵⁶ DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Fisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 107.

²⁵⁷ “É certo que a norma inscrita no art. 150, IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de um conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de “uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias” (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, “Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law”, p. 196, item n. 62, 2ª Ed., 1986, Forense), procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado, tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade. (...) Como observei anteriormente, não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser formulado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2.010-2/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil., Requerido: Presidente da República, D.J. 12 abril 2002, págs. 162 e 163.)

²⁵⁸ A proibição constitucional do conflito em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade – trata-se de tributos não vinculados ou cuide-se de tributos vinculados -, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma

Merece, ainda, referência, outro caso paradigmático (RE n.º 18.331) em que o Tribunal, em que pese não tenha declarado a inconstitucionalidade no caso concreto, fixou diretrizes para mensurar o efeito confiscatório, de forma que a tributação não pode negar o exercício da atividade econômica. Baseado na máxima do consagrado juiz da Suprema Corte Americana, segundo a qual o poder de tributar não deveria envolver o poder de destruir, manifestou-se o Ministro Orosimbo Nonato:

Ilimitada não é, segundo Ruy de Souza, citado na sentença de primeira instância a faculdade de determinar a quota de tributo, “não sendo lícito à administração pública levá-lo a tal extremo que negue o exercício da atividade que grava”.

O poder de taxar não pode chegar a desmedida do poder de destruir, substituída o conhecido axioma de Marshall pelo – de que “the Power to tax is the Power to keep alive”. Cita, ainda, o juiz, erudita conferência do prof. Bilac Pinto tirada a lume na Ver. For., vol. 82, p. 547 que vale por eloquente preconício da doutrina elaborada na Corte Suprema dos Estados Unidos de que o poder de taxar “somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade”.

É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até abuso, ao excesso, ao desvio, aplicável, ainda aqui, a doutrina fecundo do “detournement de pouvoir”. Nem haveria que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito de inconstitucionalidade, quando a Justiça argentina já proclamou que “la incompatibilidad puede ser con la letra de la Constitución, o solamente con su espíritu, es decidir, con su verdadero significado cuando la letra es oscura o da lugar a diversas interpretaciones” (González Calderon in Lúcio Bittencourt, o Controle Jurídico da Constitucionalidade das Leis, pags. 53/54).²⁵⁹

De longa data, pois, o Tribunal já reconhecia que a tributação não pode levar ao cerceamento da atividade econômica.

Mas, e a multa? Na análise do efeito confiscatório, não só o tributo mas também a multa podem ser considerados excessivos, até porque o CTN lhes dá o

existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

Dentro dessa perspectiva, entendo que **se evidencia** o caráter confiscatório, **vedado** pelo texto constitucional, **sempre que o efeito cumulativo** – resultante das **múltiplas incidências** tributárias estabelecidas pela **mesma** entidade estatal – **afetar**, substancialmente, **de maneira irrazoável**, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 2.010-2/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil., Requerido: Presidente da República, D.J. 12 abril 2002, p. 164).

²⁵⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 18.331/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Orosimbo Nonato, Recorrente: Marques & Viegas, Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos, D.J. 21 setembro de 1951, págs. 294/295.

mesmo tratamento (art. 113, § 1º, do CTN),²⁶⁰, como refere Difini.²⁶¹ Ademais, a norma que proíbe o excesso não precisa estar positivada em relação à multa de forma específica. O fato de ter sido expressamente previsto no que diz respeito ao tributo não significa que a multa não está sujeita à norma em questão. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece a possibilidade de analisar a sanção tributária à luz da proibição do confisco. A Corte, ao apreciar multas fixadas em cinco vezes o valor do tributo para hipótese de sonegação, e duas vezes o valor do tributo para o caso de mora, entendeu que tais valores não observavam a proporcionalidade entre a violação da norma e a sanção estipulada.²⁶² O Tribunal de Justiça do Rio Grande considerou confiscatória uma multa para o caso em que ela abrangia 40% do lucro líquido anual de uma empresa. Não considerada confiscatória pelo seu valor, mas sim porque, no caso concreto, dada a situação da empresa, sua cobrança importaria em confisco.²⁶³

Com efeito, no direito tributário, especificamente no que diz respeito ao objeto do presente trabalho, que é estabelecer os critérios de apuração de uma base de

²⁶⁰ CTN, Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

²⁶¹ A propósito, Difini: “podemos dizer que embora a multa não seja tributo, o CTN, em seu art. 113, § 1º, dá-lhe o mesmo tratamento, pelo que a proibição constitucional de utilizar tributo com efeito de confisco aplica-se também às multas tributárias, consoante antiga e firme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.” (DIFINI, Luis Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Fisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 244).

²⁶² “O art. 150, IV, da Carta da República, veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação.

Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham elas natureza de tributo. (...)

O eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação, na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte.

Configurada assim, a contrariedade dos dispositivos impugnados com inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, o que desde logo permite a declaração de sua inconstitucionalidade, (...).” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 551-1/RJ, Tribunal Pleno, Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro, Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, D.J. 14 fevereiro de 2003, págs. 42 e 43).

²⁶³ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. LANÇAMENTO. ATO ADMINISTRATIVO. MOTIVAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. CONFISCO. (...). É confiscatória a multa por descumprimento de obrigação acessória decorrente da entrega das GIAS em outro meio, que não o eletrônico, fixada em valor equivalente a 40% do lucro líquido anual de empresa, especialmente considerando que nenhum prejuízo causou à Fazenda. NEGADO PROVIMENTO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME. (Apelação Cível Nº 70030778245, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 28/07/2010).

cálculo do ISS, a proibição de tributo com efeito de confisco terá aplicabilidade como norma de colisão entre o princípio da livre iniciativa e dos princípios que asseguram o Estado Social (e.g. art. 3º da CF),²⁶⁴ de forma que a atividade de prestação do serviço possa eventualmente ser limitada em razão da tributação, mas não cerceada, destruída, ou impedida pela cobrança do imposto sobre serviços. Sobre a questão, leciona Luiz Felipe Silveira Difini:

O princípio do livre exercício profissional, previsto na Constituição Federal, art. 5º, XIII (“é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”), ou da livre iniciativa (CF, art. 1º, IV e 170, *caput*), da mesma forma que o direito de propriedade, podem entrar em colisão com outros princípios que também são objeto de proteção constitucional, como os já referidos de Estado social, função social da propriedade, direitos sociais à educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança (CF, art. 6º), à melhoria da condição social dos trabalhadores (CF, art. 7º, *caput*).

A tributação que vise a fomentar tais princípios concorrentes poderá limitar o livre exercício profissional ou a livre iniciativa. Tal poderá ocorrer inclusive com a tributação indireta ou sobre consumo se esta onerar de tal forma os produtos que dificulte gravemente sua produção ou comercialização. O princípio do não-confisco aplicar-se-á, ainda aqui, como norma de colisão, para solucionar tais conflitos.²⁶⁵

Merece destaque o fato de que a capacidade contributiva, princípio alhures mencionado como um dos critérios de definição da base de cálculo do ISS, não se confunde com a proibição de confisco. Os critérios se complementam. A capacidade contributiva se aplica como princípio, complementando a subsunção dos eventos às hipóteses das regras, englobando casos genéricos de definição da base de cálculo do ISS. A proibição de tributos com efeito de confisco abrange casos específicos que demandam solução por meio da norma de colisão de princípios e, assim agindo, impedirá a aplicação de um princípio ou uma regra que restrinja a atividade econômica a ponto de inviabilizá-la.

²⁶⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

²⁶⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Fisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p . 141.

Por exemplo, tributação desigual pode eventualmente ferir a capacidade contributiva, mas não a vedação de efeito confiscatório. Imagine-se uma lei municipal que diferenciasse a base de cálculo e as alíquotas em razão da existência de débitos tributários. Para os contribuintes em débito a alíquota seria de 5%, ao passo que para outros contribuintes o percentual cobrado seria de 2%. Nesse caso, prestadores de serviço com a mesma capacidade econômica seriam tributados de forma desigual sem critério embasado na capacidade contributiva. Consequentemente, a isonomia seria ferida por meio do desrespeito à capacidade contributiva, como já reconheceu o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.²⁶⁶ Mas a proibição de tributo com efeito de confisco não poderia ser considerada como violada nestas situações genéricas de diferenciação entre os contribuintes. Dependeria da análise de casos concretos para averiguar se a margem de lucro seria reduzida aquém de padrões razoáveis de forma a causar o efeito de estrangulamento da atividade econômica.

De outro lado, violação de confisco no caso concreto para um contribuinte pode não implicar violação da capacidade contributiva genericamente observada. Há casos, porém, em que ambos os critérios podem ser violados. A distinção detalhada entre capacidade contributiva e confisco foi levada a efeito por Luiz Felipe Silveira Difini.²⁶⁷

²⁶⁶ O Tribunal de Justiça do RS julgou caso semelhante a essa situação. A Lei Municipal previa alíquota de IPTU diferenciada para os contribuintes que estivessem em débito. Com base no princípio da capacidade contributiva, foi rechaçada esta diferenciação, restando assim ementado o julgado na parte que diz respeito à questão: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. IPTU. ALÍQUOTAS. ISONOMIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. PROGRESSIVIDADE. 1. Ainda que a Lei Orgânica Municipal (art. 109) proíba a concessão de benefícios a contribuintes em débito, a fixação de alíquotas deve ser pautada pela isonomia e pela capacidade contributiva constitucionalmente estabelecidas. Em se tratando de imóvel territorial com projeto arquitetônico aprovado, a alíquota de IPTU é a predial, nos termos do art. 5º, § 13º da LC 7/73. Não é dado ao sujeito ativo tributar desigualmente por meio de alíquotas diferenciadas contribuintes que se encontram em débito, porquanto não há relação de razoabilidade entre o critério (estar em débito) e a finalidade (alíquotas diferenciadas). (...). APELO PARCIALMENTE PROVIDO, POR MAIORIA. (Apelação Cível Nº 70029582426, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 16/12/2009).

²⁶⁷ “Os princípios de não-confiscatoriedade e capacidade contributiva se interrelacionam, mas não se identificam e sim se complementam. Embora, como regra geral, ocorra sua aplicação coincidente, há casos em que incide um e não outro, como âmbito de abrangência (só os impostos, para capacidade contributiva; todos os tributos, para não-confiscatoriedade); exigência a ser examinada quanto à generalidade dos casos (capacidade contributiva) ou situações individuais (não-confiscatoriedade); não-tributação do mínimo vital (mais relacionado à capacidade, que à não-confiscatoriedade, especialmente se a tributação incidente for reduzida, em termos quantitativos); hipóteses de tributação modesta (não confiscatória, pois), mas indiferenciada quanto a diferentes capacidades (que ofenderia capacidade contributiva relativa), ou tributação fortemente exacerbada de capacidades contributivas elevadas (em que a lesão seria ao princípio de não-confiscatoriedade, como, tomando-se o parâmetro da decisão do Tribunal Constitucional Federal alemão, incidência

De fato, feitas tais considerações, impende salientar que, em se tratando de ISS, o efeito confiscatório será observado no caso em que a base de cálculo seja determinada de forma a não restar parcela razoável de lucro ao prestador do serviço. É que, uma vez não restando parcela mínima de ganho na prestação do serviço, poder-se-ia afirmar que o ISS causaria estrangulamento da atividade econômica.

O exemplo citado no capítulo antecedente (tributação da agência de turismo pela receita bruta, e não pela receita do agenciamento)²⁶⁸ demonstra o quanto confiscatória pode ser a cobrança do ISS. Se permitida a incidência da tributação como levada a efeito, pela receita bruta, será recolhido a título de ISS o valor de R\$ 500,00, ao passo que o montante auferido pela atividade é de R\$ 800,00. Considerado, no caso concreto, que dos R\$ 800,00 auferidos desconta-se os custos da atividade, demais tributos, etc., o ISS cobrado praticamente abrange todo o valor auferido e estrangula o lucro proveniente do serviço prestado. Daí porque o tributo, naquela situação, é confiscatório: porque impede a atividade.

O mesmo pode ser dito em relação à tributação do agenciamento de mão-de-obra. Se considerado o valor da receita bruta na base de cálculo do ISS, aí incluído o montante destinado ao salário do trabalhador, a tributação, por demais exacerbada, pode, considerado o caso concreto, cercear este tipo de atividade econômica causando-lhe o estrangulamento, como já lecionou Eduardo Bottallo.²⁶⁹ No mesmo sentido, sustenta Aires Barreto, ao analisar caso de serviços de agenciamento de transporte, em situação na qual o fisco pretende inserir na base de cálculo do ISS valores que são meros ingressos de caixa e que não dizem respeito à receita decorrente da prestação de serviços, o que gera tributação confiscatória:

fiscal que superasse a metade dos rendimentos gerados por grandes patrimônios.” (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de Tributos com Efeito de Fisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 265).

²⁶⁸ Agência de turismo no município de São Paulo (cuja lei não estabelece qualquer dedução) auferiu um determinado montante (R\$ 10.000,00) decorrente do agenciamento de um pacote turístico. Desse valor, R\$ 9.200,00 é repassado aos hotéis e à companhia aérea, restando R\$ 800,00 à empresa de turismo. Considerando a alíquota de 5%, se considerada a receita bruta, R\$ 500,00 seria recolhido a título de ISS, mas se considerado o valor do preço do serviço, agenciamento, o tributo cobrado seria de R\$ 40,00.

²⁶⁹ “Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente reembolsados às empresas de recrutamento de mão-de-obra na base de cálculo do ISS a seu cargo: a) desatende ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em consequência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV);” (BOTTALO, Eduardo. *Empresas Prestadoras de Serviço de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 5. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., fevereiro-1996, p. 18).

Ademais disso, considerar receita o que é mero ingresso, importaria efeito de confisco tributário, com afronta à Constituição. Repare-se que, se a comissão for de, por exemplo, R\$ 10.000,00/mês e se, num dado mês, o valor dos fretes adiantados forem da ordem de R\$ 990.000,00, o imposto exigido (considerada a alíquota de 5%) será de R\$ 50.000,00; ou seja, 5 (cinco) vezes o valor das receitas percebidas pela Consulente. Chegar-se-ia ao seguinte absurdo: o fisco não só confiscaria toda a receita da Consulente – como ainda considerá-la devedora de R\$ 40.000,00; além disso, a Consulente teria seu patrimônio desfalcado em mais R\$ 40.000,00, para cobrir aquele montante dos pagamentos que lhe cumpre efetuar. Enfim, a cada receita de R\$ 10.000,00, a Consulente – no exemplo figurado – seria devedora de R\$ 50.000,00, de ISS. Ter-se-ia, sob tal critério, ilegal e absurdo, tributo confiscatório e inteiramente obstativo do exercício dessa atividade econômica, ferindo, duplamente, a Constituição (cf. art. 150, IV e 170 e seu parágrafo único).²⁷⁰

Dessas situações, pode-se afirmar que a proibição de confisco atua, pois, como uma norma de colisão para solucionar a aplicação de princípios em choque, equilibrando o livre exercício da atividade profissional e os fundamentos da república contidos no art. 3º, da CF que justificam as regras que consubstanciam a exação, de forma a evitar uma tributação excessiva a ponto de cercear a atividade econômica de prestação de serviços. Com isso, pode, por exemplo, afastar a aplicação de uma regra que desrespeite o princípio da livre iniciativa em colisão com a solidariedade social, pois, afinal, na aplicação da norma que prevê a base de cálculo do imposto como o “preço do serviço”, a proibição de confisco impede que ela seja realizada de modo a restringir o mínimo de eficácia do princípio que assegura o livre exercício da atividade econômica.

Então, o intérprete, ao extrair a norma dos textos previstos no art. 7º da LC 116/03 e demais leis municipais, deve obrigatoriamente se orientar de maneira que a tributação preserve o núcleo essencial do princípio que assegura o livre exercício da atividade econômica. Ainda que, eventualmente, a lei municipal permita uma exação confiscatória (e.g. uma lei que considere a base de cálculo do ISS a receita bruta na atividade de agenciamento), a legalidade cede neste caso (porquanto não embasada constitucionalmente). A proibição de confisco promove o princípio da livre

²⁷⁰ BARRETO, Aires F. ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5. Págs. 87/88.

iniciativa em detrimento da arrecadação (solidariedade social) e autoriza a declaração da inconstitucionalidade desta lei.

Atuando desse modo, a norma que proíbe o efeito de confisco fornece um importante critério para estruturação da base de cálculo do ISS, porquanto veda a exigência deste imposto de forma que seja fulminada a livre iniciativa. Em outras palavras, a proibição de confisco impede a aplicação de um princípio ou uma regra que restrinja a atividade econômica a ponto de inviabilizá-la.²⁷¹

Esta é a atuação da proibição do efeito de confisco para fins de construção da base de cálculo do ISS.

4.5 SÍNTESE CONCLUSIVA SOBRE OS CRITÉRIOS

Como se referiu em tópico anterior, os critérios são extraídos da Constituição Federal porque ela é o ponto de partida na análise de questão que envolva o direito tributário. Afinal, a supremacia da Constituição exige sua efetivação. Logo, os critérios precisam ser buscados no seu Texto como indicativo de concretização da sua vontade e sua força normativa.

Considerando que as regras de competência se interpretam da forma alhures mencionada, vale dizer, priorizando-se os elementos linguísticos e o conceito consagrado na legislação infraconstitucional por ocasião da promulgação da CF, não havendo espaço para a ponderação e a interpretação econômica e que, ademais, o aspecto material da hipótese de incidência da norma tributária a partir da Carta Magna se extrai, a base de cálculo servirá como critério para confirmá-lo. Uma vez definido tal aspecto material a partir da CF, o ISS pode ser cobrado sobre a prestação de serviço, atividade humana, fato, obrigação de fazer (atividade-fim) e, por via de consequência, a base de cálculo necessariamente deverá mensurar este *facere* prestado para terceiros.

Então, a base de cálculo do ISS extraída a partir do aspecto material dessa espécie tributária torna possível sua análise à luz da Constituição Federal. E, de

²⁷¹ Nesse sentido: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 7ª. Ed., 2007, p. 181: “a proibição de excesso proíbe que a aplicação de uma regra ou de um princípio restrinja de tal forma um direito fundamental que termine lhe retirando seu mínimo de eficácia.”

outro lado, o preço do serviço deve ser fixado em parâmetro que identifique fielmente a prestação da atividade a terceiros, pois este é o núcleo da hipótese tributária, o que é confirmado pela capacidade contributiva e pela proibição de confisco. Daí porque a razoabilidade entre o aspecto material da hipótese de incidência e sua base de cálculo, a legalidade, a capacidade contributiva e a proibição de tributo com efeito de confisco constituem os critérios constitucionais de apuração da base de cálculo do ISS e orientam o intérprete para, em cada situação, buscar o parâmetro quantitativo da relação jurídica tributária.

Com isso pode-se afirmar que, em se tratando de critérios constitucionais para a fixação da base de cálculo do imposto, a matéria deve ser apreciada pelo Supremo Tribunal Federal. Não se trata de ofensa indireta à Carta, mas sim de questão que implica a guarda da própria Constituição, cuja competência é deste órgão do Poder Judiciário (art. 102, da CF). A jurisprudência (ex: ReAgr n.º 634.934),²⁷² neste ponto, merece revisão.

²⁷² “No RE, de forma muito sucinta, alegou violação ao art. 156, III, da CF (40-43), ao argumento de que a dedução da base de cálculo pretendida, qual seja, ao do preço de custo de serviços prestados por terceiros, também sujeitos ao recolhimento do ISS, para a execução dos serviços de publicidade por ela prestados, independe da aplicação da referida lei complementar, pois decorre do próprio conceito de serviço previsto no texto constitucional.(...) A ofensa à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma, ReAGR 634.934-2/RS, Agravante: MPM Lintas Comunicações Ltda., Agravado: Município de Porto Alegre, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 23 junho 2009. Pub DJE em 14 agosto 2009).

5 A APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS

Com os critérios constitucionais para construção de uma base de cálculo do imposto sobre serviços devidamente estabelecidos, cumpre indagar qual seria, então, a forma de aplicação? A questão encontra resposta. Em algumas situações um critério será preponderante. Em outras, os critérios poderão conjuntamente orientar o intérprete na construção da base de incidência do ISS.

O ponto de partida é a supremacia da Constituição. A norma que define a competência constitucional, que possui a dimensão normativa de regra, para a tributação sobre os serviços (obrigação precípua de fazer que constitua um fato que representa a atividade-fim do prestador) e a relação com a base de incidência do tributo, que deve ser pautada na razoabilidade, é critério primordial e geral para a definição da base de cálculo do ISS.

Aliada a este critério, segue a legalidade na sua dimensão normativa de regra, a capacidade contributiva na sua dimensão de princípio e a proibição de tributo com efeito de confisco na sua dimensão de postulado (ou metanorma), que orientam a definição da base de cálculo do imposto sobre serviços a partir do seu aspecto material e confirmam, quando aplicável, a estrita relação entre a regra de competência e a base de cálculo do tributo. Diante disso, busca-se analisar a aplicação de cada um deles no intuito de estabelecer soluções para a problemática que envolve a base de cálculo do imposto.

5.1 SOLUÇÃO PELA APLICAÇÃO PRECÍPUA DA LEGALIDADE

Há casos em que a legalidade será o critério constitucional preponderante na definição da base de cálculo constitucional do ISS, mormente quando a legalidade atua como barreira no exercício do poder de tributar.

Se a lei municipal ou a lei complementar embasada constitucionalmente (alíneas 'a' e 'd' do art. 146, III) determinar um valor como base de cálculo, este será o elemento quantitativo da relação jurídica tributária.

Como se referiu anteriormente, a legalidade subsidia a solução dos problemas concernentes à fixação da base de cálculo em inúmeras hipóteses de incidência do ISS tais como os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte ou por sociedade (art. 9º, parágrafos 1º e 3º, do Dec.-Lei 406/68), construção civil (art. 7º, da LC 116/03), empresas optantes do Simples Nacional (LC 123/06), além de outras deduções previstas em legislações municipais.

A legalidade deve se adequar ao que dispõe o primeiro critério: relação de pertinência entre a regra de competência constitucional e a base de incidência. Mas nada impede que o ente tributante exerça competência aquém da autorização constitucional que lhe foi outorgada. Caso isso ocorra, prevalece, no exercício do poder tributário, a lei municipal em contrapartida à razoabilidade na relação entre a base de incidência e o aspecto material da hipótese constitucional. Vale mais uma vez destacar a natureza autorizativa (e não obrigatória) da norma que outorga o poder de tributar.

Há casos em que a legalidade será o critério que precipuamente definirá a base de cálculo do ISS, como é, por exemplo, nas situações que seguem abaixo, analisadas de forma casuística.

5.1.1 Empresas tributadas pelo Simples Nacional

Neste caso, a legalidade na sua dimensão normativa de regra soluciona a questão de forma satisfatória. A lei complementar 123/06, com suporte constitucional (art. 146, III, d), no que merece destaque o fato do regime simplificado de recolhimento ser opcional ao contribuinte (art. 146, parágrafo único, I, da CF), determina que a base de cálculo será a receita bruta (art. 18, da LC 123/06), não só do ISS, mas também para os demais tributos previstos nesta legislação.

Não cabe aqui a análise de capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco, tendo em vista o caráter optativo desta forma de tributação.

Se, eventualmente, o ônus não promover a capacidade contributiva ou implicar em cerceamento da atividade (confisco), ao contribuinte é facultado sair deste regime diferenciado e “favorecido.”

Também não cabe invocar a regra de competência constitucional e sua relação com a base de cálculo (prestação do serviço), porque este regime de tributação constitui uma exceção, com suporte constitucional, de forma a, como dito, facilitar e favorecer o contribuinte. Vale dizer, a Carta autoriza a tributação por meio das regras de competência e, ao mesmo tempo, estabelece este regime simplificado de recolhimentos. Trata-se de uma hipótese de exceção à regra de competência. Neste caso é permitida a tributação pela receita bruta, pois é determinado pela legalidade.

Portanto, aplicando-se a norma prevista na Lei Complementar 123/06, a receita bruta será o parâmetro para o cálculo do ISS (aliado aos demais tributos previstos neste regime de recolhimento), de sorte que a legalidade é o critério preponderante no intuito de disciplinar a base de cálculo do ISS.

5.1.2 Prestação do serviço de forma pessoal

A legalidade é o critério que, nesta situação, solve a problemática que envolve a definição da base de incidência do ISS.

No que diz respeito ao imposto em questão, como se referiu, a lei de natureza complementar que cria as normas de estrutura para a legislação de cada município define o contribuinte, o fato gerador e base de cálculo do imposto, conforme disposição constitucional (art. 146, III, da CF). Tendo em vista o que dispõe o art. 9º, parágrafos 1º e 3º do Dec.-Lei 406/68,²⁷³ recepcionado como lei complementar pela

²⁷³ Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...) § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada pela Lei complementar nº 56, de 15.12.1987).

Constituição, a tributação dos serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal será calculada por um valor fixo não incluída a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho (§1º), ou, ainda que prestado por sociedades (§ 3º), para os casos de médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos, médicos veterinários, contadores, auditores, guardalivros, técnicos em contabilidade, agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos.

Trata-se de uma especialidade no cálculo da base de incidência do ISS definida pelo critério da legalidade, haja vista que, nestas situações, não é o preço do serviço que parametriza o fato tributário, mas sim um valor fixo previsto em lei municipal. Aqui, como no capítulo anterior (5.1.1), a legalidade, com suporte constitucional, sobrepõe-se aos demais critérios, de forma que não se cogita a cobrança do ISS sobre o valor do serviço, mas sim como previsto na lei complementar.

Mas, por que a lei complementar assim previu? Segundo Rubens Gomes de Sousa, a tributação fixa para o trabalho pessoal (e sociedades) tem por finalidade evitar que sobre a mesma base de incidência tributária fosse cobrado o ISS e o imposto de renda sobre os honorários profissionais ou salários, como acontecia com o antigo IIP.²⁷⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho destaca a ambiguidade da cobrança do ISS sobre a mesma base do imposto de renda, sendo este o motivo da disposição prevista no Dec.-Lei 406/68.²⁷⁵ Daí porque a legislação complementar

²⁷⁴ “Mas tendo em vista as premissas da própria instituição do ISS, estipulou que, tratando-se de prestação de serviço configurada pelo trabalho pessoal do contribuinte, o imposto seria calculado por alíquotas fixas ou variáveis em função da natureza do serviço e de outros fatores pertinentes, ressalvado que entre esses últimos não se compreendia a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho (art. 72, n. I). A finalidade da ressalva era, evidentemente, evitar que o ISS viesse a confundir-se com o imposto de renda sobre honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões.” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Cadernos de Direito Tributário. O Imposto Sobre Serviços e as Sociedades Prestadoras de Serviços Técnicos Profissionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, p. 356).

²⁷⁵ “O que o art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 fez, logo após o CTN, que é de 1966, foi reconhecer que a ambiguidade existente no Indústrias e Profissões transladara-se parcialmente para o ISS, no tocante às sociedades profissionais. Quanto a elas, se gravasse o lucro bruto, sem deduções, seria como que um *income tax*, mais um imposto sobre a renda, concorrendo com o IR federal, o que o sistema de repartição de competências da Constituição de 1967 não permitia, fazendo parecer as tentativas de imposto de renda, às claras ou disfarçados, de competência de Estados ou Municípios. Esta é a verdade histórica que emoldura a questão sob crivo.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A Lei Complementar nº 116/2003 e os Profissionais Liberais*. Disponível em <www.sachacalmon.com> págs. 13/14).

determinou que a base de cálculo, nestas situações, deve ser fixa, conforme disposto em lei municipal, e não proporcional ao preço do serviço a fim de excluir a remuneração pelo próprio trabalho, para evitar uma superposição de impostos (ISS e IR), como refere Bernardo Ribeiro de Moraes.²⁷⁶

O Supremo Tribunal Federal considerou que este tipo de tributação diz respeito à base de cálculo do tributo (RE n.º 220.323),²⁷⁷ e foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988,²⁷⁸ especialmente porque não viola a igualdade, ao contrário, consagra-a (RE n.º 236.604).²⁷⁹ Logo, não se pode cogitá-lo como

²⁷⁶ “A preocupação da dita comissão especial de reforma tributária era a de que a base impositiva do ISS não fosse “a receita bruta real ou presumida” do contribuinte. Isto para evitar uma superposição de impostos (ISS e IR) sobre a receita bruta das entidades prestadoras de serviços.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984. p. 538).

²⁷⁷ “Não há falar em redução da base de cálculo do ISS pelos §§ 1º e 3º, do DL 406, de 1968, senão que, disciplinando a matéria, citados dispositivos legais definiram base de cálculo para certo tipo de serviço, o prestado de forma pessoal, por contribuinte autônomo ou sociedade de profissionais liberais. Não há falar, também, que citados dispositivos concedem isenções, conforme deixamos claro no voto que proferimos no RE 236.604-PR, suso transcrito. O que se tem, no caso, são bases de cálculo diferentes, para serviços diferentes, ou, noutras palavras, que os citados dispositivos legais disciplinam bases de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no caput do art. 9º.” (RE n. 220.223-3/MG, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recorrente: Município de Belo Horizonte, Recorrida: Base Projetos e Consultoria S/C Ltda., Rel. Min. Carlos Velloso, D.J. 18 maio 2001, p. 1336).

²⁷⁸ “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 sua espécie, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. (...)

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. Aqui, na verdade, incide a regra do § 5º do art. 34, ADCT, porque tem-se a aplicação da legislação anterior a CF/88, porque essa legislação não é incompatível com o sistema tributário nacional da CF/88. Ao contrário, os dispositivos legais citados, o art. 9º e seus §§ seguem a regra do art. 146, III, a, da CF/88.” (RE n. 236.604-7/PR, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recorrente: Município de Curitiba, Recorrido: Assis Gonçalves e Kloss Neto Sociedade de Advogados, Rel. Min. Carlos Velloso, D.J. 06 agosto 1999, págs. 3885/3886).

²⁷⁹ “Também não há falar que as citadas disposições legais, §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/68, seriam ofensivas ao princípio da igualdade tributária, art. 150, II, da C.F. Os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL. 406/68 cuidam de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. E se os tais serviços forem prestados por sociedades o imposto será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não. (...)

Registre-se que o Supremo Tribunal Federal, num rol de decisões, jamais deu pela incompatibilidade do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, com a Constituição pretérita, que consagrava, como é sabido, o princípio da igualdade. (...)

Também não há falar em ofensa ao art. 145, § 1º, da C.F.: ofensa ao princípio da capacidade econômica, no caso, os argumentos já expendidos, suso.” (RE n. 236.604-7/PR, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recorrente: Município de Curitiba, Recorrido: Assis Gonçalves e Kloss Neto Sociedade de Advogados, Rel. Min. Carlos Velloso, D.J. 06 agosto 1999, págs. 3886/3887/3888 e 3889).

violação ao princípio da isonomia ou de não recepção da legislação complementar pela Constituição Federal, como sustentaram por muito tempo as municipalidades.²⁸⁰

De igual forma, não se pode alegar que a tributação por meio de base de cálculo fixa teria sido revogada pela Lei Complementar 116/03. Isto porque a nova lei não revogou expressamente tampouco instituiu uma norma incompatível com o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, haja vista que em momento algum a nova lei restringe a tributação fixa para os profissionais e sociedades. Como é cediço no ordenamento jurídico pátrio, a Lei Complementar 95/98, que disciplina a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, exige a revogação expressa (art. 9º)²⁸¹, o que não ocorreu. Outrossim, a Lei de Introdução ao Código Civil determina que uma lei pode ser considerada revogada se incompatível com a legislação anterior (art. 2º, § 1º),²⁸² o que, como visto, não é o caso.

Logo, a forma de tributação que se está a tratar continua em pleno vigor, como, aliás, amplamente defendido pela doutrina.²⁸³ Não é diferente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que se pronunciou sobre o assunto e considerou a manutenção do dispositivo no ordenamento por não ter a LC 116/03 revogado expressamente nem ter sido incompatível com o Dec.-Lei 406/68 (Resp n.º 713.752).²⁸⁴ Além disso, neste acórdão, o Tribunal destaca a manifestação evidente

²⁸⁰ “A modalidade de cálculo de apuração do ISS das sociedades de profissionais sempre foi motivo de inconformidade por parte de alguns Fiscos. Em razão do regramento vigente na Constituição Federal de 1.988, alguns municípios adotaram uma base de cálculo única para o imposto, considerando exclusivamente a aplicação de uma alíquota variável sobre o valor do movimento econômico. As modificações ocorreram nas cidades de Curitiba, Belo Horizonte, Belém, Rio de Janeiro e Fortaleza, entre outras. O entendimento daqueles Fiscos era de que a regra sobre o ISS das sociedades de profissionais não estava compatível com o sistema tributário nacional vigente, o que, em consequência, impedia a recepção plena do Decreto-lei n.º 406/68. Além dessa, para a eliminação do benefício foram arguida a ofensa ao princípio da isonomia (artigo 150, II da CF) e a proibição da União de instituir isenções sobre tributos municipais (artigo 151, III da CF).” (GIFFHORN, César. *ISS das Sociedades de Profissionais*. Porto Alegre: Rígel, 2006. p. 45).

²⁸¹ LC 95/98. Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas. (Redação dada pela Lei Complementar n.º 107, de 26.4.2001).

²⁸² LICC, Art. 2º, § 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

²⁸³ A propósito: MATTOS, Aroldo Gomes de; GRUPENMACHER, Betina Treiger; BIM, Eduardo Fortunato; e SCAFF, Fernando Facury. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. págs. 19, 37, 85 e 99.

²⁸⁴ “As sociedades de profissionais continuam a ser tratadas diferenciadamente no que tange à incidência do ISS?

A revogação de leis no ordenamento jurídico pátrio, a teor do disposto no art. 2º, §§ 1º e 2º, da LICC, ocorre de forma tácita ou expressa. Expressa, quando a lei revogadora dispõe expressamente que a lei anterior fica revogada. Tácita, quando a lei seguinte trata inteiramente da matéria da lei revogada ou quando é com ela incompatível.

No caso em apreço, não verifico nenhuma dessas situações.

Quanto à possibilidade de revogação expressa, não houve, visto que o art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 nem sequer mencionou o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68. Com efeito, o art. 10 da

por parte do legislador no sentido de não revogar a tributação privilegiada.²⁸⁵
 Seguindo o mesmo norte foi o Resp. n.º 897.471.²⁸⁶

Asseverada a questão, voltando ao critério que define a base de cálculo neste caso, então, não cabe invocar a regra de competência constitucional e sua relação razoável com a base de cálculo (valor da prestação do serviço), porque a tributação fixa é uma hipótese de exceção constitucionalmente suportada, como visto. Vale dizer, uma regra especial de estrutura que encerra uma permissão aos Municípios (e uma vedação).

Outrossim, a capacidade contributiva é plenamente atendida neste critério legal, pois, como dito, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou defendendo que

Lei Complementar n. 116/03 revogou expressamente vários dispositivos específicos, permanecendo-se silente, portanto, no que tange aos §§ 1º e 3º Decreto-Lei n. 406/68. Ou seja, estes últimos dispositivos – que, na realidade têm o intuito de estabelecer a possibilidade de se realizar a tributação de ISS por alíquota fixa – em nada foram substancialmente alterados pelas disposições contidas na Lei Complementar n. 116/2003, havendo apenas, no que tange à lista de serviços, mera adequação e numeração dos serviços objetos de tributação. (...)

Revogação tácita, de igual modo, não se deu, tendo em vista que não se verifica incompatibilidade alguma entre os dispositivos legais mencionados. De fato, não se constata na Lei Complementar n. 116/2003 – que não disciplinou tema semelhante ao disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 – nenhuma disposição que gerasse incompatibilidade com a tributação por alíquota fixa ora em debate. Consoante igualmente consignado no voto condutor do julgado, “manteve-se a essência e a natureza da tributação por valor fixo para as sociedades uniprofissionais, motivo pelo qual também não houve inteiro disciplinamento da matéria por lei posterior, indicando, mais uma vez, que inexistiu revogação tácita” (fl. 201). (...)

Outra questão que se levanta, ainda no sustento da tese da não-revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, é o que dispõe a Lei Complementar n. 95/98, que disciplina a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Veja a redação do art. 9º da mencionada Lei Complementar n. 95/98, alterado pela Lei Complementar n. 107/2001:

“Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas”.

Como se vê, preleciona a Lei Complementar n. 98/98 que a cláusula de revogação deve enumerar expressamente as leis ou disposições revogadas. No caso em apreço, em face dessa exigência, e conhecedor do fato de que o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 não consta da redação do art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003 (ao contrário, foi dele retirado), pode-se sustentar que todo o teor do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 permanece em vigor.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº 713.752/PB, 2ª Turma, Recorrente: Município de João Pessoa, Recorrido: Ecoclínica S/C Ltda., Rel. Min. João Otávio de Noronha, D.J. 18 agosto 2006, págs. 6/ 8 e 9).

²⁸⁵ “Ressalto, outrossim, nos mesmos termos proposto pelo voto condutor do aresto recorrido, que “na redação do Projeto da LC 116/03 constava, expressamente, o art. 9º do Decreto 406/68 como norma a ser revogada pela legislação superveniente. Todavia, o Senado Federal retirou a expressão “9º” do art. 10 da LC que se estava por aprovar, revelando manifestação clarividente da intenção de que permaneçam os beneplácitos garantidos por essa legislação” (fl. 200)”. (Brasil, Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 713.752/PB, 2ª Turma, Recorrente: Município de João Pessoa, Recorrido: Ecoclínica S/C Ltda., Rel. Min. João Otávio de Noronha, D.J. 18 agosto 2006, p. 7).

²⁸⁶ “Da norma acima transcrita, tem-se que o legislador pátrio externou a vontade indiscutível, no sentido de demonstrar quais os dispositivos legais do DL 406/68, a serem revogados, dois quais não se encontra o art. 9º e seus parágrafos,. Tratantes exatamente do recolhimento do IDD sob alíquotas fixas ou variáveis e pelo número de profissionais habilitados.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. nº. 897.471/ES, 2ª Turma, Recorrente: Município de Vitória, Recorrido: Tasso Contabilidade Consultoria e Auditoria Ltda., Rel. Min. Humberto Martins, D.J. 30 março 2007, p. 7).

a tributação fixa foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, especialmente porque não viola a igualdade. A proibição de confisco teria atuação, neste caso, eventualmente, sendo o valor fixo cobrado pelo Município de forma excessiva a ponto de restringir a atividade, o que via de regra não acontece. Então, este tipo de tributação precipuamente será definido pela legalidade.

Resta saber: o que seria o trabalho pessoal para fins de enquadramento na regra que prevê a tributação fixa? O trabalho pessoal é aquele desempenhado pelo próprio contribuinte, ou seja, efetivamente prestado por ele na atividade-fim, de acordo com suas aptidões. Isso não exclui o uso de empregados ou auxiliares. O que prepondera é o fato de ser a atividade-fim prestada pelo próprio prestador de serviço, mas as atividades-meio podem ser delegadas a estagiários, secretários ou auxiliares, como leciona Bernardo Ribeiro de Moraes:

Evidentemente, não se pode considerar empregado, para tais efeitos, de desvirtuar o conceito de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a pessoa que colabora com o contribuinte na limpeza, no fornecimento de café, enfim em atividades não ligadas ao seu trabalho.²⁸⁷

Exemplo disso é o advogado que possui uma secretária para digitação das petições. Como sua atividade-fim é a prestação de serviço de advocacia, o fato de ter uma secretária ou outros profissionais que realizem atividades-meio não exclui a pessoalidade do serviço-fim prestado pelo advogado. Da mesma forma é com o serviço médico desempenhado pelo profissional, mas com auxílio eventual de um enfermeiro ou de uma secretária, desde que, obviamente, o serviço de medicina seja prestado pelo contribuinte, o que configura a pessoalidade exigida pela legislação. Em suma, o serviço prestado exige a intervenção pessoal do contribuinte, ainda que com o auxílio de terceiros nas atividades-meio, mas as atividades-fim demandam atuação pessoal do prestador do serviço.

No caso de serviço notarial prestado por tabelião (ver capítulo 6.13), ante a ausência de sua intervenção pessoal na atividade-fim, a tributação não se dá na

²⁸⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984. p. 544.

forma fixa, conforme decidiu o Superior Tribunal de Justiça (Resp. n.º 1.185.119).²⁸⁸ Neste caso, não se pode considerar a prestação do serviço de forma pessoal, daí porque o Tribunal entendeu pela impossibilidade da tributação fixa. Por este raciocínio, pode-se afirmar que a pessoalidade exige a intervenção do contribuinte na atividade-fim. Caso não ocorra dessa forma, como é na hipótese de serviço notarial, não se está a tratar de serviço pessoal. Nesta mesma decisão, o Tribunal elegeu um outro importante critério para considerar a pessoalidade na prestação dos serviços. Este critério é complementar ao primeiro. Disse o Tribunal que a pessoalidade exige a aptidão técnica, científica ou artística do prestador de serviço, de forma que o consumidor (tomador do serviço) procure “o profissional” e não “o serviço.”²⁸⁹

Então, se procurado o serviço, independente do profissional, seria este um indicativo de que inexistente pessoalidade na prestação. A busca da atividade por si só, independente do profissional, é um importante fundamento para caracterizar a impessoalidade. De outro lado, se for procurado especificamente um profissional, aí sim está presente uma diretriz que indica a pessoalidade no desempenho da atividade.

Estes dois parâmetros, quais sejam: a participação do contribuinte na atividade-fim e a aptidão técnica do profissional (a busca do profissional) em preponderância ao serviço (busca do serviço) se complementam e constituem um

²⁸⁸ “Essa faculdade legal revela que a consecução dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do tabelião, visto que possibilita empreender capital e pessoas para a realização da atividade, não se enquadrando, por conseguinte, em prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos moldes do § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68.

A realidade comprova que, em regra, a atividade cartorária não é prestada de modo direto pelo tabelião, mas, sim por um atendente principalmente nos grandes centros urbanos, que cumprirá todos os trâmites, como na hipótese do reconhecimento de autenticidade da assinatura. Esse mesmo procedimento pode ter a atuação de duas ou mais pessoas, como nas serventias há maior divisão de atribuições entre os empregados. Percebe-se que tal hipótese fática, corriqueira em qualquer serventia extrajudicial, não há o elemento pessoalidade na prestação do serviço.” (Brasil, Superior Tribunal de Justiça, REsp. n.º. 1.185.119/SP, 1ª Turma, Recorrente: Francisco de Assumpção Pereira da Silva, Recorrido: Município de São Carlos, Rel. Min. Benedito Gonçalves, D.J. 20 agosto de 2010, p. 9).

²⁸⁹ “ Para fins de enquadramento no § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68 entende-se que é aquele em que há predominância da aptidão técnica, científica ou artística do prestador de serviço, como na hipótese do médico, haja vista que o paciente orienta sua escolha dentre vários profissionais da área para manifestar sua preferência por aquele que mais lhe transmitir confiança e conhecimento. No caso dos serviços cartoriais, não se busca o profissional, mas o próprio serviço, visto que a procura da atividade não se dará tendo em vista a aptidão técnica ou científica do tabelião. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. n.º. 1.185.119/SP, 1ª Turma, Recorrente: Francisco de Assumpção Pereira da Silva, Recorrido: Município de São Carlos, Rel. Min. Benedito Gonçalves, D.J. 20 agosto de 2010, págs. 9/10).

importante elemento para a definição do serviço pessoal. De qualquer forma, os parâmetros precisam ser observados caso a caso, dentro da especificidade de cada serviço analisado para fins de definir, em cada hipótese específica, a natureza do serviço prestado e, conseqüentemente, a forma de tributação.

Então, tratando-se de serviço prestado pessoalmente pelo contribuinte, observados os parâmetros elencados, qualquer que seja a atividade, a legalidade (art. 9º, § 1º do Dec.-Lei 406/68) é o critério que resolve a questão.

5.1.3 Serviço prestado por sociedades

No caso dos serviços de médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrasonografia, radiologia, enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos, médicos veterinários, contadores, auditores, guarda-livros, técnicos em contabilidade, agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos prestados por sociedade (§ 3º do art. 9º do Dec.-Lei 406/68), a legalidade é o critério que define a base de cálculo do ISS, da mesma forma que é considerada a tributação fixa para o trabalho pessoal do contribuinte (§ 1º do mesmo dispositivo).

Assim como no tópico anterior, este regime de tributação previsto no Dec.-Lei 406/68 não foi revogado pela Lei Complementar 116/03.

Assim, pelas mesmas razões do parágrafo 1º do art. 9º do Dec.-lei 406/68, prepondera neste caso (§ 3º) a legalidade no que diz respeito ao critério para apurar a base de cálculo do imposto. Não cabe invocar a regra de competência constitucional e sua relação com a base de cálculo (valor da prestação do serviço), porque a tributação fixa é uma hipótese de exceção constitucionalmente suportada (art. 146, III, c, da CF). A capacidade contributiva é plenamente atendida neste critério legal, como se manifestou o Supremo Tribunal Federal (RE n.º 236.604), já referido, porque este tipo de tributação consagra a igualdade. De igual forma, a proibição de confisco teria atuação, neste caso, eventualmente, sendo o valor cobrado pelo Município de forma excessiva a ponto de restringir a atividade, o que

porém, via de regra, não ocorre nas legislações municipais. Precipualemente é a legalidade que soluciona a questão.

Feita a consideração, as sociedades sujeitas à este regime tributário são autorizadas ao recolhimento por meio de base de cálculo fixa para cada profissional sócio ou empregado. Porém, os serviços prestados são limitados, como dito alhures,²⁹⁰ exigindo a prestação em nome da sociedade, embora o prestador assuma a responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. A lei prevê, pois, que a forma societária não é excluída da tributação por meio de base de cálculo fixa, até porque o fato de prestar o serviço em sociedade facilita e aperfeiçoa a atividade ao tomador do serviço e proporciona melhores condições econômicas e financeiras para o exercício da mesma, como leciona Rubens Gomes de Sousa:

(...) a forma societária é havida como modalidade auxiliar da atividade, tendente a facilitá-la e aperfeiçoá-la tecnicamente, sem prejuízo, porém, do caráter pessoal das normas que regem o seu exercício e a responsabilidade profissional dele decorrente. Em outras palavras, a lei reconhece que os profissionais, reunidos em sociedade, poderão prestar melhor serviço a seus clientes, através de maiores possibilidades de organização e equipamento técnico e material (de onde a lógica da contratação de terceiros como colaboradores da própria atividade ou das que lhe são auxiliares); e, também, que a forma societária poderá proporcionar aos profissionais melhores condições econômicas e financeiras, através da repartição equitativa dos proventos e dos encargos do exercício da atividade.²⁹¹

Considerando então a possibilidade da prestação do serviço por sociedade estar também sujeita à tributação fixa, cumpre salientar que o dispositivo legal (§ 3º do art. 9º do Dec.-Lei 406/68) não é preciso. De sua análise não se pode extrair parâmetros claros acerca de quais as sociedades e em quais hipóteses a tributação ocorre na forma fixa. Exemplo disso é a discrepância e a ausência completa de uniformidade de critérios por parte da doutrina e da jurisprudência, o que tem levado

²⁹⁰ Os itens previstos no art. 9º, § 3º do Dec.-Lei 406/68 referem-se aos serviços de médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos, médicos veterinários, contadores, auditores, guarda-livros, técnicos em contabilidade, agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos.

²⁹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Cadernos de Direito Tributário. O Imposto Sobre Serviços e as Sociedades Prestadoras de Serviços Técnicos Profissionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, p. 350.

insegurança jurídica não só aos contribuintes, mas também aos municípios no exercício da competência tributária.

O Supremo Tribunal Federal não reconheceu a possibilidade de tributação fixa para uma sociedade de prestação de serviço contábil por entender que, mesmo nas sociedades, o trabalho precisa ser pessoalmente prestado, tendo em vista que o § 3º remete ao § 1º do art. 9º do dispositivo em questão,²⁹² devendo todos os sócios, por este motivo, estarem habilitados ao exercício da atividade (RE n.º 82.091).²⁹³ Outra não foi a conclusão do Tribunal ao apreciar a questão à luz de uma sociedade de médicos em que um dos sócios não era habilitado para o exercício da medicina (AI no AgReg n.º 90.410).²⁹⁴ Em outra oportunidade, o Tribunal foi categórico ao referir que, embora prestado por sociedade, o serviço deve conservar a marca individual de seus autores, daí o elemento pessoalidade, o que não se observa nos trabalhos de produção promíscua ou indistinta (AgReg no AI 80985).²⁹⁵

²⁹² “Com efeito, o § 3º, do art. 9º, não pode ser interpretado isoladamente, mas, isto sim, em conjugação com o § 1º do mesmo artigo, ao qual ele expressamente se remete. E nesse § 1º está visível, data vênia, que a exceção é regra geral, do que a base de cálculo é o preço do serviço, deve-se ao propósito de se dar tratamento tributário mais benévolo ao trabalho pessoal do próprio contribuinte.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n.º 82.091/SP, Tribunal Pleno, Recorrente: Deloitte Haskins & Sells, Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo, Rel. Min. Leitão de Abreu, D.J. 04 maio 1979, p. 436).

²⁹³ “Está dito, nesse dispositivo, que, 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. Com isso, quis dizer o § 1º 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 do serviço, profissionais não habilitados, inaplicável se faz a exceção do § 3º. Diante, pois, dos termos em que essa norma se acha redigida, cumpre reconhecer que é, pelo menos, razoável a inteligência que lhe atribui o acórdão recorrido, razoabilidade ainda acentuada pela divergência registrada entre os doutores. Deixando de lado, para fim impositivo, a sociedade, a fim de sujeitar ao imposto cada profissional habilitado, é curial a exigência de que todos os profissionais congregados na sociedade estejam profissionalmente habilitados para a prestação do serviço.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n.º 82.091/SP, Tribunal Pleno, Recorrente: Deloitte Haskins & Sells, Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo, Rel. Min. Leitão de Abreu, D.J. 04 maio 1979, p. 413).

²⁹⁴ “ Tem-se como pressuposto, no caso, face ao dado incontroverso propiciado pela instância ordinária, que a sociedade em causa tem como objeto a prestação do serviço médico. Entretanto, apenas um dos sócios é médico, apto profissionalmente à prestar o serviço e por ele se responsabilizar.

Ora, segundo os conceitos da jurisprudência, não se trata de uma sociedade uniprofissional, caracterizada que é pelo fato de todos os sócios serem profissionais da mesma categoria, habilitados à prestação do serviço que faz objeto da sociedade.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AI n.º 90.410-7/SP, 1ª Turma, Agravante: Elkis e Purlanetto – Centro de Diagnósticos e Análises Clínicas Ltda., Agravada: Prefeitura Municipal de São Paulo, Rel. Min. Rafael Mayer, D.J. 17 junho 1983, p. 222).

²⁹⁵ “...o parágrafo 3º do art. 9º do Decreto-Lei n.º 406, de 1968, ao referir-se a “serviços prestados por sociedades”, alcança, limitadamente, aquelas em que os trabalhos resultantes conservam normalmente a marca individual de seus autores, e não aquelas em que os trabalhos são de produção promíscua ou indistinta.

Estes argumentos merecem críticas. O texto legal, em princípio, não veda a participação de sócios não habilitados, tampouco a participação de pessoa jurídica. Apenas exige que a tributação seja fixa no caso de serviço prestado por sociedade. Trata-se de um critério objetivo. Pela análise pura do parágrafo 3º do art. 9º não se podem incluir tais exigências, tendo em vista que a lei assim não o teria feito. Ora, o que a lei não exige não poderia, em tese, ser invocado para restringir a tributação fixa.

Pela interpretação literal do texto, bastaria que o imposto fosse calculado em relação a cada profissional habilitado que prestasse serviços em nome da sociedade. Não se poderia exigir pessoalidade dos sócios ou empregados, uma vez que fala em prestação “em nome da sociedade”, de forma que esta prevaleceria em relação ao sócio ou empregado. Em outras palavras, o consumidor (tomador do serviço) procura a sociedade, e não o sócio, pelo que se extrai da lei. Seria exatamente o contrário do que é definido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, quando a lei refere o cálculo pelo número de empregados ou sócios habilitados, não está excluindo a participação de outros não habilitados, mas apenas referindo que o cálculo abrange somente os habilitados, de forma que somente estes pagariam o tributo pela alíquota fixa, os demais (não habilitados) sequer pagariam o ISS, porque não prestam serviços.

O Superior Tribunal de Justiça vai além e alimenta ainda mais a diversidade dos parâmetros. Ao apreciar controvérsia que envolvia uma sociedade de auditoria, considerou que os profissionais devem estar vinculados ao serviço prestado, o que se evidencia pela procura “do profissional” e não “da sociedade”, até porque esta massifica o produto da sua atividade, daí porque o serviço não pode ser considerado pessoal (Resp. n.º 866.286).²⁹⁶ Há, ainda, no Superior Tribunal de Justiça,

Por isso, menciona o Decreto-lei, no referido dispositivo, a propósito dos serviços prestados “em nome da sociedade”, a responsabilidade pessoal do prestados, nos termos da lei aplicável.

É o sócio, é o indivíduo, que transparece, diferentemente do que ocorre em sociedades prestadoras de serviços unificados pela marca comum, da empresa, não dos seus numerosos e indistintos autores.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, AI n.º. 80.985-6/SP, 2ª Turma, Agravante: Hidroservice – Engenharia de Projetos Ltda., Agravada: Prefeitura Municipal de São Paulo, Rel. Min. Decio Miranda, D.J.E. 31 agosto 2010, p. 190).

²⁹⁶ “Para fazer jus ao benefício fiscal - que por estar incluído na competência tributária concorrente do Município pode ser restringido ainda mais em face das peculiaridades locais (cf. art. 30 da Constituição Federal de 1988) - a pessoa jurídica deve ser uniprofissional ou pluriprofissional, mas os profissionais prestadores de serviço devem se vincular ao serviço prestado - na linguagem da norma responderem pessoalmente. Procura-se o serviço pelo profissional e não em razão da

entendimentos no sentido de que a sociedade não pode ser constituída sob a forma de limitada, tampouco ter conotação lucrativa (AgREg no Resp. n.º 1.031.511).²⁹⁷ Corroboram com estes argumentos o Resp. n.º 836.164.²⁹⁸

Da mesma forma, merecem críticas tais parâmetros. Assim como se disse anteriormente em relação às decisões do Supremo, não prospera a argumentação no sentido de que o consumidor “procura o profissional, e não a sociedade.” Ora, de acordo com o texto da lei, bastaria que o imposto fosse calculado em relação a cada profissional habilitado que prestasse serviços em nome da sociedade, haja vista que o dispositivo não exige pessoalidade dos sócios ou empregados, porquanto seu teor fala em prestação “em nome da sociedade”, prevalecendo esta em relação ao sócio ou empregado.

Além disso, quando a lei refere “embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável,” isso nada tem a ver com a responsabilidade patrimonial

pessoa jurídica. Pessoas jurídicas com conotação empresarial são objetivas e massificam o produto de sua atividade, aproximando-se mais das sociedades de capital que das sociedades de pessoas, nas quais o valor dos sócios, empregados ou da mão-de-obra é considerado na escolha pelo tomador de serviço.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 866.286/ES, 2ª Turma, Recorrente: Price Waterhouse Coopers Auditores Independentes, Recorrido: Município de Vitória, Rel. Ministra Eliana Calmon, D.J. 29 abril 2009, p.4).

²⁹⁷ “Impende ressaltar que as sociedades de profissionais liberais constituíram-se formalmente como sociedades empresariais, de modo que a simples presença desses não representa elemento hábil a desfigurar a natureza comercial da atividade exercida.

Conquanto o corpo de sócios seja formado exclusivamente por profissionais liberais, as sociedades constituídas sob a modalidade “limitadas” desempenham atividade empresarial, uma vez que, nos contratos sociais, dispõe até mesmo como devem ser distribuídos os dividendos.

Sobeja asseverar, por oportuno, que uma sociedade empresarial formada exclusivamente por profissionais liberais também se encontra apta a praticar atos de comércio; de sorte que o principal fator a ser verificado para se identificar a finalidade da sociedade é seu objeto social. Em espécie, fica inequívoco que o objeto social das sociedades comerciais recorridas é a prestação de um serviço especializado, todavia, inequivocadamente associado ao exercício da empresa.

Dessarte, definidos os contornos da incidência, ou seja, a inadequação aos preceitos “sociedade uniprofissional”, “responsabilidade pessoal” e “ausência de finalidade comercial”, cumpre que seja negado ao recorrente o benefício contido no § 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68. (...)

As sociedades limitadas por cotas de responsabilidade inegavelmente possuem caráter empresarial, o que a subtraem do benefício contido no art. 9º, § 3º, do DL n. 406/68.” (Brasil, Superior Tribunal de Justiça, AgRg no RE n.º. 1.031.511/ES, 2ª Turma, Agravante: Laboratório Quintão Ltda., Agravado: Município de Vila Velha, Rel. Min. Humberto Martins, D.J. 09 outubro 2008, págs. 4/5).

²⁹⁸ “Na hipótese dos autos, verifica-se que a recorrente está constituída como sociedade limitada, tendo ainda consignado o acórdão recorrido que “do contrato de fls. 110/113, vê-se que a sociedade é constituída por duas sócias, uma fisioterapeuta e outra bioquímica, em aparente diversidade de áreas de atuação. Não bastasse isso, também a finalidade da sociedade é por demais ampla e refoge à área de fisioterapia, contrariando a impressão primeira que se tem da empresa” (fl. 238). Tais conclusões estão ao abrigo de revisão nesta oportunidade, em face da Súmula 7/STJ.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, RE n.º. 836.164/RO, 1ª Turma, Recorrente: Clínica de Fisioterapia e Reabilitação Motora Ltda. – FISIOTRAT, Recorrido: Município de Porto Velho, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, D.J. 20 agosto 2010, p. 4).

da sociedade, que, conforme o art. 997, VIII, do Código Civil,²⁹⁹ pode ser prevista pela sociedade simples na forma limitada ou ilimitada. O que a lei efetivamente determina é que a responsabilidade pessoal segue as disposições previstas nas leis aplicáveis, e.g. Lei 8906/94³⁰⁰ para os advogados, Lei 5194/66³⁰¹ para os engenheiros e arquitetos, Lei 1411/51³⁰² para os economistas, e etc. Não há exigência de que a responsabilidade patrimonial seja limitada ou ilimitada, como, aliás, reconheceu o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.³⁰³ Não há condições de subsistir tal parâmetro, porquanto não embasado no Dec.-Lei 406/68. É limitação ao arrepio da lei!

Todavia, a pior restrição é aquela que diz respeito ao lucro. Ora, a atividade lucrativa é a essência da iniciativa privada. Não há exigência para que os serviços prestados, para fins de tributação fixa, sejam levados a efeito sem a apuração e distribuição de lucros pela sociedade, até porque o Código Civil faculta a forma de sua distribuição (art. 997, VII).³⁰⁴ Tal parâmetro cria uma regra (vedação) que não está prevista na lei. E, pior, joga a disposição que autoriza a tributação fixa ao vazio, porquanto as sociedades, obviamente, visam o lucro e, conforme previsão do contrato social, a sua distribuição é uma consequência lógica.

Há ainda critérios previstos nas leis municipais que distorcem ainda mais a disposição do Dec.-lei 406/68, como, por exemplo, o Código Tributário Municipal de Porto Alegre-RS que exige a proibição de atividade estranha à habilitação

²⁹⁹ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: VIII - se os sócios respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais.

³⁰⁰ Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

³⁰¹ Regula o exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro-Agrônomo, e dá outras providências.

³⁰² Dispõe sobre a profissão de Economista.

³⁰³ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ISS. TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA DE PROFISSIONAIS LIBERAIS. TRABALHO PESSOAL. PROVA. 1.(...). Sociedade composta por médicos prestadora de serviços de medicina. Cabível a tributação privilegiada para fins de ISS. 3. Não é óbice o fato de haver distribuição de lucros e limitação da responsabilidade, porquanto tais requisitos para fins de tributação privilegiada não são exigidas pela Lei Municipal, pelos Dec.Lei 406/68 e LC 116/03 e tampouco tiram o caráter pessoal da prestação do serviço. O lucro e sua distribuição é inerente à sociedade simples e pode ou não ser distribuído (art. 997, VII, do CC), bem como pode ela adotar a forma de responsabilidade patrimonial limitada ou não (art. 997, VIII, do CC). Nada tem a ver com o critério da tributação privilegiada: a pessoalidade na execução dos serviços. Não houvesse o lucro, tributação nenhuma haveria, porquanto a hipótese seria de imunidade (art. 150, VI, c, da CF). APELO PROVIDO. (Apelação Cível Nº 70031706054, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 28/07/2010).

³⁰⁴ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

profissional dos sócios e a não participação de pessoa física ou jurídica na atividade fim,³⁰⁵ o que termina por restringir o número de auxiliares.

Da análise de tais diretrizes (ou a falta delas) poder-se-ia concluir exemplificadamente que, numa sociedade de médicos, para se adequar aos parâmetros expostos, todos os profissionais devem estar aptos para o exercício da medicina e devem prestar o serviço de forma pessoal (sem o auxílio de assistentes), de maneira que sejam reconhecidos individualmente e não pela sociedade e, por fim, que tal sociedade tenha responsabilidade patrimonial ilimitada sem distribuição de lucros. Este seria um exemplo concreto de uma sociedade autorizada a recolher o ISS de acordo com a jurisprudência dos Tribunais Superiores e da Lei do Município de Porto Alegre-RS.

Ora, o exemplo é extremo, mas denota o quanto é restritiva a jurisprudência e a legislação municipal para fins de permitir a tributação por base de cálculo fixa. Grande parte destes parâmetros exigidos não são extraídos do art. 9º, § 3º do Dec.-Lei 406/68, cujo texto somente exige que o imposto seja “calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.” Não se pode crer que estas poucas palavras levem à exigências ilimitáveis, como inadvertidamente aparenta levar. Daí a crítica que se faz a estas restrições além dos limites legais.

A doutrina, por outro lado, interpreta de forma diferente o dispositivo combatido. Não restringe o seu alcance por meio de exigências não legalmente previstas.

Bernardo Ribeiro de Moraes afirmou como critério primordial da caracterização da sociedade sujeita à tributação fixa o auferimento do lucro em razão da capacidade de trabalho, do efetivo exercício da atividade, ao contrário das sociedades empresariais, que lucram em razão do capital.³⁰⁶ O clássico autor

³⁰⁵ Lei Complementar Municipal 7/73 de Porto Alegre:

Art. 20, § 4º - Para fins do parágrafo anterior, considera-se sociedades de profissionais aquelas:

I - que não explorem atividade estranha à habilitação profissional de seus sócios;

II – em que, relativamente à execução de sua atividade-fim, não ocorra a participação de pessoa jurídica ou de pessoa física inabilitada;

³⁰⁶ “São, portanto, sociedades civis de trabalho profissional, sem cunho comercial, de caráter especialíssimo, que se organizam e adquirem personalidade jurídica com o registro de seus contratos, ou atos constitutivos, no respectivo órgão de classe, v.g., Ordem dos Advogados do Brasil, Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura, etc. Nada impede que tais sociedades contratem ou empreguem terceiros, atribuindo-lhes certos encargos materiais (desde a limpeza até a datilografia ou desenho) e até profissionais (atendimento de clientela).

defende que é necessário, para o enquadramento nesta forma de cálculo, que seja uma sociedade e que tenha por objeto a prestação de serviços técnicos e científicos previstos no Dec.-Lei 406/68.³⁰⁷ Nada mais. O autor critica a exigência de alguns municípios que prezam pela habilitação profissional de todos os sócios, pela responsabilidade pessoal deles e pela não participação de outras sociedades, mormente estrangeiras,³⁰⁸ o que, na sua visão, não seria óbice para a tributação privilegiada. A crítica do autor, à época dirigida aos Municípios, seria atualmente à jurisprudência.

Rubens Gomes de Sousa sustenta que a prestação do serviço, neste caso, se dá em razão da sociedade,³⁰⁹ embora a responsabilidade pessoal seja assumida para cada sócio ou empregado nos termos da lei aplicável, sendo possível que haja participação de outras pessoas jurídicas ou até de sócios não habilitados, porque isto não é vedado pelo parágrafo 3º do Dec.-Lei 406/68:

(...) a validade do § 3.º do art. 9.º do decreto-lei n. 406, de 1968, nele a lei complementar tributária não acrescenta restrições, ainda que para efeitos fiscais apenas, à qualificação legal das sociedades profissionais. O dispositivo em exame, com efeito, limita-se a referir “cada profissional habilitado...” que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”. Em outras palavras, remete, como indica o trecho grifado, às legislações pertinentes às

Prestando serviços profissionais, que exigem habilitação de certas pessoas, tais sociedades não são também tributadas pelo preço do serviço, mas pela forma aplicável aos casos de “trabalho pessoal do próprio contribuinte”, levando-se em conta o número de profissionais habilitados (sejam sócios, empregados ou autônomos) que prestem serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal do exercício de sua profissão. Isto porque tais sociedades diferem das pessoas jurídicas que auferem lucros em virtude de seu capital. A sociedade profissional catalogada pela lei complementar é do tipo de sociedade cuja atividade exige um mínimo de capital como fator de lucro. Com um mínimo de capital, pode chegar-se à obtenção de lucros muito elevados (com relação ao capital), uma vez que o seu rendimento decorre da sua capacidade de trabalho (causa eficiente), inclusive de relações pessoais e profissionais dos sócios. Nestas sociedades, o papel do capital passa a ser secundário, tecnicamente seria impraticável distinguir do lucro a parcela dele resultante. Ademais, na atividade dessas sociedades, a responsabilidade profissional é sempre atribuída individualmente aos sócios ou empregados qualificados.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984. p. 546).

³⁰⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984. págs. 546/547.

³⁰⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1984. p. 547 e seguintes.

³⁰⁹ “Em resumo, a sociedade profissional é encarada pela lei, essencialmente, como um órgão de prestação de serviços **a seus próprios sócios**, mas não como um órgão de prestação de serviços **aos clientes**, porquanto não exime àqueles de seus encargos e de suas responsabilidades técnicas e profissionais em caráter individual perante estes.” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Cadernos de Direito Tributário. O Imposto Sobre Serviços e as Sociedades Prestadoras de Serviços Técnicos Profissionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, p. 350).

profissões regulamentadas, que examinamos, no que interessa, no capítulo anterior. Mas 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” (grifo meu). 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; de onde a inferência necessária de que os demais podem existir, mas, se existirem, não serão computados na base de cálculo do ISS.”³¹⁰

Geraldo Ataliba menciona que a lei em momento algum exigiu a habilitação de todos os sócios nas atividades desenvolvidas para fins da tributação em questão:

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, há referência à homogeneidade dos sócios ou seus empregados?³¹¹

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, convém destacar, possui precedentes que adotam o critério objetivo pela análise restritiva dos elementos textuais do art. 9º, § 3º do Dec.-Lei 406/68 (e.g. ap. cível n.º 70035385756),³¹²

³¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Cadernos de Direito Tributário. O Imposto Sobre Serviços e as Sociedades Prestadoras de Serviços Técnicos Profissionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, p. 357.

³¹¹ ATALIBA, Geraldo. *Revista de Direito Público* nº 28. *Tributação de Sociedades Profissionais pelo Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. p. 252.

³¹² “O que está dito no art. 9º, § 3º, do DL 406/68, com a redação do DL 834/68, é que os serviços incluídos na lista anexa sob os nºs 1, 4, 8, 25, 52,88, 89, 90, 91 e 92, mesmo quando forem prestados por sociedades o imposto deve ser calculado na forma do § 1º “em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não.” Literalmente, o legislador definiu que, em tais casos, mesmo havendo sociedade, prepondera o caráter pessoal; logo, tollitur quaestio. Veja-se que sequer importa se todos os sócios são, ou não, médicos. O que importa é o objeto da sociedade. Como ela prestará os serviços, é irrelevante. Desimporta (a) se ela prestará os serviços por meio dos próprios sócios, ou (b) se ela os prestará utilizando mão-de-obra de terceiros, seja contratando profissionais quanto ao objeto social, seja de outros empregados para atendimentos, etc; e (c) desimporta qual o número desses terceiros, se um, dez ou cem. Só o que importa – repito – é que a atividade consta na lista da tributação privilegiada. E nada mais. E rumando para a conclusão da análise deste item, permito-me destacar o caso dos EI 70004580866, envolvendo uma grande organização empresarial de serviços médicos, com mais de oitenta empregados. O requisito do atendimento pessoal é sempre invocado, mas, para fins tributários, e inclusive pelos motivos apontados nas considerações iniciais, descabe a invocação. Como disse naquele precedente, e repito, também eu quando vou levar meu filho ao pediatra, quero que seja atendido por aquele pediatra. O mesmo em relação ao médico, ao dentista, e assim por diante. Porém, a questão básica, aqui, para fins tributários não é o atendimento pessoal, não é o serviço intuito

semelhante ao que prega a doutrina e contrário à jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Feitas as considerações jurisprudenciais e doutrinárias acerca do conteúdo e do alcance da norma prevista no art. 9º, § 3º, do Dec.-Lei 406/68, inclusive com as críticas pertinentes a cada parâmetro exigido, busca-se uma conceituação do que, efetivamente, deve atender uma sociedade de profissionais que almeja a tributação na forma do dispositivo em questão.

Considerando a jurisprudência de longa data do Supremo Tribunal Federal e o papel de guardião da Constituição que a Corte exerce no país (art. 102, da CF), mormente pelo fato de que, nos precedentes alhures mencionados (e.g., o RE n.º 82.091)³¹³ a questão foi amplamente debatida, a diretriz jurisprudencial aceita para definição de sociedade sujeita à tributação fixa é aquela que relaciona o requisito da personalidade previsto no parágrafo 1º também para as sociedades. Ou seja, o § 3º do art. 9º do Dec.-Lei 406/68 remete ao § 1º do mesmo artigo. A par das críticas que tal entendimento merece (como visto acima), cumpre destacar o fato de que tal parâmetro é aceito na comunidade jurídica e já incorporado por inúmeras legislações municipais. Trata-se, pois, de critério difundido e aplicado, principalmente porque, como dito, de longa data é assim decidido pelo Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição.

Então, por este raciocínio, pode-se afirmar que o serviço deve ser pessoalmente prestado, ainda que por sociedade, tendo em vista que o parágrafo 3º do art. 9º faz remissão ao parágrafo 1º, de sorte que, por tal motivo, os parâmetros definidos para a tributação fixa pelo parágrafo 1º também se aplicam para o caso de sociedades (parágrafo 3º), ou seja, a participação efetiva do sócio ou empregado da

personae, e sim a responsabilidade pessoal. Muito claro nesse sentido o § 3º do art. 9º do DL 406. Não se trata de sociedade de profissionais da mesma atividade que resolvem montar um escritório ou consultório para dividirem as despesas com a manutenção, secretária, etc. Não é a esta sociedade quase informal que a Lei se dirige. O § 3º não fala em sociedade de profissionais, mas em responsabilidade pessoal de cada profissional habilitado, que pode ser sócio, empregado, ou não. Dois são os elementos decisivos para a tributação privilegiada: o objeto social deve constar num dos números citados da Lista, e deve haver responsabilidade pessoal, que não guarda relação com atendimento pessoal. A Lei assim dispôs para contrastar com a responsabilidade de administrador e com a responsabilidade da sociedade em si. Ao natural, a responsabilidade seria apenas da sociedade. Mas, pela norma legal, além da sociedade, a responsabilidade por eventual erro é também do profissional, com todas as implicações, inclusive éticas e perante o respectivo órgão de classe.” (Apelação Cível Nº 70035385756, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Redator para o acórdão: Des. Irineu Mariani, Julgado em 28/07/2010).

³¹³ BRASIL, RE n.º. 82.091/SP, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recorrente: Deloitte Haskins & Sells, Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo, Rel. Min. Leitão de Abreu, D.J. 04 maio 1979, p. 413.

sociedade na atividade-fim e a aptidão técnica do profissional e não da sociedade. Por conseguinte, para caracterizar a personalidade de serviço prestado por sociedade, teria que necessariamente haver o efetivo exercício da atividade pelo sócio ou empregado, bem como a procura, pelo consumidor, por “um profissional, e não por uma sociedade”. Além disso, para permitir a tributação fixa da sociedade é imprescindível que todos os sócios sejam habilitados para o exercício da atividade. Observado tal parâmetro, o imposto será, então, calculado para cada profissional habilitado que assuma responsabilidade pessoal perante o seu órgão de classe (OAB, CREA, etc). E tão-só. Nenhum outro requisito poderá ser exigido.

De outro lado, no que diz respeito às exigências de constituição da sociedade com responsabilidade patrimonial ilimitada e restrição com relação à distribuição de lucros, ou quanto ao número de empregados, tais requisitos são alheios ao que dispõe a legislação de regência (Dec.-Lei 406/68), o que viola a legalidade na sua dimensão normativa de regra e também na sua dimensão de princípio, porquanto afetada a previsibilidade do sistema normativo, até porque tais exigências não encontram suporte sequer nas leis municipais. Do texto legal mencionado não se pode extrair tais normas. São restrições ao arripio da legalidade tributária, mormente porque vão além do que dispõem as próprias leis municipais.³¹⁴

No momento em que a jurisprudência fixa critérios para restringir um regime de tributação além do que dispõe as próprias leis municipais, há uma violação à segurança jurídica, à divisão dos poderes (art. 2º da CF) e às competências constitucionais para instituir e legislar sobre os tributos municipais (art. 30 da CF).

Estas diretrizes jurisprudenciais (responsabilidade patrimonial ilimitada e restrição à forma de distribuição de lucros), pelos motivos supracitados, merecem revisão, até porque não estão embasadas numa interpretação possível, o que, conforme lição de Karl Larenz, constitui um limite ao julgador.³¹⁵ Afinal, como alerta

³¹⁴ Da análise das leis municipais de Caxias do Sul-RS, Porto Alegre-RS, Rio de Janeiro-RJ e São Paulo-SP, não há exigências no sentido de que a distribuição de lucros seja restrita e que a responsabilidade patrimonial deva ser ilimitada para fins de tributação de ISS na forma fixa.

³¹⁵ “El sentido literal posible, es decir, la totalidad de aquellos significados que pueden ser vinculados, según el lenguaje general, a una expresión, marca el límite de la interpretación. Esto se deduce, por una parte, de que el objeto de la interpretación es, únicamente, el texto de la ley. Lo que no corresponde por lo menos a un lenguaje posible no viene respaldado por el texto de la ley. Sólo el texto de la ley tiene la autoridad de lo ordenado por el legislador. Lo que no es compatible con el texto – es decir, lo que no es compatible con el sentido literal posible – no participa de esa autoridad. Prescindamos, por un momento, de qué significado de un texto es el “correcto”: en cualquier caso ha de ser compatible con el sentido literal. El juez, pues, no puede “interpretar” más

Caliendo, “a aplicação do direito obedece a um processo hermenêutico ‘circular’, ou seja, a interpretação inicia no texto, tem o seu sentido construído no texto, mas deve reencontrar no texto os seus limites.”³¹⁶ As exigências jurisprudenciais para fins de tributação fixa, porém, destoam (muito) do texto legal. Daí a crítica ora levada a efeito.

Por fim, não encontram sustentação eventuais limitações estabelecidas em leis municipais quanto ao número de sócios prestadores de serviços ou ao número de empregados, auxiliares, etc., porque, ao estabelecer estes requisitos, a lei municipal extrapola a regra de estrutura prevista no Dec.-Lei 406/68.

Em resumo, para fins de tributação fixa as sociedades precisam obedecer ao seguinte: que o serviço seja prestado pessoalmente por sócios habilitados (e que, por isso, sejam reconhecidos individualmente, e não em nome da sociedade) e que os prestadores assumam a responsabilidade perante o órgão de classe. Nada mais. O que a lei municipal extrapolar a partir daí será viciada.

Nada impede, porém, que a lei municipal discipline a questão com menos exigências, situação em que o critério da legalidade, que impõe a vinculação ao ente tributante, determina a solução pelo cumprimento estrito daquilo que dispõe a lei do Município. Por exemplo, se determinada lei municipal expressamente autoriza a sociedade a possuir sócios não habilitados na profissão, nesta situação prevalecerá a lei municipal, de maneira que não se poderá exigir restrição quanto à condição dos sócios.

Logo, baseado nestas conclusões, a legalidade é o critério determinante para a definição da base de cálculo do ISS no caso de serviço prestado por sociedades para aquelas situações elencadas no parágrafo 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68.

5.1.4 Legalidade: casuística

Em determinadas legislações municipais, a legalidade poderá constituir o principal critério para disciplinar a base de cálculo do ISS, tendo em vista que, como

allá de este límite.” (LARENZ, Karl. *Metodologia de la Ciencia Del Derecho*. Ariel: Barcelona. 1966, p. 256).

³¹⁶ SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. Princípios e Regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, n.º 95, 2006, p. 134.

referido anteriormente, o exercício da competência é facultativo, de modo que nada impede eventualmente que algum ente tributante eleja como base de incidência do ISS um valor aquém daquele que representa a atividade (relação de pertinência entre a base de cálculo e o aspecto material).

Como se adiantou em tópico anterior, no Município de Porto Alegre, por exemplo, está autorizada a dedução de valores referentes à subempreitadas na construção civil (art. 20, § 1º, a, 1, da LC 7/73),³¹⁷ às passagens e diárias de hospedagem no caso de serviço prestado por operadora de turismo (art. 20, § 1º, c, da LC 7/73), aos materiais aplicados no tratamento e o aluguel de espaço no estabelecimento nos casos de serviços de barbearia, cabeleireiros, esteticistas, depiladores, etc (art. 20, § 1º, d, da LC 7/73), aos serviços de produção e arte-finalização contratados junto a terceiros (art. 20, § 1º, e, da LC 7/73).

No Município de Caxias do Sul (RS)³¹⁸ há deduções para apuração da base de cálculo do ISS nos casos de lotéricas (art. 63, da LC 12/94), serviços de informática (art. 63, § 7º, da LC 12/94) e agências de turismo (art. 63, § 10, da LC 12/94).

No Município do Rio de Janeiro é permitida a dedução do valor das passagens e hospedagem nas agências de turismo (art. 21, da Lei 691/84),³¹⁹ valor pago ao laboratório no caso de agenciamento no serviço de revelação de filmes (art. 23, da Lei 691/84), o valor do direito autoral no serviço praticado pelas editoras de música (art. 25, da Lei 691/84).

Nestes casos, o fisco jamais poderá conflitar o que dispõe a própria lei emanada pelo Município nos termos da competência constitucional (art. 30, III, da CF) que lhe foi outorgada, dada a vinculação que, ao fim e ao cabo, constitui uma limitação da atividade arrecadatória e fiscalizatória, salvo se, eventualmente, violar os demais critérios ao extrapolar a competência.

Vale dizer, não há problema em atribuir por lei um valor diferente do preço do serviço, desde que tal montante não seja abusivo a ponto de desvirtuar a regra de competência, a capacidade contributiva e a proibição de efeito confiscatório em prejuízo ao sujeito passivo, hipótese em que ele poderá contestar o valor cobrado e inclusive alegar a inconstitucionalidade da lei municipal por impertinência com a

³¹⁷ Código Tributário do Município de Porto Alegre.

³¹⁸ A Lei Complementar Municipal 12/94 é o Código Tributário Municipal de Caxias do Sul-RS.

³¹⁹ A Lei Municipal 691/84 instituiu o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro-RJ.

regra de competência. O Município, porém, está vinculado à sua lei, de maneira que não pode, por necessidade arrecadatória, exigir o ISS pelo preço dos serviços sob o pretexto de adequação à regra de competência constitucional. Ele pode revogar a lei ou contestá-la em sede de controle concentrado de constitucionalidade, mas não pode deixar de aplicá-la, pois a atividade é vinculada à lei.

Ademais, sempre é oportuno referir que a competência constitucional, conforme premissas estabelecidas neste trabalho, é uma autorização para tributar, de maneira que não pode ter o seu limite extrapolado pelo ente tributante, mas pode ser exercida aquém dele, sendo a legalidade, pois, vinculante para o ente tributante.

5.2 SOLUÇÃO PELA APLICAÇÃO DA RAZOABILIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PROIBIÇÃO DO CONFISCO

A par da legalidade que, de forma específica, baliza a atuação estatal ao atribuir a base de cálculo do ISS, os critérios da razoabilidade na relação de pertinência entre o aspecto material e a base de incidência do imposto confirmada pela capacidade contributiva e pela proibição de tributo com efeito de confisco atuam de maneira a fornecer os parâmetros de definição da base de incidência do imposto.

A grande problemática que envolve o imposto é saber qual é o preço do serviço. Muitas vezes este montante é confundido com a receita bruta. Algumas vezes pode coincidir com ela, mas não necessariamente ela representará o preço do serviço. Nessa discussão, as questões que emergem e merecem esclarecimento são: quais as receitas tributáveis pelo ISS? Como uma tributação sobre a receita bruta (e não sobre o preço do serviço) pode desvirtuar a base de cálculo e infringir a razoabilidade?

As questões encontram resposta.

Para definir se a receita está ou não contida na base de cálculo do ISS, ou, em outras palavras, se a receita é ou não decorrente da prestação do serviço, é o exame do aspecto material da hipótese de incidência e sua relação com a base de cálculo que fornecerá elementos para tanto. Como dito, a base de cálculo confirma, infirma e qualifica o gênero do tributo. Analisando-a, pode-se facilmente constatar se ela reflete o que dispõe a regra de competência constitucional que fornece o núcleo

da hipótese tributária, ou não. Uma vez não observando esta como decorrência daquela, há desvirtuação do gênero do tributo. Para não permitir a distorção, deve-se sempre interpretar considerando a relação entre base de incidência e aspecto material preservando o tributo de acordo com o que dispõe a Constituição Federal no seu art. 156, III, vale dizer, o fato de prestar serviço (fazer) para outrem (atividade-fim).

Com base neste critério, razoabilidade-equivalência entre o aspecto material e a base de incidência, aliado à capacidade contributiva e proibição de confisco em determinados casos, pode-se afirmar quais as receitas decorrentes da prestação do serviço que compõe a base de cálculo do ISS.

Além disso, outras balizas constitucionais para a definição da base de cálculo do ISS são elementos importantes para a definição da receita decorrente da prestação do serviço (na medida em que esta é a base de incidência do imposto em questão). A legalidade, a capacidade contributiva e a proibição de tributo com efeito de confisco fornecem elementos para definir o próprio conceito de receita decorrente da prestação do serviço, ou seja, o próprio aspecto material da hipótese de incidência do tributo e sua base de cálculo: o preço do serviço.

Considerando a aplicação conjunta destes critérios, a base calculada obrigatoriamente precisa se coadunar com o *praestare*, com o *facere*, com o fato da obrigação de fazer (como atividade-fim) revelado pela interpretação da regra de competência constitucional e sua relação de equivalência com a base de incidência.

Assim, o preço do serviço, conforme dispõe o art. 7º da LC 116/03 (como igualmente dispunha o art. 9º do Dec.-Lei 406/68), refletirá necessariamente a receita decorrente da prestação do serviço, excluídos receitas de terceiros, ingressos de caixa, materiais não integrados na prestação do serviço e outras operações econômicas, até porque, se admitida a inclusão de todas as receitas (inclusive aquelas não decorrentes da prestação de serviço) na base de cálculo do ISS, certamente o tributo cobrado não seria este, mas sim outro, incidente sobre o faturamento, ou a receita bruta, o que desrespeitaria a razoabilidade-equivalência, a capacidade contributiva e, em alguns casos, a proibição do confisco.

Por que isto? Porque, como referido no capítulo anterior, a base de cálculo infirma, confirma e qualifica o gênero do tributo, de sorte que uma vez cobrado sobre uma base de incidência que não reflita o serviço constitucionalmente definido,

desvirtua-se o imposto previsto no art. 156, III, da CF. Em outras palavras, viola-se a razoabilidade-equivalência e, conseqüentemente, a capacidade contributiva.

Com efeito, a cobrança de tributo sobre a receita bruta revela que o Município subverte o sistema constitucional tributário, pois cria e cobra um tributo sobre tal rubrica, e não sobre a prestação de serviço, viola a capacidade contributiva e, em muitos casos, utiliza o tributo com efeito de confisco e, pior, resgata o antigo imposto de indústria e profissões que há mais de quarenta anos foi extinto.

É o que só ocorrer, por exemplo, quando na prática se pretende cobrar o ISS sobre a receita bruta do prestador de serviço. Como dito, somente em determinadas prestações de serviços a receita bruta poderá representar o preço do serviço. Em outras situações, a receita bruta poderá não coincidir com o preço do serviço, e neste caso, certamente se observará uma desvirtuação da base de cálculo do ISS.

Além disso, a legalidade, a capacidade contributiva e a proibição da cobrança de tributo com efeito de confisco precisam necessariamente nortear a aplicação das regras e princípios incidentes na questão jurídica ora em debate, inclusive de forma a fornecer elementos para a concretização do aspecto material da hipótese de incidência do ISS e, por via de consequência, sua base de cálculo.

Inobservados os critérios, ou um deles, e com isso permitida a cobrança do imposto sobre a receita bruta não proveniente dos serviços, está-se tratando de cobrança de tributo inconstitucional, o que é absolutamente vedado, posto que o poder de tributar só pode ser exercido nos limites da Constituição.³²⁰

É importante ressaltar que, fosse o caso de contribuinte optante do Simples Nacional, aí sim estaria permitida a cobrança do imposto sobre a receita bruta, inclusive aquela não proveniente de serviço, haja vista que o critério da legalidade suportaria tal conclusão, como visto alhures. Mas esta é uma exceção, e a regra geral é que a base de cálculo do imposto, suportada pelos critérios alhures mencionados, abranja tão-somente as receitas decorrentes da prestação do serviço.

No caso de uma empresa que, por exemplo, preste serviço de agenciamento de cargas, uma vez cobrado o ISS sobre o valor total da receita bruta, abrangendo valores repassados à empresa que realiza o transporte, há uma subversão do tributo por meio da equivocada base de cálculo utilizada. É que, nesta situação, sendo

³²⁰Como é também na Alemanha. A propósito: HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais*. São Paulo: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 185.

desempenhada a atividade de agenciamento, a prestação do serviço é a intermediação e, por isso, não pode abranger na sua base de cálculo o valor repassado à empresa que realiza o transporte. Se cobrado o ISS sobre o valor total da receita, há majoração do tributo sem lei e, pior, cobrança de outra espécie tributária não constitucionalmente prevista na competência dos Municípios, violação da capacidade contributiva e, conforme a situação do caso concreto, efeito confiscatório.

Logo, em tal situação, não se admitiria a cobrança sobre receitas que não provenientes unicamente da intermediação. Nesse sentido, tem-se a consulta respondida por Aires Barreto, alhures citado, sobre a questão formulada por uma empresa de intermediação de transporte:

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, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza – nesse caso, estar-se-à 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 pelo caixa Consulente*. 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 à Consulente.

(...)

Ademais disso, considerar receita o que é mero ingresso, importaria efeito de confisco tributário, com afronta à Constituição.³²¹

Com efeito, da lição citada, percebe-se a importância da relação entre o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo, como já referido no curso deste trabalho. A utilização de base calculada sobre a receita bruta auferida (que engloba o valor repassado às transportadoras), inobstante o aspecto material do serviço em questão seja a intermediação, demonstra que o valor cobrado a título de ISS desvirtua completamente a regra de competência constitucionalmente

³²¹ BARRETO, Aires F., Revista Dialética de Direito Tributário nº 5. ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim. p. 87.

estabelecida, distanciando-se daquela prevista no art. 156, III, da CF, violando a razoabilidade-equivalência e a proibição de confisco.

No mesmo problema incorreria eventual cobrança de ISS sobre o valor da receita bruta de uma agência de turismo, caso já referido quando se abordou os critérios constitucionais alhures mencionados. Dada a natureza da atividade, a agência contrata diretamente os hotéis e companhias aéreas e repassa os valores a estas empresas. Uma vez exigido o ISS sobre a receita bruta (incluindo o montante destinado aos prestadores de serviços de transporte e hospedagem), certamente o tributo cobrado seria outro, e não aquele autorizado pelo art. 156, III, da CF, tendo em vista que não é incidente sobre o preço do serviço, representado pela remuneração decorrente do fato da obrigação de fazer, do esforço humano, que, neste caso, é o mero agenciamento. Vale dizer, para este caso a receita decorrente da prestação do serviço é somente aquela que remunera a atividade prestada (agenciamento), desprezando-se os valores que ingressam no caixa da empresa para, após, serem repassados aos hotéis e companhias aéreas.

Em alguns municípios, a própria lei municipal excepciona da base de cálculo do ISS os valores repassados aos hotéis e transportadoras de pessoas (como visto anteriormente quando se abordou a legalidade: Lei Municipal de Caxias do Sul-RS, Rio de Janeiro-RJ, Porto Alegre-RS). Nestes casos, a legalidade é suficiente para resolver a questão. Mas nos casos em que a lei municipal não dispõe (São Paulo-SP), deverá o intérprete buscar auxílio na capacidade contributiva, na proibição de confisco e na própria regra de competência constitucional que prevê o conceito de serviço e sua relação com a base de incidência.

Assim, uma conceituação do significado da regra de competência do art. 156, III, da CF e sua relação de pertinência com a base de incidência fornece um importante critério para fins de construção da base de cálculo do ISS. Parte-se, pois, do princípio que a base de incidência deverá sempre que possível refletir o valor auferido pelo serviço, pela atividade humana, pela obrigação de fazer e os elementos que a integram, pois este é o critério que exterioriza a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Entendimento diverso (e.g. a exigência do imposto sobre a receita bruta do prestador de serviço) pode, como dito, ensejar um desvirtuamento da regra de competência tributária, na medida em que, por diversas ocasiões, a receita bruta não coincide com a receita decorrente da prestação do serviço, como já alertou Geraldo

Ataliba³²² e, dessa forma, o tributo cobrado é incidente sobre a receita, e não sobre o serviço. Não há autorização, porém, para que os entes municipais tributem a receita. E, pior ainda, nesse caso estar-se-ia voltando no tempo e cobrando-se o velho imposto sobre indústria e profissões que, como se viu, há mais de quatro décadas foi banido do ordenamento jurídico.

Logo, é por essas considerações que a definição de serviço, construída a partir da Constituição Federal, é o ponto de partida para a concretização de uma base de cálculo constitucional do ISS aliando a razoabilidade-equivalência com sua base de incidência, a legalidade, a capacidade contributiva e a proibição de confisco.

De fato, os critérios se complementam e se confirmam. Ou seja, a relação entre a definição constitucional do serviço e a base de cálculo pode ser obtida pela análise da capacidade contributiva e do confisco. De outro lado, estes últimos critérios podem estabelecer a razoabilidade-equivalência entre a regra de competência constitucional e a base de incidência do imposto.

Consideradas estas premissas, busca-se a sistematização de forma pormenorizada, exemplificativa, acerca de quais as receitas que podem integrar a base de cálculo do imposto em obediência aos critérios constitucionais mencionados.

5.2.1 Receitas decorrentes da prestação do serviço: inclusão na base de cálculo do ISS

As receitas sujeitas à tributação do ISS são aquelas decorrentes da prestação do serviço. Como já se referiu, em alguns casos a receita decorrente da prestação do serviço pode coincidir com a receita bruta do prestador. Nesse caso, não existem problemas para averiguar a base de cálculo do imposto. Todavia, há casos em que

³²² “Como a prefeitura não tem critério para homologação do ISS lançado pelos contribuintes, entende, muitas vezes, de exigir o referido tributo sobre o total do faturamento, como se este fosse o preço do serviço (base imponible legalmente estabelecida). O fisco municipal confunde, assim, preço do serviço com faturamento. Destarte, entre outras ilegalidades, o modo de proceder da Prefeitura infringe flagrantemente o princípio *NE bis in idem*, uma vez que os serviços de terceiros, incluídos nas faturas, já foram tributados oportunamente. Por este critério (ou lamentável demonstração de falta de critério), sofrem nova tributação.” (ATALIBA. Geraldo. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. Vol. I, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 81).

tais valores não são os mesmos. E, nestas hipóteses, receitas não decorrentes da prestação do serviço não podem integrar a base de cálculo do imposto.

Isto porque, como já exposto, conforme critério da razoabilidade-equivalência, a base de cálculo deve parametrizar o aspecto material da hipótese de incidência, de sorte que o fato de prestar serviço (obrigação precípua de fazer) como atividade-fim deve guardar estrita correspondência com a base de cálculo.

Diante disso, somente a receita decorrente do aspecto material da hipótese tributária do imposto pode sofrer a tributação. Em contrapartida, outras receitas, e.g. valores decorrentes de outros contratos que não representam a prestação do serviço, receitas de terceiros, entradas de caixa, reembolsos, etc., não poderão integrar o preço do serviço. Este montante só será integrado pela receita decorrente da prestação do serviço, daquele fato que caracteriza uma obrigação precípua de fazer para terceiro em decorrência de determinada atividade-fim, respeitada a legalidade, a capacidade contributiva e a proibição de cobrança de tributo com efeito de confisco.

Aires Barreto, dessa forma, sintetiza a questão:

Examinando a questão de prisma positivo, tem-se que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, nele (preço) incluído tudo que for pago pelo tomador (utente, usuário) ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços. Essa proveniência determina-se pela precisa identificação do negócio jurídico desencadeador das receitas. Vista de ângulo negativo, tem-se que a base de cálculo do ISS não inclui – não pode incluir – valores que decorram de negócios outros, inconfundíveis com a prestação de serviço. É ilegal (*rectius*, inconstitucional) assim, a inclusão de valores correspondentes a negócios paralelos, distintos da prestação de serviços, na base de cálculo do ISS.³²³

Eduardo Bottallo fez uma didática distinção entre entradas e receitas para fins de base de cálculo do ISS. Para o autor, as entradas são valores que ingressam no caixa do contribuinte, mas que não integram o seu patrimônio e, por isso, são elementos incapazes de configurar capacidade contributiva. Já as receitas decorrentes da prestação do serviço exprimem a capacidade econômica do sujeito passivo e, em face disso, integram a base de cálculo do ISS. Ao analisar caso de

³²³ BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 355

ISS incidente sobre recrutamento de mão-de-obra, lecionou Eduardo Bottalo da seguinte forma:

É pois neste contexto que se coloca a distinção entre “entradas” e “receitas”, de inegável importância para o exame do tema.

As *entradas* são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são *elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva*, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As *receitas*, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São *exteriorizadoras de sua capacidade contributiva*.

As verbas identificadas na letra “a” supra são entradas; as da letra “b”, receitas.

As primeiras não integram a base de cálculo do ISS; as segundas são a real expressão dessa base, o verdadeiro “preço do serviço” na acepção do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68.³²⁴

Deve-se destacar que o parecer publicado pelo eminente doutrinador foi acatado na íntegra pelo Superior Tribunal de Justiça (Resp n.º 979.435) que, ao apreciar controvérsia que envolvia o caso de agenciamento de mão-de-obra, concluiu no sentido de que o preço do serviço é somente a comissão auferida, excluindo-se os valores atinentes aos salários dos trabalhadores, já que não constituem receita proveniente da prestação do serviço.³²⁵

³²⁴ BOTTALO, Eduardo. Empresas Prestadoras de Serviço de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário nº 5. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., fevereiro-1996, p. 16.

³²⁵ “Vinculo-me, outrossim, à doutrinação de Eduardo Bottallo, conforme cópia de trabalho de sua autoria que está às fls. 18/21, sob o título “Empresas Prestadoras de Serviços de Recrutamento de Mão-de-Obra Temporária e Base de Cálculo do ISS”, publicado na Rev. Dialética de Direito Tributário nº 5, págs. 13 e segs. (...) De todo o exposto acima, podemos firmar as seguintes conclusões:

- há de se compreender, por ser a realidade fática pausada nos autos, que a empresa agenciadora de mão-de-obra temporária atua como intermediária entre a parte contratante da mão-de-obra e terceiro que irá prestar os serviços;
 - atuando nessa função de intermediação, é remunerada pela comissão acordada, rendimento específico desse tipo de negócio jurídico;
 - o ISS, no caso, deve incidir, apenas, sobre a comissão recebida pela empresa, por ser esse o preço do serviço prestado;
 - não há de se considerar, por ausência de previsão legal, para fixação da base de cálculo do ISS, outras parcelas, além da taxa de agenciamento, que a empresa recebe como responsável tributário e para o pagamento dos salários dos trabalhadores. Aplicação do princípio da legalidade tributária;
 - impossível, em nosso regime tributário, subordinado ao princípio da legalidade, um dos sustentáculos da democracia, ampliar a base de cálculo de qualquer tributo por interpretação jurisprudencial.”
- (REsp. 979.435/MS, STJ, 1ª Turma, Voto do Rel. Min. José Delgado, págs. 4 e 33).

Aires Barreto utiliza-se do mesmo critério, diferenciando a receita proveniente do serviço (aquela que integra o patrimônio do prestador) das receitas paralelas (provenientes de situações alheias à prestação do serviço) e as receitas de terceiros (aquelas que pertencem a outras pessoas). Para o autor, somente aquela pode ser incluída na base de cálculo do tributo, ao passo que as últimas não são tributáveis pelo ISS:

A circunstância de determinados negócios jurídicos serem contratados ao mesmo tempo, pelas mesmas partes, não autoriza o absurdo entendimento de que todas as receitas se integrem a prestação de serviços. É preciso distinguir as que incrementarão o patrimônio do prestador (verdadeiras receitas componentes da base de cálculo do ISS), das que, embora por ele recebidas, não alterarão seu patrimônio, por constituírem receitas pertencentes a outras pessoas.³²⁶

O mesmo autor diferencia o que são as receitas (tributáveis) dos movimentos de caixa, meros ingressos de valores financeiros e que, por isso, não constituem receita decorrente de prestação do serviço para fins de apuração da base de cálculo do ISS:

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.³²⁷

Corroborou com este argumento Geraldo Ataliba quando afirmou, em parecer que defendia a impossibilidade de tributação das receitas decorrentes de materiais e serviços de terceiros no caso de atividade de agenciamento de propaganda. Para tanto, o autor estabeleceu como premissa a conceituação do significado das receitas

³²⁶ BARRETO, Aires F.. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 162. ISS – por não constituir Serviço, a Garantia de Crédito (ou Prestação de Garantia) não pode ser incluída na Base de Cálculo. São Paulo: Dialética, março 2009. p. 86/87.

³²⁷ BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 390.

e das entradas, concluindo que somente as receitas decorrentes da prestação do serviço podem integrar a base de cálculo do tributo, excluindo-se as entradas:

O conceito *receita* refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinadas entidades. 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 vem 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.

(...)

Primeiramente, é preciso distinguir o conceito de entrada do de receita: o total da fatura é entrada. Receita é só o dinheiro que fica na agência prestadora do serviço. O restante deverá cobrir as despesas com serviços de terceiros e materiais. Logo, é mera entrada de caixa, dinheiro que ingressa, com vocação transitória e destinação certa, nos cofres da agência. Serve para *pagar* os itens da fatura que não correspondem a *serviço* da própria agência.

(...)

Não é difícil, do exposto, concluir que, se como o prevê o art. 34 do regulamento municipal do ISS, a incidência é sobre as comissões (taxa de veiculação) e o preço (taxa de produção), nela não se incluem as demais receitas e entradas das empresas de publicidade que se não constituem em receitas por serviços.³²⁸

Bernardo Ribeiro de Moraes afirma que somente pode integrar a base de cálculo do ISS o valor auferido pela venda do bem imaterial (serviço), excluídas as demais receitas que não tenham origem na prestação do serviço:

Assim, o preço do serviço, unidade de medida do ISS, abrange:

1.º - o valor auferido (importância total, prestação pecuniária íntegra) pela venda do bem imaterial (serviço). O preço exigido pela prestação de serviços acha-se sempre ligado à operação normal da atividade desempenhada, representando a remuneração ou retribuição do respectivo serviço. O preço do serviço, unidade de medida do ISS, não pode estar divorciado da prestação de serviços, hipótese de incidência de respectivo tributo. Assim, o que interessa é a receita (preço) proveniente da prestação de serviços, atividade tributada. Em outras palavras, interessa ao aplicador da lei tributária apenas as receitas denominadas *orgânicas* ou *principais*, resultantes do próprio serviço prestado e constituído pela sua retribuição. Demais receitas, ditas *inorgânicas* ou *secundárias*, cuja origem não seja a atividade tributada (originam-se de atividades marginais, v.g., aluguéis de imóveis, juros de empréstimos, lucro de capital empregado em outra empresa, ágios, etc.), que não representam fruto do serviço prestado, não

³²⁸ ATALIBA, Geraldo. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. págs. 85 e 91 e 96/97.

interessam ao ISS. Não representam preço do serviço. Não constituem base imponible do ISS. Em outras palavras: o preço do serviço abrange a *receita* obtida pelo prestador em razão da prestação do serviço. Como preço, somente se entende o seu total, não sendo utilizada a expressão “preço total”, por pleonasma,³²⁹

Logo, percebe-se a importância da distinção entre a receita decorrente da prestação do serviço e a receita bruta (que engloba toda e qualquer receita). Não se pode incluir na base de cálculo do imposto os ingressos ou entradas de caixa que não representam receita decorrente da prestação do serviço.

E se a base de cálculo é o preço do serviço, então somente a receita decorrente da prestação do serviço poderá servir de parâmetro para a base de incidência tributária. Deve-se sempre excluir da base calculada as receitas que não remuneram o fato da obrigação de fazer prestada para outrem (atividade-fim), na medida em que esta é a situação prevista na regra de competência constitucional como aspecto material da hipótese de incidência tributária, como alhures se observou, confirmada pela capacidade contributiva e demais critérios abordados. Assim, não podem estar incluídas na base de cálculo as atividades-meio prestadas a si próprio, tampouco os valores que não representem o fato (mas mero contrato) e, ainda, receitas que não sejam decorrentes da obrigação de fazer, como salientado.

Ocorre que nem sempre está claro, até porque a lista de serviços é extensa, como se deve separar as receitas diversas daquelas decorrentes exclusivamente da prestação do serviço. Nesse ínterim, veja-se algumas situações que, baseadas nos critérios constitucionais, exemplificam quando os valores estão incluídos na receita decorrente da prestação do serviço e quando não estão.

5.2.1.1 Valor dos materiais

No ISS prepondera a obrigação de fazer, como se referiu no capítulo 3.4.2.2. Sabe-se que, em muitos casos, a prestação de serviço demanda a utilização de materiais e bens. Por isso se está a tratar de uma obrigação precípua de fazer.

³²⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, págs. 519/520.

Sobre a questão, demonstra Aires Barreto que os serviços podem ser (a) puros, (b) com emprego de instrumentos, (c) com aplicação de materiais e (d) com emprego de instrumentos aliado à aplicação de materiais.³³⁰ As duas primeiras hipóteses são caracterizadas pela preponderância exclusiva da atividade humana. As duas últimas envolvem também fornecimento de materiais como requisito ou condição para a prestação do serviço, daí porque nestes casos os materiais são integrativos do serviço:

Aí – como a aplicação desses materiais é condição ou requisito da produção do serviço – sua presença integra essencialmente o próprio serviço. Dele é indissociável. Não se suponha que sejam mercadorias disfarçadas sob o rótulo de “materiais”. Estes não são mercadorias porque não são bens móveis sujeitos ou destinados ao comércio. Nem eles, em si considerados, interessam quer ao prestador, quer ao tomador do serviço. Não são coisas da espécie mercadoria, objeto da mercancia. Ao revés, são meros ingredientes, insumos, componentes, elementos integrantes do serviço. Sua presença, nesse contexto, é explicada exclusivamente em função do esforço humano, em que o serviço se traduz.

Não se pode cogitar de um parecer jurídico escrito sem o emprego das folhas de papel em que se o expende. Absurdo seria insinuar, porém, que o jurista vende papel. Trata-se, pelo contrário, de mero ingrediente que não se destina ao comércio, que não é objeto de mercancia. É insumo que condiciona a prestação do serviço: que se não destina ao comércio e, por isso, não é mercadoria. Nítido material integrativo do serviço, neste se insere indissociavelmente, formando unidade que não se pode decompor.³³¹

Um critério para definir se a receita decorrente de materiais empregados na atividade se inclui na base de incidência do ISS é o seguinte: se fornecidos pelo prestador e consumidos na atividade, sendo indissociável do serviço, trata-se de receita decorrente do serviço. Porém, se não fornecidos pelo prestador, não há como incluir tal montante na base de cálculo.

A pergunta que deve ser feita nesses casos é a seguinte: podem os serviços ser prestados sem tais bens ou materiais? É possível o desenvolvimento da atividade sem os bens ou materiais? Caso seja negativa a resposta, pode-se concluir que os bens e os materiais empregados na atividade desempenhada integram o serviço e, dessa forma, compõem a base de cálculo do imposto.

Com efeito, não há como pressupor o fato de prestar serviço (atividade-fim) a outrem sem determinados materiais, como por exemplo a linha de sutura (medicina),

³³⁰ BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 45.

³³¹ BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 47.

linha de costura (alfaiate), resina (dentista), folha de papel (advogado) e etc. Tais materiais são partes integrantes do serviço porque a ele se agregam e sem eles estaria impossibilitada a prestação da atividade.

Merece destaque que não se está a tratar de mercadorias, mas sim de bens e materiais que se agregam ao serviço. Aliás, neste ponto, a questão que demanda maiores reflexões é o eventual conflito de competência entre o ISS e o ICMS, como se pretende esclarecer no tópico que segue.

5.2.1.1.1 Materiais X mercadorias (ISS X ICMS)

Como dito anteriormente (capítulo 2.2), a Constituição Federal para o direito tributário é deveras significativa, mormente porque consagrou constitucionalmente disposições concernentes a este ramo do direito e, principalmente, estabeleceu a divisão das competências tributárias.

Partindo desse pressuposto, é na Constituição Federal que se busca a solução de eventual conflito entre o ISS e o ICMS para definir o que são materiais agregados ao serviço (sujeitos ao ISS) e, de outro lado, mercadorias (sujeitas ao ICMS).

Na Constituição consta que o ICMS incidirá sobre o valor total da operação quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios (art. 155, § 2º, IX, b, da CF).³³² Além disso, a Carta exigiu lei de natureza complementar para definir os fatos geradores dos impostos (art. 146, III, a) e para solucionar os conflitos de competência (art. 146, I). Coube então à LC 116/03 definir os fatos geradores do ISS (desde que, obviamente, adequados ao aspecto material previsto na regra de competência constitucional), ou seja, uma obrigação precípua de fazer que se caracterize por um fato que constitua atividade-fim do prestador em benefício de outrem (capítulo 3.4.2.4).

³³² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) IX - incidirá também: (...) b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Portanto, quando o serviço prestado for incluído na competência tributária dos municípios (serviço discriminado na lista anexa à LC 116/03) e adequado à regra de competência, a competência para o exercício do poder tributário não será do Estado, mas sim do Município (ressalvados casos em que a própria LC 116/03, com suporte constitucional – art. 146, I, da CF – reparte a competência tributária entre o Município e o Estado, como por exemplo nos itens 14.01, 14.03, 7.02, 7.05, etc). Observa-se, pois, que o direito positivo soluciona a questão.³³³

Daí se concluir que qualquer bem ou material agregado ao serviço previsto na lista anexa à LC 116/03 está sujeito ao ISS. Caso não houvesse tal previsão, incidiria a norma do art. 155, § 2º, IX, b, da CF, submetendo a operação ao ICMS, quando aí se estaria tratando de mercadoria, bem sujeito ao comércio.

Danilevicz sintetiza a questão da seguinte forma:

A Lei Complementar n. 116/2003 é a mencionada no inciso III do art. 156 da Constituição Federal. E, portanto, o ISS “tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador” (art. 1º). Igualmente, sobre essa somente incidirá ISS, mesmo que a prestação de serviços seja com fornecimento de mercadorias, porém, desde que não ressalvado na lista anexa. Entretanto, se ressalvado na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, quer dizer, de que sobre as mercadorias incidirá o ICMS, o ISS incidirá sobre a prestação do serviço (§ 2º do art. 1º da Lei Complementar 116/2003). Gizado, porém, o entendimento de que a tributação pelo ISS sobre prestação de serviços mais fornecimento de mercadorias não encontra amparo constitucional.³³⁴

Com efeito, o que faz parte do serviço é o material, e não a mercadoria. Esta é sujeita ao comércio (ICMS). Somente o Município tem competência para tributar o serviço e material a ele agregado, ou seja, aquilo que é consumido na prestação do

³³³ A propósito: “Ora, o direito positivo fornece os elementos para apuração do ISS. Na Constituição Federal, o inciso III do art. 156 é expresso ao circunscrevê-lo a serviços de qualquer natureza, mas não todo e qualquer, apenas os não compreendidos no âmbito de incidência do ICMS, e mais, aqueles definidos em lei complementar. Como cabe à lei complementar completar a Constituição, a n. 116/03 não inova ao delimitar ainda mais o ISS. E isso é feito pelo artigo 1º da mesma lei, que em seu § 2º determina que ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.” (DANILEVICZ, Ígor. *Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC n. 116/2003 em face do Decreto-lei n. 406/68 e as leis complementares relativas ao ICMS*. In TORRES, Heleno Taveira. *Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição, 2004*, p. 272).

³³⁴ DANILEVICZ, Ígor. *Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC n. 116/2003 em face do Decreto-lei n. 406/68 e as leis complementares relativas ao ICMS*. In TORRES, Heleno Taveira. *Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição, 2004*, p. 276.

serviço, excluindo-se, obviamente as operações que envolvam mercadorias, pois estas estão na competência dos estados. A propósito, leciona Volkweiss que a competência dos Municípios “não alcança operações destinadas a integrar operações comerciais e industriais, mas somente usuários ou consumidores finais, embora neles incluído, em alguns casos, o material fornecido”.³³⁵

Então, sobre a matéria posta em discussão, voltando aos exemplos mencionados no capítulo anterior (5.2.1.1), são a folha de papel com o receituário médico e a linha de sutura em razão do serviço de medicina, a graxa utilizada pelo mecânico no conserto do automóvel, a resina utilizada pelo dentista, o aviamento utilizado pelo alfaiate, o papel utilizado pelo advogado etc. Nestes casos, o papel, a graxa, o aviamento, a linha e a resina não se constituem em mercadorias, na medida em que não estão sujeitos ao comércio, mas sim ao consumo na prestação do serviço (atividades previstas na LC 116/03).

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou ao declarar (antes da EC 33/01) a inconstitucionalidade da exigência do ICMS sobre a importação de bens por não contribuinte, por entender que a definição de mercadoria dizia respeito “à coisa móvel que poderia ser objeto de comércio por quem exerce a mercancia com frequência e habitualidade”.³³⁶ Como leciona Geraldo Ataliba, é “o bem objeto da mercancia.”³³⁷

Logo, partindo-se da premissa de que o papel, a graxa, a linha e a resina nos casos citados não estão sujeitos ao comércio, não podem ser consideradas mercadorias e, via de consequência, não poderão se sujeitar ao ICMS. Por conseguinte, não sendo mercadorias e sendo consumidos na prestação do serviço, conclui-se que os valores atinentes à graxa, papel, linha, aviamento e resina nos casos citados enquadram-se na receita decorrente da prestação do serviço, sujeito ao ISS, excluindo-se eventual tributação pelo ICMS.

³³⁵ VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 152.

³³⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 203.075-9/DF, Sessão Plenária, Redator Min. Maurício Corrêa, p. 402.

³³⁷ Sobre a hipótese de incidência do ICMS (texto já referido no capítulo 3.2): “É: a) prática (não por qualquer um); b) por quem exerce atividade mercantil; c) de operação jurídica (não qualquer uma); d) mercantil (regida pelo direito comercial); e) que (cuja operação) importa, impede, causa, provoca e desencadeia; f) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o direito privado); g) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto da mercancia). Tentando síntese, pode-se enunciar esta h.i. como consistindo na “prática de operação mercantil, que importa transmissão da titularidade de direito de disposição sobre mercadoria” (Cleber Giardino).” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2000., págs. 144/145).

Vale ressaltar: não é o fato da graxa, do papel, da linha, do aviamento e da resina não serem caracterizados como mercadorias que, por si só, leva à incidência do ISS, pois isso implicaria dizer que não estando numa competência tributária necessariamente deveriam tais bens estar em outra, o que não é correto à luz do sistema constitucional tributário em que as competências são delimitadas. O fato é que os valores atinentes à graxa, papel, linha aviamento e resina nestas situações são partes da prestação dos serviços, de forma que sem estes bens o serviço (atividade-fim) não teria como ser prestado. São materiais que, por tal motivo, integram-se ao serviço. Não podem ser classificados como mercadorias, daí a exclusão do ICMS.

Logo, tais valores, porque decorrentes de bens integrativos e indissociáveis da prestação do serviço, estão contidos na receita decorrente do *facere* e, portanto, é imperativa sua inclusão na base de cálculo do imposto. Não é a ausência de competência dos Estados que autoriza essa conclusão, mas sim o fato de que tais bens são consumidos na atividade. Isso afasta eventual pretensão de incidência do ICMS, porquanto não se está a tratar de coisa sujeita ao comércio, mas sim consumida no serviço, porque é necessária à sua prestação.

Não se poderia cogitar, ainda, como decomposição da operação, para tributá-la em parte pelo ISS e outra parte pelo ICMS. Isto porque não se admite decomposição do fato jurídico para fins de incidência em parte de um imposto, e noutra parte o outro. Os fatos tributáveis (ressalvadas, como referido, as hipóteses excepcionalíssimas, e.g. itens 14.01, 14.03, 7.02, 7.05, etc, da lista anexa à LC 116/03) são indecomponíveis, como alerta Masina.³³⁸ De fato, a hipótese de incidência é una e indivisível, como salienta Ataliba.³³⁹

Merece destaque o fato de que se está tratando de situação hipotética, em que os materiais, nesses casos, são fornecidos pelo prestador ao tomador

³³⁸ “os fatos jurídicos que se enquadrarem na materialidade advinda das regras de competência tributária são indecomponíveis, não podendo ser divididos para servir à incidência de mais de um imposto.” (MASINA, Gustavo. *ISS Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 88).

³³⁹ “Cada fato imponible é um todo uno (unitário) e indivisível e determina o nascimento de uma obrigação tributária. É uma unidade lógica, entidade uma, somente identificável consigo mesma. Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato imponible como tal – ou seja, como ente do mundo jurídico – é uno e simples, irreduzível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível. Não há, em consequência, dois fatos imponíveis iguais: cada fato imponible só se identifica consigo mesmo e dá nascimento a uma obrigação distinta. Cada fato imponible se subsume inteiramente à hipótese de incidência a que corresponde.” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2000. p. 73).

(consumidor) do serviço. Se, eventualmente, o consumidor adquire os seus materiais próprios e contrata tão-só o serviço, aí a situação é diferente: nesse caso, o material não pode ser incluído na base de cálculo. Por exemplo, voltando ao caso do alfaiate, o aviamento utilizado no serviço integra a base de cálculo, mas não o tecido fornecido pelo consumidor do serviço, como aliás já lecionou Bernardo Ribeiro de Moraes: “Os alfaiates devem ser tributados pelo preço do serviço, onde se acha já incluído o valor dos aviamentos. O valor da matéria-prima (casimira) não pode ser incluído no preço do serviço uma vez que não é de propriedade do prestador do serviço.”³⁴⁰

Em suma, os materiais, quando elementos indispensáveis e necessários à prestação de serviços, porque são elementos integrativos dela, devem ser incluídos na base de cálculo do ISS. Já os bens sujeitos ao comércio (mercadorias), estão sob o campo de incidência do ICMS, excluída aí a incidência do ISS.

O conflito de competência, pois, tem solução a partir das regras constitucionais (art. 155, § 2º, IX, b, art. 146, I e III, a, da CF) nas hipóteses em que a definição dos serviços se adequa à regra de competência, observados os critérios, especialmente a razoabilidade-equivalência entre a regra e a hipótese de incidência do ISS, importante elemento para estabelecer a base de cálculo do imposto.

5.2.1.1.2 Valor dos materiais na construção civil

Há grande controvérsia doutrinária e jurisprudencial específica sobre a questão dos materiais fornecidos pelo prestador e que são consumidos no serviço de construção civil.³⁴¹ Tais materiais, porque consumidos no serviço e fornecidos pelo contribuinte, estão contidos na receita decorrente do serviço, de sorte que devem ser incluídos na base de cálculo do imposto.

Ora, os materiais (esquadrias, telhas, cimento, tijolos, etc.) são bens integrativos e indissociáveis da prestação do serviço-fim, que se concretiza no momento em que a obra é concluída. De fato, os bens em questão estão contidos na

³⁴⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 530.

³⁴¹ Sobre a base de cálculo do ISS nos serviços de construção civil ver o capítulo 6.9.

receita decorrente do *facere* e, portanto, é possível sua inclusão na base de cálculo do imposto, já que os materiais são consumidos na prestação do serviço.

A questão, contudo, não é pacífica. Apoiam-se, aos defensores da possibilidade de dedução dos materiais, o fato de que eles não se constituem em obrigação de fazer e também porque a LC 116/03 autoriza a dedução (art. 7º, § 2º, I, da LC 116/03).³⁴² Contudo, tais premissas são equivocadas.

Em primeiro lugar, como referido, o aspecto material da hipótese de incidência revela a tributação sobre um fato que represente uma obrigação precípua de fazer que constitua a atividade-fim do prestador de serviços, sendo a base de incidência o preço desta atividade e incluídos os custos e materiais empregados na mesma. Ao admitir a inclusão dos materiais, não há desvirtuamento da regra de competência constitucional, mas sim sua confirmação, até porque a capacidade contributiva apoia tal entendimento. Ora, como imaginar que um prestador de serviço de empreitada global exerça sua atividade sem os materiais? Impossível. Para entregar a obra concluída, enfim, prestar o seu serviço integralmente, necessariamente ele precisa dos materiais e, por este motivo, tais valores se incluem no preço do serviço, até porque, como dito, a capacidade contributiva suporta este entendimento.

Em segundo lugar, a lei não autoriza a dedução de qualquer material em qualquer tipo de prestação dos serviços. Ao contrário, ela só permite a dedução “dos materiais previstos nos itens 7.02 e 7.05”, quais sejam: as “mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços,” como já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça a respeito (Resp. n.º 926.339):

Veja-se que tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por indicação dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço. Isso sucede porque os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não aqueles correspondentes aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no

³⁴² Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza: I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.

item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta.³⁴³

Portanto, há muito tempo, ainda sob a égide da legislação anterior, o entendimento jurisprudencial dominante no Tribunal é o mesmo.

Com efeito, somente estão sujeitos à dedução as mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação, porque estas estão sujeitas ao imposto estadual. Aliás, por tal motivo, não se trata de materiais, mas sim de mercadorias, como alhures se referiu (capítulo 5.2.1.1.1). Neste sentido já se manifestou o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.³⁴⁴ Para este caso, cumpre ressaltar, a LC 116/03 cumpriu sua função constitucional de dispor sobre os conflitos de competência (art. 146, I, da CF), excluindo da competência municipal somente aquelas mercadorias (e não materiais) sujeitas à competência estadual.

Não se pode afirmar que a LC 116/03 estabeleceu uma dedução. Apenas preveniu conflito de competência, de sorte que os demais materiais, que não os previstos nos itens 7.02 e 7.05 estão incluídos na base de cálculo do imposto. Não se permite, pois, a dedução dos tijolos, cimento, areia, telha, esquadrias, ferro e etc.

³⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 926.339/SP, Recorrente: Embu/SA Engenharia e Comércio, Recorrido: Município de Santo André. Rel. Mina. Eliana Calmon, julgado em 03 maio 2007, Pub. DJ em 11 maio 2007.

³⁴⁴ TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. MATERIAIS EMPREGADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. EXCLUSÃO APENAS DAQUELES PRODUZIDOS PELO PRESTADOR FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. PRECEDENTES STJ. Em se tratando de construção civil, o Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar o disposto no artigo 7.º, § 2.º, I, da Lei Complementar n.º 116/03 combinado com os itens 7.02 e 7.05 da respectiva lista anexa, manteve anterior orientação, firmando entendimento no sentido de que incide ISS sobre o valor total do serviço, incluindo os materiais necessários à realização da obra, adquiridos de terceiros ou produzidos pelo prestador no próprio canteiro de obras, excetuando-se da base de cálculo do tributo apenas os valores atinentes àqueles materiais produzidos pelo prestador fora do local dos serviços, os quais se sujeitam à cobrança de ICMS. APELAÇÃO DESPROVIDA. VOTO VENCIDO. (Apelação Cível Nº 70036662062, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 09/06/2010). Ainda, no mesmo sentido: APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. (...). O ISSQN incide sobre o total cobrado pelo serviço, ou seja, mão-de-obra e material, desde que este material não seja produzido fora do local da obra, porque sobre o material produzido fora do local da obra incide o ICMS. E isto porque o inciso I, do § 2º, do art. 7º, da LC nº 116/03 estabelece que não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos no item 7.02, ou seja, somente sobre aqueles expressamente previstos como sujeitos ao ICMS, quais sejam, os produzidos pelo prestador do serviço fora do local da obra. Verificado pelas notas fiscais de serviço constantes dos autos que ao serviço prestado pela embargante não incidiu o ICMS, não se tratando, portanto, de circulação comercial de mercadorias, incidente o ISS sobre o preço total do serviço. Inteligência da Súmula nº 167 do STJ. (...) (Apelação Cível Nº 70018729467, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Henrique Osvaldo Poeta Roenick, Julgado em 16/05/2007).

O Superior Tribunal de Justiça possui inúmeras decisões que admitem a inclusão dos materiais, como, aliás, já se referiu.³⁴⁵ A doutrina da mesma forma se posiciona. José Eduardo soares de Melo ressalta:

- c) as atividades afetas à construção civil – consideradas como tais segundo normas técnicas – sujeitam-se exclusivamente ao ISS, inclusive no que concerne a todos os bens corpóreos que lhes são inerentes, apenas corporificam elementos auxiliares ou complementares deste tipo de negócio jurídico;
- d) as empresas de construção civil qualificam-se como autênticas prestadoras de serviços – implicando um autêntico *fazer* -, embora o resultado desta atividade possa traduzir-se em bens materiais, mas sempre sujeitando-se exclusivamente à incidência do ISS,³⁴⁶

No mesmo sentido, Heron Arzua, destacando que somente estão excluídos da base de cálculo as mercadorias produzidas pelo prestador fora da obra, e não toda e qualquer material agregado à construção civil, leciona:

- 12. Todavia, a lei abriu duas exceções: a primeira: constante nos parâmetros no final do itens 19 20 – de que se houvesse **fornecimento de mercadorias “produzidas” pelo prestador de serviços**, fora do local da prestação de serviços, as mesmas ficariam sujeitas ao ICM.
- 13. Significa dizer: se a empresa empreiteira produz a mercadoria em seu estabelecimento, isto é, adquire a matéria-prima e a transforma em novo produto (quando em rigor ela se torna empreiteira industrial), aí o seu fornecimento à obra se submete à percussão de mercadorias **produzidas pelo prestador de serviços**, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM – itens 19 e 20 da lista).³⁴⁷

Portanto, os materiais fornecidos e empregados pelo prestador no caso de empreitada integral compõem a receita decorrente da prestação dos serviços, porquanto necessários e indissociáveis da atividade-fim prevista na regra de

³⁴⁵ Exmpli gratia: “O acórdão recorrido não merece reforma, pois está de acordo com a jurisprudência uniforme desta Corte, no sentido de que a base de cálculo do **ISS** é o **custo integral do serviço**, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. 976.605/SP, 2ª Turma, Recorrente: Constroeste Indústria e Comércio Ltda., Recorrido: Município de Araraquara, Rel. Mina. Eliana Calmon, D.J. 02 abril 2009. p. 2).

³⁴⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Construção Civil – ISS e ICMS?* Revista de Direito Tributário n.º 69. p. 258.

³⁴⁷ ARZUA, Heron. *ISS – Base de Cálculo*. Revista de Direito Tributário n.º 54, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, outubro-dezembro de 1990. p. 208.

competência constitucional e adequado à capacidade contributiva, proibição de tributo com efeito de confisco e legalidade.

Seria possível prestar os serviços de empreitada integral sem o ferro, tijolos, telhas, etc.? A resposta é negativa. Conseqüentemente, os materiais neste tipo de atividade são elementos integrativos do serviço. Por isso, devem ser incluídos na base de cálculo do imposto.

De outro lado, caso não se trate de serviço de empreitada integral (exemplo: somente mão-de-obra), vale dizer, nos casos em que os materiais são adquiridos pelo próprio consumidor, hipótese em que ele contrata tão-somente a atividade humana, não estão incluídos os materiais na base de cálculo do ISS. E nem poderiam, mormente em razão da dificuldade de contabilizar como tributável algo que sequer ingressou na esfera patrimonial (seja como entrada, seja como receita) do prestador. Ademais, a inclusão, neste caso, violaria a legalidade (“preço do serviço” que, no caso, pressupõe somente a mão-de-obra), a capacidade contributiva e, em determinados casos, a proibição de efeito confiscatório.

Mas, na regra geral, quando a atividade é de empreitada global, os materiais de construção utilizados na atividade compõem a base de cálculo do imposto.

5.2.1.2 Custos e despesas relacionadas à atividade

Como segundo elemento da definição das receitas decorrentes da prestação do serviço à luz dos critérios constitucionais elencados, pode-se referir que os custos e despesas arcadas pelo prestador do serviço para a consecução da sua atividade integram o preço do serviço. Por exemplo, o advogado não poderá deduzir os valores por ele próprio arcados atinentes ao papel, tinta de impressão, energia elétrica do escritório, deslocamento, secretário(a), etc. Da mesma forma, o médico não poderá deduzir os custos do consultório, o mecânico não poderá abater as despesas com a manutenção da sua oficina, a agenciadora não poderá excluir do preço do serviço o material de expediente. Muitos exemplos poderiam ser citados.

Enfim, tais despesas e custos são elementos da prestação do serviço e não podem ser deduzidos para fins de apuração da receita decorrente da atividade (base de cálculo do imposto).

Se eventualmente for permitida tal dedução, haveria certamente uma desvirtuação do aspecto material do ISS, transformando-o em imposto sobre a renda, pois é da natureza deste tributo (IR) a dedução de custos e despesas operacionais, nos termos da legislação aplicável (Regulamento do Imposto de Renda),³⁴⁸ para fins de apuração do montante tributável. Então, se forem permitidos abatimentos de custos e despesas para prestação do serviço, o Município estará tributando a renda (e não a prestação do serviço), invadindo, dessa forma, a competência da União, desvirtuando o tributo por meio da violação da razoabilidade-equivalência que deve existir entre o conceito constitucional de serviço e a sua base de incidência. Com isso, estaria desrespeitado o critério primordial para a definição da base de cálculo, que exige a relação da razoabilidade entre o aspecto material e a base de incidência.

Bernardo Ribeiro de Moraes se manifestou sobre a questão:

b) no cômputo do preço do serviço se incluem inúmeros valores já considerados na sua formação normal, como produto do custo, de outras despesas e do lucro. Em qualquer preço existem esses três elementos: *despesas de custo*, correspondendo às saídas de numerário ou de valores da empresa para a aquisição de bens (matéria-prima ou serviços) necessários à execução da sua atividade; *demaís despesas*, seja de vendas (comissões, embalagens, fretes, etc.), de administração (aluguéis, consumo de luz, conservação, seguro, ordenados, etc.), financeiras (juros passivos, cobrança de títulos, etc.) ou tributárias (cargas fiscais que oneram a atividade da empresa); e *margem de lucro*. Tais despesas são gastos que devem ser cobertos na computação do preço do serviço, além do lucro que objetiva a empresa.³⁴⁹

Logo, pode-se afirmar que os custos e despesas relacionados à atividade desempenhada pelo prestador dos serviços e por ele arcadas estão na base de cálculo do ISS. O Superior Tribunal de Justiça considerou, por exemplo, que o custo atinente ao pagamento à produtora de filmes cinematográficos está contido na base de cálculo do ISS em relação à atividade de exibição dos filmes (Resp. n.º

³⁴⁸ Decreto n.º 3.000/1999.

³⁴⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 522.

1.139.610), haja vista que os custos referentes a aluguel, pessoal, e valor pago à produtora dos filmes são integrativos da atividade.³⁵⁰

Da mesma forma, o Tribunal entendeu que, no caso de empresa prestadora de serviço de transporte municipal, a base de cálculo do ISS abrange o valor referente ao custo de gerenciamento operacional, porquanto tal valor seria despesa operacional necessária para a realização da atividade (Resp. n.º 1.088.853). Neste caso, afirmou o Tribunal que a base de cálculo é o preço do serviço e, uma vez admitida tal dedução, estar-se-ia tributando o lucro operacional, o que seria inadmissível.³⁵¹

Em caso paradigmático (Resp 1.138.205), o Tribunal, tomando por base a atividade-fim do prestador de serviço, categoricamente separou as receitas de terceiros reembolsáveis (valor que não pode ser incluído na base de cálculo do imposto) dos custos ínsitos à prestação do serviço, concluindo que estes últimos integram a base de incidência:

³⁵⁰ “No caso de exhibições cinematográficas (item 12.02 da lista anexa à LC 116/2003 e item 28, “a”, da lista anexa ao DL 406/1968), qualquer pessoa que já foi ao cinema sabe que o preço do serviço é o valor do ingresso pago à exibidora. De fato, preço por serviço, por definição, é a contrapartida paga pelo consumidor do serviço ao prestador, pela utilidade oferecida. Quando alguém paga o ingresso do cinema, está entregando dinheiro à exibidora pelo filme que assistirá a seguir. Pouco importa, para o consumidor, os custos da prestadora do serviço com aluguel, com pessoal ou com os produtores das películas. Espera apenas que o serviço (exibição de filme) seja prestado adequadamente, razão pela qual concorda em pagar o preço cobrado. Os preços pagos pelos consumidores (ingressos), cujo somatório equivale ao faturamento bruto da contribuinte, correspondem, portanto, à base de cálculo do tributo municipal. A legislação aplicável (LC 116/2003 e DV 406/1968) não prevê qualquer abatimento, na hipótese. Caso se admitissem abatimentos nessa base de cálculo, a título de despesas da exibidora, o ISS passaria a se confundir com Imposto de Renda ou com algum imposto não cumulativo, o que inviável”. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1.139.610/SC, 2ª Turma, Recorrente: Empresa de Cinemas Arco Íris Ltda., Recorrido: Município Balneário Camboriú, Rel. Min. Herman Benjamin, D.J. 04 março 2010, págs. 2/3).

³⁵¹ “A BHTRANS presta um serviço que atende às concessionárias e é necessário para a sua atividade (gestão do sistema). Em contrapartida, as empresas de transporte pagam à BHTRANS o Custo de Gerenciamento Operacional – CGO” a título de remuneração pela gestão do sistema de transporte” (fl. 144). Ou seja, o Custo do Gerenciamento Operacional – CGO nada mais é que uma despesa operacional da contribuinte. Inviável, a toda evidência, seu abatimento da base de cálculo do ISS. (...)

Reitero que o Custo do Gerenciamento Operacional – CGO não configura simples repasse de valores, mas sim preço cobrado pela BHTRANS das empresas concessionárias “ a título de remuneração pela gestão do sistema de transporte”, como consignado pelo TJ-MG (fl. 144). Admitir o abatimento da base de cálculo do ISS, relativo ao Custo de Gerenciamento Operacional –CGO, implicaria a dedução de todas as demais despesas operacionais da empresa, pois não há distinção entre elas. Isso seria o mesmo que modificar a base de cálculo do ISS de “preço do serviço” para uma espécie de “lucro operacional”, o que é inadmissível. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1.088.853-MG, 2ª Turma, Recorrente: Município de Belo Horizonte, Recorrido: Rodopass Transporte Coletivo de Passageiros Ltda., Rel. Min. Herman Benjamin, D.J. 20 abril 2009. p.3).

Destarte, tem-se que, consoante o disposto no art. 9º, *caput*, do Decreto-Lei nº 406/68, a base de cálculo do ISS é “o preço do serviço”, assim entendido como a contraprestação que o tomador ou usuário do serviço deve pagar diretamente ao prestador, vale dizer, o valor a que o prestador faz jus, pelos serviços que presta. Essa é a receita auferida pela prestação do serviço – a receita bruta, que incorpora-se ao patrimônio do prestador, distinguindo-se, portanto, das somas pertencentes a terceiros, que não constituem fato gerador do tributo.

Impende distinguir essas despesas reembolsáveis, meras recuperações de valores despendidos em nome de terceiros – no caso, a título de salários e encargos –, dos custos ínsitos à prestação do serviço. Enquanto aquelas não integram a base de cálculo do ISS, esses, ao revés, por configurarem despesas com a própria atividade, não podem ser deduzidos para a apuração do resultado, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente.³⁵²

Portanto, no fornecimento de mão-de-obra (o que é diferente do mero agenciamento), o valor referente aos salários dos trabalhadores, por ser um custo decorrente do serviço, integra a prestação, motivo pelo qual está incluído na base de incidência do imposto.

É importante salientar que há precedente do mesmo Tribunal reconhecendo a dedutibilidade de valores atinentes a telefonemas, cópias, transporte e hospedagem em caso de prestação de serviço de consultoria (Resp. 621.067).³⁵³ Com a máxima vênia, não está correta tal conclusão, haja vista que tais despesas são integrativas da prestação do serviço. Aliás, a decisão subverte a base de cálculo do imposto, já que é autorizada a tributação sobre o lucro, e não sobre a prestação do serviço. Ao que parece, a posição é isolada e a recente jurisprudência do Tribunal Superior

³⁵² BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Resp. 1.138.205/PR, 1ª Seção, Recorrente: Município de Londrina, Recorrido: Admita Recursos Humanos Ltda., Voto Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 01 fevereiro 2010, p.14.

³⁵³ “Na espécie, entendeu-se no voto condutor do acórdão impugnado (fls. 97/98), não ser possível tributar valores decorrentes de reembolso de despesas, tais como telefonemas, cópias reprográficas, transporte e hospedagem realizados no interesse do cliente. Ponderou-se no julgado que a referida quantia não integrava o preço – consoante determinado pelo art. 9º do Decreto-Lei 406/68 – já que não constituíam receitas auferidas pela autora, ora recorrida, em razão da prestação de serviços de consultoria. Com efeito, afastou-se a prestação do ente municipal, ora recorrente, de tributar a autora por serviços prestados por terceiros em outros Municípios e por atividade diversa da prestação de serviços de consultoria.

O acórdão recorrido não merece reparos.

Quanto ao tema, adoto o entendimento desta Corte de que “a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros, mediante posterior reembolso. Precedentes REsp nº 411.580/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 16/12/02 e REsp nº 224.813/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ de 28/02/00” (Recurso Especial 618.722, relator Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/2005)”. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. nº 621.067/SP, 2ª Turma, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: KPMG Consulting, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 25 abril 2007, págs, 2/3).

(Resp. 1.088.853, Resp 1.139.610 e Resp 1.138.205, alhures mencionados) veio para corrigir o entendimento externado no acórdão que ora se critica.

Não há, como visto, possibilidade de admitir exclusão de custos e despesas relacionadas à atividade, sob pena de desvirtuar o tributo cobrado, transformando-o em imposto de renda.

Portanto, despesas e custos integrativos da prestação do serviço arcados pelo prestador representam receitas decorrentes da atividade, exteriorizam a capacidade contributiva, observam a razoabilidade entre a regra de competência constitucional, a base de cálculo e a legalidade. Por isso, estão incluídos na base de cálculo do ISS.

5.2.2 Receitas não decorrentes da prestação do serviço: não inclusão na base de cálculo

Como visto, os valores referentes a materiais e custos necessários, decorrentes e integrativos da prestação dos serviços, estão contidos na base de cálculo do ISS.

Porém, de outro lado, há valores que não estão relacionados à atividade e não são arcados pelo prestador de serviços na realização do fato previsto no aspecto material da hipótese de incidência do ISS. Eventualmente, tais valores podem ser desembolsados pelo prestador, mas reembolsados posteriormente. Portanto, tal numerário seria mero ingresso de caixa que não representa incremento patrimonial, conforme lições doutrinárias (Aires Barreto,³⁵⁴ Geraldo Ataliba, Eduardo Botallo, Bernardo Ribeiro de Moraes) e jurisprudenciais mencionadas.

³⁵⁴ Vale, por oportuno, mais uma vez referir Aires Barreto sobre a matéria: “A orientação da legislação, seja mercantil, seja tributária, é, precisamente, consagradora dessa sistemática. Efetivamente, as entradas que não correspondam a incrementos financeiros próprios são sempre escrituradas, contabilmente, de modo a salientar sua radical distinção, relativamente às demais. Os repasses, reembolsos e rateios são contabilizados de maneira a deixar patente sua natureza. (...) Precaução de haver, portanto, no caso do ISS, porque sua base de cálculo é o efetivo preço de 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. (BARRETO, Aires F.. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 391).

Neste caso, tais receitas não devem compor a base de cálculo do ISS porque não se adequam aos critérios propostos, porquanto denotam que, uma vez inseridos na base de incidência do tributo, haveria subversão da lógica da regra de competência constitucional (violação da razoabilidade-equivalência). Consequentemente, estar-se-ia tributando um valor pelo qual o contribuinte não detém capacidade econômica para recolher tributo (violação à capacidade contributiva) e, eventualmente, seria violação à norma que veda o confisco por estrangulamento da atividade.

Algumas situações comprovam tais afirmações: os valores que excedem à intermediação, agenciamento e distribuição de bens de terceiros, valores já sujeitos ao imposto, indenizações, gorjetas, descontos, dentre outras situações não poderão compor a base de incidência do ISS, porquanto não se constituem em receita decorrente da prestação dos serviços, uma vez observados os critérios constitucionais que parametrizam a base de cálculo do imposto.

5.2.2.1 Valor excedente à intermediação

A problemática que envolve a intermediação é solucionada a partir do critério que prioriza a regra de competência constitucional e a relação entre o seu aspecto material e a base de incidência tributária.

Como já se referiu no trabalho, as regras de competência se interpretam priorizando-se os elementos linguísticos e o conceito consagrado na legislação infraconstitucional por ocasião da promulgação da CF, não havendo espaço para a ponderação e a interpretação econômica (capítulo 2.3.3) e que, ademais, o aspecto material da hipótese de incidência da norma tributária a partir da Carta Magna se extrai, sendo a base de cálculo dela decorrente (capítulo 3.3). Uma vez definido tal aspecto material a partir da CF, o ISS pode ser cobrado sobre a prestação de serviço, atividade humana, fato, obrigação precípua de fazer (atividade- fim) e, por via de consequência, a base de cálculo necessariamente deverá mensurar este *facere* prestado para terceiros, o que é confirmado pela capacidade contributiva e pela proibição de confisco.

O fato de ser uma obrigação precípua de fazer que constitua uma atividade-fim do prestador do serviço fornece um elemento de grande importância para elencar determinada atividade como intermediação. E, uma vez constatada tal atividade, o preço do serviço é a receita decorrente da intermediação. E tão-só. Não pode ser confundida com a receita bruta, pois esta inclui valores que serão repassados a terceiros, de sorte que devem ser excluídas do serviço de intermediação as receitas de terceiros, devendo a base de incidência recair fielmente sobre o preço da intermediação.

Por exemplo, no agenciamento de cargas, a prestação do serviço é a intermediação e, por isso, não pode abranger na sua base de cálculo o valor repassado à empresa que realiza o transporte. Se cobrado o ISS sobre o valor total da receita, há majoração do tributo sem lei e, pior, cobrança de outra espécie tributária não constitucionalmente prevista na competência dos Municípios, violação da capacidade contributiva e, conforme a situação do caso concreto, efeito confiscatório.

Da mesma forma, em se tratando de agenciamento de mão-de-obra, o que é diferente do fornecimento de mão-de-obra, a natureza da atividade revela intermediação, motivo pelo qual devem ser excluídos da base de cálculo o valor repassado aos trabalhadores. Ainda que tais valores transitem no caixa da agenciadora, não são receitas decorrentes da prestação do serviço, mas sim receita de terceiros (trabalhadores). Logo, não se incluem na base de cálculo do imposto.

O Superior Tribunal de Justiça também já afastou o valor referente às despesas junto ao INPI no caso de prestação de serviço levado a efeito por agente de propriedade industrial (Resp. 1.094.948),³⁵⁵ pois, neste caso, o montante repassado a terceiro (INPI) não integra o serviço de agenciamento. O Tribunal

³⁵⁵ “Cuida-se de recurso especial, interposto pelo MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, em face do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, assim ementado (fl. 584): “ISS – AGENTES DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL – REEMBOLSO DE DESPESAS JUNTO AO INPI – BASE DE CÁLCULO. Nas prestações de serviços que envolvam os agentes de propriedade industrial a base de cálculo é o preço do serviço, nele deduzidas as despesas pertinentes ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI – e aos órgãos administrativos correlatos, eis que estas constituem meras entradas a serem repassadas a terceiros, máxime quando destacadas nas respectivas notas fiscais.”(...)

Das razões acima expendidas, verifica-se que o Tribunal *a quo* decidiu de acordo com jurisprudência desta Corte, de modo que se aplica, à espécie, o enunciado da Súmula 83/STJ, *verbis*: “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.” (...) Ante o exposto, com fundamento no artigo 557, *caput*, do Código de processo Civil, não conheço do recurso especial.” (REsp. nº. 1.094.948/MG, STJ, Rel. Min. Humberto Martins, DJ. 14 novembro 2008, págs. 1 e 4).

afastou também da base de cálculo do ISS o valor repassado à produtora cinematográfica no caso de distribuição³⁵⁶ (intermediação) de filmes (Resp. 259.339)³⁵⁷ por entender que tal montante não se relaciona à prestação do serviço.

Na intermediação entre o cidadão e o Departamento de trânsito (DETRAN), deve ser excluído da base de incidência o valor atinente às taxas recolhidas pelo prestador do serviço, mas cujo contribuinte é o tomador do serviço, sendo a base de cálculo tão-só o valor da intermediação (apelação cível n.º 70026804500).³⁵⁸

Da jurisprudência pode-se extrair o seguinte: tributos recolhidos pelo prestador de serviço, cujo contribuinte seja o tomador do serviço, como é o caso da taxa para expedição de CNH e da taxas do INPI, conforme exemplos citados, não podem ser incluídos na base de cálculo do ISS, porque tais valores não integram a prestação do serviço, representando mero reembolso.

³⁵⁶ Na exibição de filmes cinematográficos a base de cálculo abrange todos os custos referentes à prestação do serviço, conforme Resp. 1.139.610, infra referido, o que é diferente da distribuição de filmes, que é mera intermediação.

³⁵⁷ “Discute-se a dedução dos valores repassados ao produtor, da base de cálculo do ISS sobre serviços de distribuição de filmes cinematográficos. (...)”

Esta orientação foi demonstrada de forma clara e precisa no voto condutor do acórdão mencionado. Eis o teor do voto: “A questão é saber se unicamente a exata base de cálculo do ISS incidente sobre o serviço previsto no item 63 da Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-Lei n.º 406/68, de 31.12.68, com a redação determinada pelo Decreto-Lei n.º 834, de 08.09.69. Isto e, a base de cálculo do ISS incidente sobre a distribuição de filmes cinematográficos e de vídeo-tapes é a importância global paga pelos exibidores aos distribuidores e redistribuidores, incluída a participação dos produtores, ou simplesmente o que os distribuidores e redistribuidores percebem, efetivamente a título de comissão por intermediar a cessão de direito à exploração econômica de filmes cinematográficos e vídeo-tapes? Eis a questão! Bernardo Ribeiro de Moraes, no seu já clássico “Doutrina e Prática do Imposto Sobre os Serviços” (1ª edição, 2ª Tiragem, RT – São Paulo – a978, pág. 392), leciona em definitivo: ‘A distribuição de filmes cinematográficos consiste, pois, na intermediação realizada entre o titular de direitos da exploração econômica de filmes e a empresa exibidora, mediante pagamento. Pelo contrário de distribuição de filme cinematográfico, as empresas recebem o filme respectivo e o encaminha, mediante remuneração à empresa exibidora, autorizando-a a explorar economicamente o mesmo. A distribuidora presta serviços ao titular de direitos do filme cinematográfico, auferindo comissões. Este último, todavia, tem direito a receber determinada importância (preço) da empresa exibidora, pela cessão do direito de exploração econômica do filme, seja uma importância fixa (royalty), ou seja, uma participação da receita de bilheteria (livre de certas despesas: imposto, direitos autorais, etc). Portanto, sem mais delongas, decidindo o julgador que a base de cálculo do ISS, na hipótese em apreço, são as importâncias recebidas em decorrência dos serviços prestados aos produtores de filmes, andou em excelente e inatacável companhia: da legislação pertinente (art. 8º e 9º do DL 406/68 e item 63 da Lista de Serviços), da doutrina (ob. Cit.) e da jurisprudência, especialmente a citada no próprio *decisum* recorrido, oriunda do saudoso Estado da Guanabara”. (REsp 196.187/Delgado, fl. 3 do voto).” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 259.339/SP, 1ª Turma, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Warner Bross South, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, D.J. 02 outubro 2000, p. 2/3)..

³⁵⁸ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ISS. ATIVIDADE DE CFC (CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES). BASE DE CÁLCULO. DECADÊNCIA. 1. (...). Tampouco poderia ser incluído na base de cálculo do ISS para os CFCs os valores atinentes às taxas repassadas ao Estado. Base de cálculo do ISS que deve quantificar a obrigação de fazer. APELO DESPROVIDO, POR MAIORIA. (Apelação Cível Nº 70026804500, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 11/11/2009).

Nestes casos, o serviço, tanto do Centro de Formação de Condutores, como do agente de propriedade industrial, representado pelo aspecto material da hipótese de incidência é o agenciamento, de sorte que a base de cálculo deverá obrigatoriamente confirmar monetariamente a atividade. Uma vez constatado que se trata de agenciamento, a base de incidência, observada a razoabilidade-equivalência com a regra de competência constitucional, deve ser atribuída sobre o agenciamento e, conseqüentemente, valores atinentes às taxas são excluídos da base de cálculo, porque não são exteriorizadores de capacidade contributiva deste serviço.

Enfim, em qualquer tipo de intermediação, quando se diz que é dedutível determinado valor, quer-se dizer que o serviço é mera intermediação e, conseqüentemente, a base de cálculo deverá refletir este valor, e tão-só. O problema está em definir quando a atividade é efetivamente uma intermediação. A interpretação das regras constitucionais de competência fornecem elementos para tanto.

Por meio do critério da regra de competência constitucional, identifica-se o aspecto material e, a partir daí, a base de cálculo do tributo. Alia-se a este critério a capacidade contributiva na sua dimensão de princípio que estabelece a tributação de forma a parametrizar o aspecto material (a intermediação). É um critério complementar e confirmador do primeiro. Em alguns casos, a proibição de efeito confiscatório pode revelar que a cobrança do imposto sobre montante além da intermediação acarreta o cerceamento da atividade.

Logo, deve ser excluída da receita tributável qualquer valor que não diga respeito exclusivamente à atividade de intermediação.

5.2.2.2 Valores já tributados: impossibilidade de múltipla incidência

Quando analisado o aspecto material da hipótese de incidência do ISS, referiu-se que se trata de um fato. Daí decorre a impossibilidade de múltipla incidência do imposto no caso de uma só prestação de serviço.

É que, como visto, o ISS incide sobre o fato de prestar serviço a outrem. Não é um tributo sobre operação jurídica. Isso significa que para um fato corresponde um aspecto material do ISS e, via de consequência, uma só base de cálculo do imposto.

Há autores que referem acerca da não-cumulatividade do ISS.³⁵⁹ Contudo, o termo utilizado é uma figura própria e constitucionalizada de outras espécies tributárias (IPI, ICMS), no sentido de evitar múltipla incidência do tributo na cadeia circulatória. Ao comparar tais tributos com o ISS, pode-se gerar equívocos na aplicação do direito para fins de construção de uma base de cálculo do imposto, haja vista que, para este último, não foi prevista constitucionalmente a proibição de cumulatividade na cadeia circulatória.

Ora, obviamente a não-cumulatividade só foi prevista em relação a outros tributos (ICMS e ao IPI), não ao ISS. Mas esta omissão constitucional não importa no fato de que, necessariamente, o ISS seja um imposto de múltipla incidência no mesmo fato gerador. Ao contrário, ele não é.

A proibição de múltipla incidência do ISS sobre um mesmo fato se extrai da regra de competência constitucional que fornece seu aspecto material da hipótese de incidência. Daí porque, por uma questão de terminologia, não seria correto dizer que o ISS é “não-cumulativo” na cadeia circulatória (como são o IPI e o ICMS), mas sim que, por ter como aspecto material um fato, o que é corroborado pela LC 116/03 no seu art. 1º (“prestação de serviços”), a base de incidência é este fato, que mensura o aspecto material da hipótese de incidência, de sorte que sobre o mesmo fato não pode haver tributação múltipla.

Como dito, chamar o ISS de imposto não-cumulativo pode levar o intérprete a uma conclusão imprecisa. Trabalho doutrinário ainda sob a égide do Dec.-Lei 406/68, acerca da múltipla incidência do ISS numa prestação de serviço final, foi concluído no sentido de que as subempreitadas não devem ser deduzidas da base de cálculo do ISS.³⁶⁰ Afirmou Ives Gandra Martins:

³⁵⁹ A propósito: MELO, José Eduardo Soares. *A Não Cumulatividade tributária*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 197.

³⁶⁰ “Em relação à redução do valor dos materiais fornecidos, parece-nos que a exclusão procede, pois tais materiais sujeitos estão à outra incidência tributária que não o ISS. Não o mesmo em relação ao valor das subempreitadas, pois, cristalinamente, operação sujeita ao ISS. A própria lei complementar assim o determina. Ora, o legislador complementar criou hipótese sujeita à técnica da não cumulatividade não permitida, a título de exceção, pela Constituição Federal, senão para dois impostos (IPI e ICM).” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Revista de Direito Tributário*. ISS *Cumulatividade*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, janeiro/junho 1980. p.165).

Vale a pena lembrar que para efeitos de ISS a lei complementar, ao contrário do que exposto constitucionalmente para o ICM, só pode definir quais os serviços que estão na sua competência ou fora da competência da União e dos Estados. Não tem a lei complementar a possibilidade de adotar a técnica da não cumulatividade, **no caso apenas possível para o ICM**, por expressa designação constitucional.

(...)

Isto posto, podemos responder ao único quesito da consultante que o ISS é tributo pela Constituição Federal apresentado como de cobrança multifásica, afastando-se a possibilidade de adoção da técnica não cumulativa por lei complementar. Dentro de seu peculiar interesse, entretanto, o próprio Município poderá viabilizá-la, por lei ordinária.

Por todo o exposto, todas as decisões proferidas até o presente albergando o princípio da não cumulatividade, como inerente ao ISS, são nitidamente injurídicas e manifestamente inconstitucionais.³⁶¹

Portanto, sob o enfoque da não-cumulatividade, por ausência de previsão constitucional que a autorize em relação ao ISS, conclui o autor que esta técnica de apuração do imposto não se aplica no caso. E nem poderia ser diferente, porquanto seja impossível concluir de outra maneira a partir da premissa estabelecida (necessidade de previsão constitucional).

Porém, em outra oportunidade, e sob outro enfoque, admitiu o autor que o ISS incide sobre o fato de prestar serviço e, uma vez se tratando de serviços hospitalares, deve ser excluído da base de cálculo o valor atinente aos honorários médicos, porque estes estão sujeitos ao ISS recolhido pelos médicos, de maneira que não se poderia exigir duas vezes o ISS sobre um fato:

O fato “prestação” é que atrai a imposição e não uma relação jurídica complexa, como ocorre no ICMS, e que o constituinte denomina de “operações relativas à circulação de mercadorias”(25).

O mesmo tipo de raciocínio deve ser estendido aos honorários médicos, até por força do art. 8º do Dec.-lei n. 406/68 e da decisão do Supremo Tribunal Federal, pois ou é caso de sub-empregada, e a dedução se faz por força da própria lei, ou é caso de uma “prestação de serviços” e quem está sujeito à incidência é o prestador, ou seja, o médico (26).

Como se pretender que o ISS incida sobre a prestação de serviços do médico possa posteriormente incidir sobre a mesma prestação de serviços quando constante dos valores apresentados pelo Hospital a seus pacientes? Em outras palavras, não pode o Fisco exigir duas vezes ISS sobre o mesmo fato gerador (prestação de serviços médicos), razão pela

³⁶¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Revista de Direito Tributário. ISS Cumulatividade*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, janeiro/junho 1980. págs.165/168.

qual, os honorários médicos devem ser deduzidos, na prestação de serviços hospitalares, por já ter recaído o **ISS** sobre aquele serviço específico.³⁶²

Como se observa, analisando o aspecto material da hipótese de incidência como fato, o autor foi categórico no sentido de que não poderia o ISS incidir duas vezes sobre a prática de um único fato gerador. Já na questão das subempreitadas, sob o enfoque da não-cumulatividade, por não haver previsão constitucional, a conclusão foi diversa.

Daí se pode afirmar que, dependendo da premissa adotada, a conclusão é diferente. Deve prevalecer esta última opinião, porque é embasada em parâmetro que evidencia a regra de competência constitucional e a impossibilidade de dupla tributação.

Não se pode, pois, falar em não-cumulatividade na cadeia circulatória, pois esta não é prevista constitucionalmente para o ISS. O que se pode efetivamente afirmar é que o ISS incide sobre um fato, como referido, de sorte que a base de cálculo deverá ser apurada sobre esse fato. Com isso, abre-se a possibilidade de deduzir valores de ISS já recolhidos que eventualmente venham a integrar o serviço prestado.

É o caso típico das subempreitadas e dos serviços prestados por terceiros como atividades-meio já tributados pelo ISS.

5.2.2.2.1 Subempreitadas

No que diz respeito às subempreitadas já tributadas, certamente tal valor deve ser deduzido da base de cálculo do serviço de empreitada. De fato, o Dec.Lei 406/68 permitia sua dedução da base de cálculo do serviço de construção civil, pois, neste caso, tal valor estaria na base de incidência da prestação de serviço levada a efeito pela subempreiteira. Sequer haveria necessidade de estar prevista tal

³⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados. Hipótese de Imposição do ISS e do ICMS – Hospitais devem pagar ISS apenas sobre os serviços hospitalares e não sobre medicamentos, refeições e honorários médicos já incididos pelo ISS – Parecer. São Paulo: Ed. Jurid Vellenich Ltda., mar/abr 1999. p. 151.

dedução, dado que, constitucionalmente falando, o ISS é um imposto sobre fato (capítulo 3.4.2.3), de forma que obviamente não pode incidir num contrato de subempreitada, mas somente sobre o serviço prestado pela subempreiteira, pelo qual ela deverá recolher o imposto.

A LC 116/03, porém, não previu expressamente tal dedução.³⁶³ Mas nem precisaria prever, como nos referiu o eminente tributarista Hugo de Brito Machado:

E mais, entendemos que o valor de qualquer subempreitada deve ser excluído do valor da empreitada a que se vincula, mesmo que não exista disposição expressa a esse respeito, pois não se trata de excluir algo da base de cálculo do imposto, mas de não incluir nesta o que na verdade não pode se incluído.³⁶⁴

Ou seja, a questão não é analisar qual dedução é ou não permitida pela legislação infraconstitucional, mas sim o que pode ser incluído na base de cálculo do ISS à luz dos critérios constitucionais.

A regra de competência constitucional aliada aos demais critérios já seria suficiente para solucionar a questão. Porém, a omissão da LC 116/03 levou o Superior Tribunal de Justiça a uma interpretação rasa,³⁶⁵ pois, sistematicamente, em inúmeros precedentes,³⁶⁶ o Tribunal tem referido que as subempreitadas (meros contratos) se incluem na base de cálculo do ISS (que tem como aspecto material um fato). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça merece revisão. Precisa aplicar os critérios constitucionais, principalmente o aspecto material da hipótese de incidência do imposto e sua relação com a base de incidência. Sob este enfoque, certamente reconheceria que o ISS incide sobre um fato de prestar serviço, ou seja,

³⁶³ Na verdade o texto original previa (art. 7º, § 2º, II, da LC 116/03), mas o dispositivo foi vetado pelo Presidente da República. (Mensagem de veto nº 362, de 31 de julho de 2003).

³⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 108. A Base de Cálculo do ISS e as Subempreitadas. São Paulo: Dialética, setembro 2004. págs. 67/68.

³⁶⁵ TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - DECADÊNCIA - COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA - CUNHO PREVENTIVO - NÃO-OCORRÊNCIA - ISSQN - BASE DE CÁLCULO - VALOR DE MATERIAIS EMPREGADOS EM OBRA E REFERENTES À SUBEMPREDITADAS - SUJEIÇÃO. 1. O mandado de segurança é via adequada à declaração do direito à compensação de tributo. Súmula 213/STJ. 2. Inexiste decadência à impetração se o ato coator expressa relação jurídica sucessiva. 3. Descabido falar em decadência da impetração que veicula pretensão declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e cujo caráter preventivo é reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas e da 3ª. Seção. 4. Os valores referentes à aquisição de materiais aplicados em obra de construção civil, bem como os alusivos às subempreitadas compõem a base de cálculo do ISSQN. Precedentes. 5. Recurso especial não provido. (Superior Tribunal de Justiça, Resp. 1.108.515/RS, rel Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 09/06/2009, DJ 25/06/2009).

³⁶⁶ Exemplos: Resp n.º 974265, Resp. n.º 936022, Resp. n.º 622385 e Resp n.º 976605.

sobre uma prestação de serviço, não podendo ser tributada uma única atividade de forma múltipla.

Aliás, quanto à subempreitada, merece consideração ainda o fato de haver *bis in idem*, o que também não é sopesado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (mas deveria ser).

A propósito, Hugo de Brito Machado manifestou-se no artigo referido no sentido de que a sua inclusão na base de cálculo do ISS importa em dupla incidência do ISS sobre o mesmo fato, o que é inadmissível. Efetivamente, como demonstra o eminente tributarista, se permitida a múltipla incidência do ISS sobre um serviço, abre-se possibilidade de dupla tributação:

Assim, se alguém celebrar um contrato em virtude do qual se obriga a prestar um serviço, mas através de outro contrato repassa a outrem esse dever, e o serviço é a final executado por essa outra pessoa, o valor da prestação não pode ser tributado em razão do primeiro contrato. Se há incidência do ISS nesse primeiro contrato por envolver o mesmo outra prestação de serviço além daquela que foi transferida através do outro contrato. Se o serviço é um só não pode duas incidências de imposto.³⁶⁷

José Cassiano Borges e Maria Lúcia Reis demonstram exemplificamente a abusividade da eventual tributação pelo ISS sobre os contratos de subempreitada:

Uma determinada empreiteira é contratada para realizar obra de edificação de um prédio comercial. Na contratação firma-se o contrato global do valor da obra. Na execução dos trabalhos essa empreiteira firma contrato de subempreitada com outra empresa, passando essa a executar parte da obra contratada. Essa subempreiteira, em respeito à lei de regência do ISSQN irá recolher a sua quota-parte correspondente ao serviço realizado e por sua vez a empreiteira irá recolher a parte que lhe cabe. A somatória dos valores pagos pela subempreiteira e pela empreiteira totalizará o ISSQN que seria devido pela realização do serviço ($S + S1 = \text{ISS}$ – onde $S = \text{Empreiteira}$ e $S1 = \text{Subempreiteira}$). (...)

O contrato jamais pode ser admitido como base de cálculo do ISS, pois o seu fato gerador é a prestação do serviço. (...)

No exemplo acima, imaginemos que o valor do ISS sobre o serviço prestado pelo empreiteiro seja de R\$ 100.000,00 e que o subempreiteiro já tenha recolhido o correspondente a R\$ 30.000,00. O empreiteiro terá como dever legal recolher aos cofres municipais o valor de R\$ 70.000,00, que é a

³⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Revista Dialética de Direito Tributário nº 108. *A Base de Cálculo do ISS e as Subempreitadas*. São Paulo: Dialética, setembro 2004. P. 77.

diferença entre o ISS já recolhido e o ISS global sobre a prestação do serviço.³⁶⁸

Logo, não há como admitir múltipla incidência do ISS sobre uma única prestação de serviço. Se houvesse análise da questão sob este enfoque talvez a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça fosse outra. Assim, ousa-se afirmar que o entendimento deve ser revisado.

Por fim, apenas para constar, muitas vezes a legalidade é suficiente para resolver a questão. A Lei Município de Porto Alegre, por exemplo, expressamente exclui a subempreitada já tributada da base de cálculo do ISS.³⁶⁹

Portanto, valores atinentes à subempreitadas já tributadas não podem ser incluídos na base de cálculo do ISS relativo ao serviço prestado pela empreiteira.

5.2.2.2 Outros serviços já tributados

Assim como nos casos de subempreitada, deve ser excluída da base de incidência do ISS todos os valores da receita do prestador que já tenham sofrido a incidência do imposto.

Assim, os valores repassados aos médicos e hospitais no caso de ISS incidente sobre plano de assistência médico-hospitalar (plano de saúde) devem obrigatoriamente ser excluídos da base de cálculo do imposto.

Neste sentido tem-se a lição de Souto Maior Borges ao repudiar a pretensão da Fazenda do Município de São Paulo, que almejava tributar a assistência médico-hospitalar e, ao mesmo tempo, os serviços efetivamente prestados pelos médicos e

³⁶⁸ BORGES, José Cassiano. REIS, Maria Lúcia Américo dos. *O ISS ao Alcance de Todos*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010, p. 73.

³⁶⁹ Porto Alegre, Lei Complementar Municipal 7/73: Art. 20 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º - Considera-se preço do serviço, para os efeitos deste artigo: a) na prestação de serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.03, 7.05, 7.19 e 7.20 da lista anexa: 1) o montante da receita bruta, não incluído o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, deduzido o valor referente às subempreitadas, conforme dispuser o decreto;

hospitais sem dedução, concluindo que neste caso estaria aberta a possibilidade para o *bis in idem* sobre um mesmo fato.³⁷⁰

Geraldo Ataliba também se pronunciou acerca da impossibilidade de tributar o valor que engloba o serviço de terceiro já tributado, sob pena de ocorrência de *bis in idem*.³⁷¹

A jurisprudência admite a dedução. Por exemplo, num serviço levado a efeito pelos centros de formação de condutores no valor de R\$ 800,00, deve obrigatoriamente ser deduzido o valor repassado aos médicos (R\$ 200,00) pelos serviços de medicina por ele prestados, porquanto se tratam de serviços-meio já sujeitos ao ISS, como decidiu o Tribunal de Justiça do RS.³⁷² Se permitida a tributação pelo ISS do serviço prestado pelo profissional da saúde e também do serviço prestado pela empresa intermediadora, estaria permitida a bitributação, pois

³⁷⁰ “Só os serviços prestados por médicos e hospitais credenciados é que são, como vimos, tributados e diretamente tributados – não a título de subempreitadas – pelo ISS. Sob esse aspecto o procedimento analógico intentado pelo fisco se revela na sua transparente fragilidade. 7.7 Diversamente pretendeu-se duplamente tributar na hipótese tanto o ato jurídico pelo qual a consulente contrata o pagamento ou reembolso de despesas médico-hospitalares, quanto a prestação de serviços médicos. Que não ocorreu uma subempreitada, crê-se ninguém ousaria negá-lo. Mas nada obstante pretende-se tributar tanto a consulente quanto os médicos e hospitais que prestam esses serviços previstos no contrato de assistência médico-hospitalar. Economicamente é um serviço indistinto **bis in idem**: tributa-se pela contratação do pagamento e/ou reembolso e tributa-se autonomamente os médicos e hospitais que concreta e efetivamente prestem tais serviços. No plano jurídico-dogmático, constata-se igualmente uma dupla incidência do tributo. Porque o contrato de assistência médico-hospitalar celebrado pela consulente, equiparado grosseiramente a uma prestação de serviços, seria tributado, sem prejuízo da incidência do ISS sobre médicos e hospitais, esses sim, prestadores dos serviços.” (BORGES, José Souto Maior. *Revista de Direito Tributário. Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Cobrança do ISS sobre Contratos de Assistência Médico-hospitalar*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, outubro-dezembro 1986. p. 177).

³⁷¹ “Tributar sobre o total – vale dizer, tomar o total da fatura como base impositiva – é incidir, portanto, em duas inconstitucionalidades: *bis in idem*, quando onera duas vezes o mesmo objeto (serviços de terceiro já tributado) e extravasão da competência própria municipal, ao tributar “materiais” que não consistem em serviços.” (ATALIBA, Geraldo. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. Págs. 90/91).

³⁷² Nesse sentido julgado do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ISS. ATIVIDADE DE CFC (CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES). BASE DE CÁLCULO. DECADÊNCIA. (...). Para fins de ISS, a base de cálculo do serviço prestado pelo centro de formação de condutores que promove a aproximação entre o cidadão e o Detran, deve ser o valor do serviço por ele prestado. O valor que é repassado pelos CFCs aos médicos, não se incluem na base de cálculo do ISS no serviço por eles prestados - que é mera intermediação - mas sim na base de cálculo do ISS recolhido pelos médicos. Permitir a cobrança na forma que pretende a municipalidade é autorizar a bitributação, pois além do ISS pago sobre a totalidade da receita do CFC, haverá ainda o ISS recolhido pelos médicos sobre os valores a eles repassados. Tampouco poderia ser incluído na base de cálculo do ISS para os CFCs os valores atinentes às taxas repassadas ao Estado. Base de cálculo do ISS que deve quantificar a obrigação de fazer. APELO DESPROVIDO, POR MAIORIA. (Apelação Cível Nº 70026804500, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 11/11/2009).

seria autorizada a base de incidência sobre R\$ 1.000,00, quando na verdade a prestação do serviço foi de R\$ 800,00, o que é absolutamente repugnável.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul também apreciou a questão em relação ao serviço de hospedagem e determinou a exclusão da base de cálculo do ISS das receitas de terceiros já tributadas pelo imposto em relação aos serviços de banquetes, “workstation” internet, telefone, fax “fitness center e estacionamento, por entender que o hotel não era o contribuinte destes serviços. Em outras palavras, sobre este valor não pode incidir o ISS, uma vez que o imposto já incidiu e foi recolhido pelas empresas terceirizadas que realizaram os serviços de banquetes, workstation e etc, de forma que o contribuinte destes serviços é outro. Interessante é o enfoque dado pelo julgado: sua conclusão não enfatiza a impossibilidade da múltipla incidência, mas sim a vedação de tributar serviços prestados (e já tributados) por outros contribuintes.³⁷³

O Superior Tribunal de Justiça (Resp. n.º 1.002.704) já se manifestou sobre a tributação de uma operadora de plano de saúde. Considerou o Tribunal que a base imponible do ISS em relação à contribuinte deveria obrigatoriamente excluir os montantes repassados aos médicos, hospitais e laboratórios a fim de evitar dupla incidência do imposto. A decisão ressaltou, ainda, que inexistiria qualquer prejuízo ao Município, porquanto a quantia deduzida estaria sujeita à incidência do ISS em face dos serviços prestados pelos médicos, hospitais e laboratórios.³⁷⁴ Todavia,

³⁷³ Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação e Reexame Necessário Nº 70036217909, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 28/07/2010. Extrai-se do voto do relator: “ Refere que os valores correspondentes ao preço dos serviços prestados por terceiros são cobrados dos hóspedes pela recorrente conjuntamente com os valores recebidos de seus próprios serviços de hospedagem, através da emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços, as quais discriminam tanto a espécie e os valores dos serviços prestados por ela própria, com a espécie e os valores dos serviços prestados por terceiros. Afirma que posteriormente ao recebimento dos valores relativos aos serviços de terceiros, a autora os repassa a cada uma dessas empresas, que emitem as respectivas notas fiscais de prestação de serviço, recolhendo o imposto municipal devido (ISS). (...) Nesse compasso, os valores referentes aos serviços impugnados pela autora não constituem receita própria sua, tendo em vista que os valores recebidos pelo hotel a esses títulos são repassados àqueles que realizaram de forma efetiva os serviços. (...) Na hipótese em concreto, a parte autora não realiza diretamente os serviços de “Minibar”, “Banquetes”, “Workstation” e “Fitness Center” e de estacionamento de veículos. Pelo contrário, o serviço é prestado por terceiros que não são empregados da empresa autora, conforme explicitado no laudo pericial complementar acostado à fl. 845-846, verbis: (...) Nessa perspectiva, correta a sentença ao reconhecer que a autora não é o sujeito passivo na espécie pois apenas os contrata perante terceiros, disponibilizando o uso de tais serviços a seus clientes com o intuito de fazer com que os mesmos possam desfrutar do lazer e comodidade ao contratarem o seu empreendimento..”

³⁷⁴ “Assim, sendo a atividade da recorrente definida como fator gerador do ISS, não obstante a inegável natureza de intermediação por ela desenvolvida, resta indagar sobre a ocorrência da bitributação sustentada no apelo nobre.

apesar dessa decisão magistral, no Tribunal, inadvertidamente, ainda predomina a posição contrária, no sentido de impossibilidade da dedução de serviços-meio já tributados pelo ISS,³⁷⁵ como, aliás, alhures mencionado em relação às subempreitadas.

Seja pelo enfoque da regra de competência, que exige a tributação sobre o fato de prestar serviço, seja pelo enfoque da vedação de múltipla incidência, ou ainda, porque o contribuinte dos serviços terceirizados é outro, não cabe, pois, a inclusão de tais valores na base de cálculo do ISS.

5.2.2.2.3 Síntese acerca da impossibilidade de múltipla incidência

Das lições doutrinárias e jurisprudenciais se extrai o seguinte: evidentemente, o *bis in idem* deve ser repudiado. Se não for deduzido o valor dos serviços-meio já tributados pelo imposto, seja subempreitadas, seja serviços prestados por médicos,

Nesta particular, entendo que a tese da recorrente, ora embargante, merece acolhida.

Na hipótese dos autos as operações aptas a ensejar a cobrança de ISS são divididas em duas etapas, sendo a primeira a contraprestação e recebimento pela empresa dos valores contratados pelo segurado, e a segunda a efetivação da prestação de serviços propriamente ditos na ocorrência de sinistro.

Ao impor a cobrança do ISS tendo como base o valor pago pelo segurado e igualmente os valores recebidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios, a Fazenda Municipal estará impondo sobre uma mesma base imponible uma dupla tributação.

Nesse passo, faz-se necessária a exclusão dos valores que foram repassados pela empresa de seguro-saúde aos terceiros acima referidos, garantindo que a base de cálculo reflita a parte que ficou como receita para a recorrente.

Observe que tal situação não irá gerar para o Município qualquer prejuízo, uma vez que a quantia não tributada em desfavor da seguradora será incluída quando do cálculo do ISS devidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios. (...)

A mesma solução deve ser empregada na hipótese dos autos, entendendo que o ISS não deve ser tributado com base no valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas sim pela comissão, ou seja, pela receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros, efetivamente os prestadores de serviços.” (REsp nº 1.002.704/DF, STJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, D.J. 15 setembro 2008, págs. 9/10).

³⁷⁵ “A simples leitura do dispositivo revela que o ISS não admite dedução de parcelas de sua base de cálculo, a não ser nos casos expressamente previstos (art. 9º, § 2º, do DL 406/68, por exemplo).

O hospital cobra de seus clientes determinado preço. A destinação que dará a esses recursos (pagamento de funcionários, compra de equipamentos, pagamento de autônomos etc.) é irrelevante para a relação tributária. Tampouco é relevante a formatação empresarial pela qual o hospital presta esses serviços (com seus empregados, equipamentos próprios, clínicas ou autônomos etc.).

O que é relevante para o fato gerador do ISS e para o cálculo deste tributo é a prestação do serviço ao cliente e o preço dele cobrado.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Agravo de Instrumento nº 976.937/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, D.J. 19 dezembro 2008, págs. 2/3).

seja qualquer outro tipo de serviço terceirizado, etc., estaria permitido ao sujeito ativo da relação jurídica tributária cobrar tributo duplamente por uma única atividade, daí insistir na tese de que o ISS incide sobre o fato de prestar serviço e não sobre os contratos. Uma vez permitida a incidência do ISS sobre os contratos, está legitimado o *bis in idem*, a múltipla incidência sobre um mesmo fato, o que é inconcebível.

Exemplifica-se. Se, num serviço de construção civil, com valor total de R\$ 100.000,00, efetuado por uma empresa A, que não detém tecnologia para fundação e para a montagem das esquadrias, resolve ela, então, subcontratar duas outras, a empresa B para a fundação (valor de R\$ 20.000) e a empresa C para a montagem das esquadrias (valor de R\$ 20.000,00). Como se dá a tributação pelo ISS numa alíquota de 5%? A empresa B recolhe R\$ 1.000,00 (5% sobre R\$ 20.000,00), a empresa C recolhe R\$ 1.000,00 (5% sobre R\$ 20.000,00) e a empresa A, obviamente, recolhe R\$ 3.000,00, que é 5% sobre o valor de R\$ 60.000,00, deduzidos os valores da subcontratação das empresas B e C, já tributados a título de ISS. Vale dizer, os contribuintes pelos serviços de fundação e montagem de esquadrias são as empresas B e C, e não a empresa A que apenas subcontratou-os, daí porque, no que diz respeito aos valores deduzidos, aquelas empresas devem recolher o ISS, e não a empresa A. Logo, a base de incidência do imposto em relação à empresa A é de, tão-só, R\$ 60.000,00, sob pena de autorizar o enriquecimento indevido do município.

Cabe salientar que o Supremo Tribunal Federal reconheceu o fato de ser o ISS um tributo que não incide de forma múltipla sobre um serviço, ainda que inexista disposição expressa, sendo permitida a dedução do imposto pago por serviço terceirizado (RE n.º 95.584).³⁷⁶

³⁷⁶ "TRIBUTÁRIO. Imposto sobre Serviços. Serviço de que o prestador encarrega uma parte a terceiro. Dedutibilidade do ISS pago a este. Interpretação inferida do sistema, que não ofende o art. 24, II, da Constituição Federal. (...)

O SENHOR MINISTRO DECIO MIRANDA (RELATOR) – Dizendo a Constituição, no art. 24, II, competir aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência da União ou dos Estados, todavia não estabeleceu expressamente a regra da inacumulabilidade, na hipótese de serem os serviços prestados, em fases distintas, por mais de uma pessoa. Esta regra, porém, é princípio cardial do vigente sistema tributário brasileiro e não há razão lógica para que não prevaleça, também, e, relação ao Imposto sobre Serviços. Razoável a solução dada pelo acórdão recorrido, a ela o Município recorrente opõe a invocação de regras de ordem constitucional e legal que, se não autorizam expressamente, também não proíbem a dedução do ISS pago na operação anterior.

Pondere-se que não há regra impeditiva de que o último prestador de serviços desconte, de sua fatura, o preço dos serviços parciais prestados por outrem, com o respectivo imposto agregado, assim obtendo diretamente a recuperação do imposto pago na operação anterior. Simplificada que seja a operação, mediante faturamento englobado do preço total do serviço, próprio e alheio, nada

O que deve ficar bem esclarecido é o seguinte: não é a questão de ser o tributo não-cumulativo na cadeia circulatória, mas sim que, conforme o seu conceito constitucional e a relação de razoabilidade com a base de incidência, o tributo é decorrente de um fato de prestar serviço, o que impede a múltipla incidência sobre a mesma atividade.

Logo, a base de cálculo necessariamente deve refletir este aspecto material da hipótese de incidência, de maneira a autorizar a exclusão da base de incidência dos montantes já gravados pelo ônus do ISS, sob pena de desvirtuar a regra de competência constitucional e permitir o *bis in idem* que, em outras palavras, é o enriquecimento sem causa do sujeito ativo. Se autorizada a exação de forma cumulativa sobre uma única prestação de serviço, além de subverter a espécie tributária, transformando o ISS num imposto sobre contratos, e não sobre o serviço, estar-se-ia legitimando a dupla tributação sobre um único fato.

Os critérios da capacidade contributiva e da proibição de confisco suportam tal conclusão. Afinal, a capacidade econômica do sujeito passivo em recolher tributo resta violada, porque é cobrado o imposto além da hipótese tributária constitucionalmente autorizada. Eventualmente, este *bis in idem* pode ocasionar o cerceamento da atividade, ou seja, confisco.

Conclui-se, pois, neste tópico, que o ISS não comporta múltipla incidência sobre a mesma atividade, de sorte que, uma vez tributada parte do serviço, seja ele serviço-meio, contrato, ou terceirizado, deve obrigatoriamente tal montante ser excluído da base de cálculo. Isso se aplica inclusive às subempreitadas, inobstante a LC 116/03 não preveja expressamente tal dedução.

5.2.2.3 Parcelas indenizatórias

Além dos valores que excedem ao serviço de intermediação e daqueles que, na prestação do serviço, já sofrem a incidência (o que proíbe a múltipla incidência),

impede, do ponto de vista do interesse do Fisco, que, omitida esta dedução total da nota fiscal do último serviço, o imposto da operação anterior seja deduzido na escrituração fiscal do último prestador. Isto posto, não conheço do recurso extraordinário do Município.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº. 95.584-4/SP, 2ª Turma, Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo, Recorridos: Sindicato das Empresas de Artes Fotográficas do Estado de São Paulo e Outro, Relator Min. Décio Miranda, D.J. 01 junho 1984, págs. 586, 589 e 590).

há outros que obrigatoriamente não se incluem na base de cálculo do imposto porque não correspondem aos critérios constitucionais mencionados.

Por exemplo, qualquer pagamento levado a efeito pelo tomador ao prestador do serviço em virtude de recomposição do patrimônio por dano causado nesta relação e que não seja decorrente da prestação do serviço não está sujeito ao imposto. A razoabilidade-equivalência entre a hipótese de incidência constitucional e a base de cálculo evita que haja cobrança de tributo sobre tal montante. Aliás, sequer permite que tal numerário integre a base de incidência do imposto, sob pena de desvirtuar a lógica estabelecida entre a regra de competência, o aspecto material e a base de cálculo (a propósito os capítulos 3.2 e 3.3).

Assim, por exemplo, se o tomador do serviço é obrigado a indenizar contratualmente o prestador por qualquer ato alheio à prestação, este valor não é tributável e, por isso, não compõe a base de cálculo do ISS.

Não devendo, então, o valor referente ao reembolso indenizatório por descumprimento contratual integrar a base de incidência do imposto. O Superior Tribunal de Justiça determinou a exclusão da cobrança equivalente ao valor do tanque de combustível cheio, que, por contrato, deveria ser restituído à prestadora do serviço, bem como o reembolso do valor atinente à franquia do seguro em caso de abalroamento (Resp. n.º 224.813).³⁷⁷ Com efeito, tais valores decorrem de

³⁷⁷ “TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. BENS MÓVEIS. SERVIÇOS NÃO PRESTADOS PELA DEVEDORA TRIBUTÁRIA. REEMBOLSOS DE IMPORTÂNCIAS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO SERVIÇOS PRESTADOS. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A Autora, como locadora de automóveis, aluga seus veículos com o tanque de combustível cheio, sendo contratado que o locatário deve restituir o carro no prazo combinado igualmente com o tanque cheio. Quando isto não ocorre na devolução do veículo, a Autora providencia a reposição do combustível gasto e realiza a cobrança do locatário, à parte, destacando na Nota Fiscal que referida receita não é tributada pelo ISS, pois não integra o preço do serviço, que é a base de cálculo do imposto. 2. O mesmo procedimento é adotado pela Autora com relação a despesas com franquias de seguros. Quando o veículo locado sofre qualquer tipo de abalroamento, a empresa seguradora da Autora cobre as despesas e emite cobrança de uma franquia, a qual posteriormente é cobrada do Locatário responsável, como reembolso de despesas, conforme previsto no contrato de locação. Da mesma forma que ocorre com relação às demais despesas, a Autora não recolhe o ISS sobre esta quantia, visto que a mesma não integra o preço do serviço. 3. A base de cálculo de incidência, “in specie”, face à natureza da atividade da locadora, é a locação de veículos, pura e simplesmente, e não serviços correlatos, mas não afins, que não fazem parte da espécie de serviços prestados pela locadora. 4. Os reembolsos que se pretende façam parte dos serviços não podem vingar, simplesmente porque são serviços prestados por terceiros, sem qualquer relação direta com a atividade principal exercida pela locadora, que é a locação de veículos. 5. Os serviços referidos não são, propriamente, receita da locadora. Os que estão sujeitos à base tributária, “in casu”, são os locativos, tão apenas estes, os que, verdadeiramente, constituem a receita propriamente dita do locador. 6. Recurso improvido.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Resp. 224813/SP, 1ª Turma, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Locatruck Locadora de Equipamentos S/C Ltda., Rel. Min. José Delgado, D.J. 28 fevereiro 2000, págs. 1/2).

indenização pelo descumprimento do contrato celebrado entre o tomador e o prestador do serviço.

No caso citado, tanto a indenização pelo prêmio do seguro, quanto a obrigação de restituir o veículo com o tanque de combustível cheio, em nada se integram ao serviço prestado. Vale dizer, a atividade independe destes elementos, de sorte que não se constituem em eventos integrativos e necessários à prestação. Diante disso, não se incluem tais montantes à base de cálculo do ISS.

De igual forma, por exemplo, se no serviço de hospedagem ocorrer avarias no estabelecimento ocasionadas pelo cliente, certamente deverá ser indenizado o montante equivalente aos reparos necessários. E tal numerário, por não se tratar de prestação de serviço (o que se denota precipuamente pela razoabilidade-equivalência e pela capacidade contributiva), tampouco elemento indissociável dele, não se inclui na base de incidência do imposto.

Portanto, obrigatoriamente, os valores atinentes à indenizações e ou recomposições de patrimônio que não digam respeito à prestação do serviço não devem compor a base de cálculo do ISS.

5.2.2.4 Gorjetas

Também por não se adequar ao aspecto material da hipótese de incidência, a eventual cobrança de ISS sobre as gorjetas não se adequa à razoabilidade-equivalência e à capacidade contributiva.

As gorjetas constituem receita dos trabalhadores, porquanto integram sua própria remuneração (art. 457, da CLT)³⁷⁸ e não são valores que se subsumem à prestação do serviço. O próprio conceito constitucional de serviço tributável, antes referido, não abrange a relação sujeita ao regime trabalhista.

O Supremo Tribunal Federal foi categórico ao examinar a questão (RE n.º 112.040):

³⁷⁸ Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. § 3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que fôr cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.

Tenho como procedente, diante de tal quadro, o apelo do hotel. A gorjeta integra a remuneração do empregado –dilo de modo incontroverso o caput do art. 457 da CLT, trazido à contenda diversas vezes pelo recorrente. Este, aliás, explica que destina o percentual da taxa a seus trabalhadores por força desse exato dispositivo. Destinados esses valores ao empregado, o Município estaria de fato tributando renda – prerrogativa exclusiva da União, nos termos do art. 21 da Carta da República. De resto, a renda dos empregados estaria sendo tributada às expensas do hotel, mero prestador de serviços, a quem cabe arcar com o ISS. A lista de atividades cobertas pelo ISS menciona em seu item 39 o serviço de hospedagem em hotéis e congêneres – serviço este oferecido pela empresa, e não por seus empregados, destinatários da receita da taxa em exame.³⁷⁹

O Superior Tribunal de Justiça decidiu da mesma forma (Resp. n.º 776.152).³⁸⁰ Logo, considerados os critérios constitucionais mencionados, não se admite a cobrança do ISS sobre os valores atinentes às gorjetas, porquanto não integram a prestação do serviço.

5.2.2.5 Descontos

³⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Re 112040/RJ, 2ª Turma, Recorrente: Rio Palace Hotéis e Turismo S/A, Recorrido: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, Rel. Min. Francisco Rezek. D.J. 02 dezembro 1988. p. 663,664.

³⁸⁰ “A perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência – base de cálculo - do ISS não é o volume de recursos financeiros que ingressa no caixa das empresas, mas tão-só aquela espécie de ingressos que pode ser classificada como receita do prestador, proveniente da efetiva prestação de serviços.

Destarte, faz-se mister distinguir os conceitos de ingresso (ou entrada) e de receita, posto que diversos em essência e natureza jurídica, produzindo diferentes efeitos.

Sob a perspectiva jurídica, as receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o; os ingressos, a seu turno, envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros, não importando modificação no patrimônio de quem os recebe, mas antes mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

Assim, são tributáveis pelo ISS tão-somente as receitas decorrentes da prestação de serviços, posto ser a atividade desenvolvida exclusivamente por elas remunerada, consubstanciando o pagamento da prestação contratual correspondente. As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. (...)

Nesse diapasão, tem-se que a gorjeta ostenta natureza salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, posto parte integrante de sua remuneração. O prestador de serviços caracteriza-se como mero depositário dos valores percebidos a esse título, o que afasta a incidência do ISS.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 776.152/PE, 1ª Turma, Recorrente: Município de Recife, Recorrido: Hotéis do Recife Ltda., Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 15 março 2007, p. 8).

Os descontos, porque não integram o preço do serviço, e sequer a receita bruta do prestador, estão obviamente fora da base de incidência do ISS. Os critérios da razoabilidade entre a hipótese de incidência e a capacidade contributiva atuam e resolvem a questão de forma satisfatória indicando qual é a parametrização da base de cálculo do imposto.

O Superior Tribunal de Justiça já pacificou a impossibilidade de cobrança do ISS sobre descontos concedidos (Resp. n.º 12.468),³⁸¹ de sorte que tal rubrica deve ser excluída da receita decorrente da prestação dos serviços. Ou seja, não está incluída no aspecto material da hipótese de incidência e, por isso, não compõe a base de cálculo do imposto.

³⁸¹ “Ocorre que a receita bruta efetivamente auferida pelo contribuinte é aquela consistente na expressão monetária do valor do respectivo serviço, estando dessa receita excluídos os descontos de fato concedidos. Como bem salientou o eminente juiz Maurício Vidigal, em voto vencido, quando da apreciação da apelação (fls. 439/40):

“Como argumentou o Dr. Silvio Luiz Martins de Mendonça, em sua excelente sentença, “o preço somente se configura a partir do acordo entre as partes e que conduz à formação do contrato. Até antes, o “preço” é apenas componente da oferta, condicionada à aceitação para que se concretize o contrato, e só então exsurge o preço com a sua real característica de elemento do negócio jurídico”.

“Por conseguinte, o “preço sem desconto”, *in casu*, não é o que deve ser considerado para os fins tributários ou para qualquer outro, porque repita-se, o preço, como conceito jurídico, só é entendido como elemento do contrato e, portanto, pressupõe a existência deste. Assim, se a Requerente, nos negócios que realizou, concedeu descontos, o preço há de ser o valor apurado com o abatimento, pois este é que compõe o contrato e se desvela como seu elemento”.

“Em outras palavras, não há preço antes do negócio; apenas com a consecução deste é que haverá o preço, cujo valor pode até não coincidir com o oferecido, mas é o que revela juridicamente”.

Acrescente que a própria lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, referida nas razões de apelação e no v. acórdão, vem em socorro da tese sustentada pela autora. Na hipótese dos autos, os descontos foram concedidos por ocasião da contratação do serviço e devem ser respeitados, “uma vez decorrentes do acordo feito (mão se trata de liberalidade do credor)”. Para que esta sucedesse, seria necessário que nas notas de serviço fossem lançados valores maiores e que, depois, por circunstâncias supervenientes, o credor concedesse abatimento; em resumo, houvesse acordo de vontades por valor superior, mas, posteriormente, o preço fosse recebido apenas parcialmente.”

Assim, por concordar com os fundamentos do voto acima transcrito, dou provimento ao recurso.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. 12.468-0/SP, 2ª Turma, Recorrente: Yamashita – Sistema de Custo S/C Ltda., Recorrido: Município de São Bernardo do Campo, Rel. Min. Américo Luz, D.J. 08 agosto de 1994, págs. 41/42).

5.3 SÍNTESE CONCLUSIVA

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, conforme dispõe o art. 7º da LC 116/03, caracterizado pela receita decorrente da prestação. Algumas vezes tal valor pode coincidir com a receita bruta, mas o problema que envolve a situação posta em debate indica que, em muitas oportunidades, não há tal coincidência.

Casos há em que a legalidade soluciona a questão, como é nas empresas tributadas pelo Simples Nacional, serviços prestados de forma pessoal e por algumas sociedades profissionais, bem como alguns casos em que a lei municipal parametriza a base de cálculo.

Todavia, em não havendo uma solução precipuamente legal, os critérios da razoabilidade entre o aspecto material definido constitucionalmente e sua base de cálculo, capacidade contributiva e proibição de tributos com efeito de confisco solucionam a questão.

A razoabilidade-equivalência atua como diretriz na aplicação da regra prevista no art. 7º da LC 116/03, orientada pela capacidade contributiva, que tem como conteúdo finalístico a tributação de acordo com a capacidade econômica, vale dizer, na proporção do serviço prestado, bem como pela vedação ao efeito de confisco que promove o princípio da livre iniciativa e impede o cerceamento da atividade. Considerados estes critérios, pode-se afirmar quando uma receita é decorrente da prestação do serviço e, por isso, sujeita ao ISS, bem como quando ela não é, não devendo, neste caso, integrar a base de cálculo do imposto.

Os critérios indicam, pois, quais as receitas não são decorrentes da prestação do serviço, como aqueles valores que não representam a receita da intermediação, valores já tributados, subempreitadas, gorjetas, indenizações, descontos, enfim, tudo aquilo que não representa ou não integra a prestação do serviço, de forma a indicar o parâmetro necessário para quantificar o valor do aspecto material da hipótese de incidência que especifica a base de cálculo do imposto.

É a partir dos critérios constitucionais que se realiza a vontade da Constituição, nas palavras de Hesse,³⁸² o que possibilita, como já se referiu, a interpretação do art. 7º, da LC 116/03 a partir da Constituição da República Federativa do Brasil como forma de sua efetivação e concretização,³⁸³ garantindo, assim, sua supremacia.

³⁸² HESSE, Konrad. *A força Normativa da Constituição*. In: Temas fundamentais de Direito Constitucional. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Martires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 132.

³⁸³ “Em função dessa unidade, as leis emanadas sob a vigência da Lei Fundamental, devem ser interpretadas em consonância com a Constituição, assim como o direito anterior ainda vigente deve ser adaptado à nova situação constitucional. Ao se pronunciar sobre isso, o juiz controla a concretização da Constituição realizada pelo legislador, fazendo a sua própria concretização da Constituição e da lei.” (HESSE, Konrad. *A Interpretação constitucional*. In: Temas fundamentais de Direito Constitucional. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Martires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 119).

6 ÂMBITO CONCRETO DE APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS: CASUÍSTICA

Levada a efeito a análise geral dos critérios da razoabilidade, legalidade, capacidade contributiva e proibição ao confisco para fins de atingir o objetivo de definição da base de cálculo do ISS, cabe, agora, adentrar o campo casuístico de sua aplicabilidade.

Para demonstrar a relação entre os critérios e a forma como eles se complementam, pontualmente se analisa algumas situações da lista de serviços (algumas já referidas no curso deste trabalho), mormente aquelas em que não necessariamente a receita decorrente da prestação do serviço coincide com a receita bruta e que, em razão disso, geram controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

Nos capítulos que seguem, procura-se estabelecer de forma objetiva, com base nos critérios constitucionais definidos no curso deste trabalho (capítulo 4), bem como a forma de aplicação dos critérios (capítulo 5), qual a base de cálculo do imposto municipal sobre serviços.

6.1 SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E CONGÊNERES

Não sendo caso de prestação de serviço pessoal, tampouco sociedade que opte pelo simples nacional (o que segue as regras específicas), a base de cálculo será a receita decorrente da prestação do serviço delimitada pelo valor do trabalho desempenhado pelo prestador, incluídos eventuais materiais empregados (o que, via de regra, para este tipo de serviço, é raro) e custos para desenvolvimento da atividade.

Vale dizer, não é lícito deduzir despesas de transporte e alimentação do técnico de informática, por exemplo, porque isto é custo da prestação do serviço-fim.

Até porque, se permitida tal dedução, estar-se-ia tributando o lucro, desvirtuando a regra de competência constitucional.

Prepondera neste caso o critério da relação entre o aspecto material da hipótese de incidência fornecido pela Constituição e a base de incidência, de sorte que o preço do serviço, com todos os seus elementos integrativos, constitui a base de cálculo do imposto, mormente porque este critério é confirmado pela capacidade contributiva e pela proibição de efeito de confisco, que, por outro ângulo, orientam a definição da base de cálculo do imposto sobre serviços e confirmam, quando aplicável, a estrita relação entre a regra de competência e a base de cálculo do tributo.

Há exceções, porém. Em Caxias do Sul-RS, por exemplo, o critério da legalidade prepondera, porquanto a lei deste Município determina que a base de cálculo se dá por meio de valor fixo por computador.³⁸⁴

A segunda exceção é com relação ao item 1.05 “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.” A relação entre o aspecto material previsto constitucionalmente (fato que represente uma obrigação de fazer que constitua atividade-fim do prestador) e a hipótese em questão leva à conclusão de que a base de cálculo é zero. Em outras palavras: não há incidência do ISS.

Foi dito no curso deste trabalho que, uma vez reconhecida a não incidência do ISS sobre determinada atividade, quer-se dizer, por outro prisma, que sua base de cálculo é zero. Quando o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da locação de bens imóveis, disse nas entrelinhas que a base de cálculo do ISS era, no caso, igual a zero.

Ora, cessão de direito de uso não tem relação alguma com a regra de competência constitucional, o que é confirmado pela capacidade contributiva, pois, afinal, qual a capacidade econômica de pagar ISS sobre algo que não é serviço? Nenhuma. Logo, neste caso, a base de incidência é zero.

Consideradas tais exceções, a base de cálculo para os serviços de informática será o preço do serviço, sem deduções.

³⁸⁴ Caxias do Sul, Lei Complementar Municipal 12/94: Art. 63. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 7º Na exploração de atividade inerente a computadores, de forma isolada, interligados entre si ou conectados na internet, a base de cálculo será de 01 (um) VRM mensal por computador.

6.2 SERVIÇOS DE PESQUISAS E DESENVOLVIMENTO DE QUALQUER NATUREZA

Ressalvadas as exceções, (prestação de serviço pessoal, sociedade que opte pelo simples nacional), a base de cálculo será a receita decorrente da prestação do serviço delimitada pelo valor do trabalho desempenhado pelo prestador, incluídos eventuais materiais empregados (eg. papel, tinta de impressora, material de expediente, etc.) e custos para desenvolvimento da atividade (eg. diária, deslocamento). Vale dizer, não é lícito deduzir despesas de transporte e alimentação do pesquisador, por exemplo, porque isto é custo integrativo e acessório da prestação do serviço-fim. São custos da atividade, necessários para o seu exercício, de forma que devem ser quantificados no preço cobrado e, via de consequência, estão sujeitos ao ISS (a propósito o capítulo 5.2.1.2). Vale o mesmo raciocínio do tópico anterior, se permitida a dedução de custos e despesas, a tributação seria sobre o lucro, e não sobre a prestação do serviço.

6.3 SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE LOCAÇÃO, CESSÃO DE DIREITO DE USO E CONGÊNERES

Via de regra, a base de cálculo é zero. A relação entre o aspecto material previsto constitucionalmente (fato que represente uma obrigação precípua de fazer que constitua atividade-fim do prestador) e a hipótese em questão leva a conclusão que a base de cálculo é zero, haja vista a ausência de serviço.

Ora, cessão de direito de uso de marcas e propagandas, locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos, cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário, não tem relação alguma com a regra de competência constitucional, o que é confirmado pela capacidade

contributiva, pois, afinal, qual a capacidade econômica de pagar ISS sobre algo que não é serviço? A resposta é: nenhuma.

A relação de pertinência entre a regra de competência constitucional e a sua base de incidência denota que sua base de cálculo é zero.

A exceção está no subitem 3.03:

Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza³⁸⁵

que, em determinadas situações, traduzem uma prestação de serviço (organização de eventos) a que se agrega uma locação de espaço, sendo a base de cálculo o seu preço, incluídos os custos (eg. energia elétrica, manutenção, preparação, limpeza, locação, etc). O eventual custo do aluguel do espaço é parte integrativa e indissociável do serviço, de forma que tal montante deverá se incluir na base de cálculo do imposto, na medida em que não se poderia cogitar uma organização de evento sem um espaço apropriado. Logo, considerada tal situação, o preço do serviço abrange o custo referente ao aluguel do espaço.

Se, eventualmente, algum destes serviços é prestado por outro contribuinte (terceirizado), a base de cálculo do ISS deverá excluir os valores referentes a estes serviços já tributados, de forma a evitar a incidência múltipla do imposto sobre uma só prestação de serviço (capítulo 5.2.2.2).

6.4 SERVIÇOS DE SAÚDE, ASSISTÊNCIA MÉDICA

A regra geral segue o critério da estrita relação de razoabilidade entre o aspecto material da hipótese de incidência previsto constitucionalmente e a base de incidência do tributo, quando não for o serviço prestado pessoalmente ou por sociedades (caso de tributação fixa suportada pela legalidade).

³⁸⁵ Depende da situação de cada caso. Eventualmente se estará tratando de mera locação de espaço sem qualquer serviço. Aí a base de cálculo será zero, porquanto ausente o aspecto material previsto na regra de competência constitucional. Deve-se enfatizar, pois, que a questão depende do serviço que está sendo prestado no caso concreto.

Quanto aos serviços de medicina, odontologia, enfermagem etc., a base de cálculo será a receita decorrente da prestação do serviço delimitada pelo valor do trabalho desempenhado pelo médico, dentista ou enfermeiro, incluídos eventuais materiais empregados (e.g., esparadrapo, gesso, resina, linha de sutura etc.) e custos para desenvolvimento da atividade (salários de auxiliares, aluguel, etc.), conforme já exposto em tópicos anteriores (capítulo 5.2.1.2), porque tais custos e materiais são integrativos da prestação do serviço. Até porque, se permitida tal dedução, estar-se-ia tributando o lucro, desvirtuando a regra de competência constitucional.

Assim também é em relação às clínicas que prestam serviços de radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia, etc.: não poderão ser deduzidos os custos com a operação dos aparelhos, por exemplo. Tudo é elemento integrativo da prestação do serviço.

Obviamente, os eventuais valores referentes à anestesia, instrumentação cirúrgica, protético, ou outros serviços já tributados, seja nas clínicas, seja no que diz respeito aos médicos e dentistas, devem obrigatoriamente ser excluídos da base de cálculo destes serviços (porque não a integram), considerando a vedação da múltipla incidência do imposto sobre uma mesma atividade (capítulo 5.2.2.2). Tais valores deverão ser tributados junto aos contribuintes dos serviços de anestesia, instrumentação, prótese, enfim, o prestador do serviço terceirizado, e não junto à clínica, ao médico ou dentista.

6.5 HOSPITAIS

Quanto aos hospitais, pelo mesmo raciocínio, a base de incidência obrigatoriamente deverá excluir o valor repassado aos médicos, instrumentadores, enfermeiros, etc, porque os contribuintes destes serviços são estes últimos, e não o hospital,³⁸⁶ o que evita a múltipla incidência sobre um mesmo serviço e adequa a base de incidência à capacidade contributiva.

³⁸⁶ A propósito, como já referido no curso do trabalho, a lição de Souto Maior Borges: Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Cobrança do ISS Sobre Contratos de Assistência Médico-Hospitalar. Revista de Direito Tributário. Recife: Ed. Revista dos Tribunais, 1986.

Seguramente deve ser excluída da base de cálculo o valor atinente aos honorários médicos, porque estes estão sujeitos ao ISS recolhido pelos médicos, de maneira que não se poderia exigir duas vezes o ISS sobre um fato. Sobre o tema, vale salientar a lição de Ives Gandra Martins:

O fato “prestação” é que atrai a imposição e não uma relação jurídica complexa, como ocorre no ICMS, e que o constituinte denomina de “operações relativas à circulação de mercadorias”.

O mesmo tipo de raciocínio deve ser estendido aos honorários médicos, até por força do art. 8º do Dec.-lei n. 406/68 e da decisão do Supremo Tribunal Federal, pois ou é caso de sub-empregada, e a dedução se faz por força da própria lei, ou é caso de uma “prestação de serviços” e quem está sujeito à incidência é o prestador, ou seja, o médico.

Como se pretender que o ISS incida sobre a prestação de serviços do médico possa posteriormente incidir sobre a mesma prestação de serviços quando constante dos valores apresentados pelo Hospital a seus pacientes? Em outras palavras, não pode o Fisco exigir duas vezes ISS sobre o mesmo fato gerador (prestação de serviços médicos), razão pela qual, os honorários médicos devem ser deduzidos, na prestação de serviços hospitalares, por já ter recaído o **ISS** sobre aquele serviço específico.³⁸⁷

Logo, serviços cujos contribuintes são os médicos devem ser excluídos da receita decorrente da prestação do serviço. Caso contrário, seria admitida dupla tributação (sobre os médicos e sobre o serviço prestado pelo hospital).

Não pode ser excluída, porém, a receita decorrente de refeições, medicamentos e diárias, que acessoriamente integram a prestação do serviço-fim e, por este motivo, estão sujeitos ao ISS, e não ao ICMS, conforme súmula 274 do Superior Tribunal de Justiça.³⁸⁸

No mesmo sentido se pronunciou Bernardo Ribeiro de Moraes:

Os hospitais exigem um preço de serviço representado pelas diárias, inclusive relativas ao acompanhante do enfermo, que englobam os valores da estadia, da alimentação fornecida e do remédio utilizado. Honorários de

³⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados. Hipótese de Imposição do ISS e do ICMS – Hospitais devem pagar ISS apenas sobre os serviços hospitalares e não sobre medicamentos, refeições e honorários médicos já incididos pelo ISS – Parecer. São Paulo: Ed. Jurid Vellenich Ltda., mar/abr 1999. p. 151.

³⁸⁸ Súmula 274 do Superior Tribunal de Justiça: O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.

médicos que não trabalham para o hospital não entram no preço do serviço.³⁸⁹

Logo, incluem-se no preço do serviço as refeições, medicamentos e diárias, excluindo-se, porém, o valor repassado aos médicos e outros profissionais já submetidos à tributação pelo imposto face à impossibilidade de sua múltipla incidência (capítulo 5.2.2.2).

6.6 PLANOS DE SAÚDE

No que diz respeito aos serviços de plano de medicina ou plano de saúde, a questão merece um cuidado especial. Analisando a relação de razoabilidade-equivalência entre o aspecto material previsto na hipótese fornecida pela Constituição e a base de incidência, percebe-se que o serviço prestado tem a natureza de intermediação. Ou seja, os planos de saúde atuam como intermediários, aproximando o paciente e o serviço de medicina.³⁹⁰ Por este motivo, a base de cálculo do serviço, considerando sua relação com o aspecto material e, principalmente, a vedação ao confisco e à capacidade contributiva que atuam de forma a orientar o âmbito de aplicação da regra de competência, denotam que a base de cálculo é o custo da intermediação, excluído o valor repassado aos médicos, dentistas, hospitais, clínicas etc. Caso contrário, se cobrado o imposto sobre a receita bruta, haveria desvirtuamento da regra de competência, violação da capacidade contributiva e, provavelmente, confisco (porque a atividade seria cerceada em razão da tributação). Ademais, estar-se-ia ressuscitando o antigo imposto sobre indústria e profissões que incidia sobre o movimento econômico.

³⁸⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. p. 530.

³⁹⁰ AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ISS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. BASE DE CÁLCULO. Para fins de ISS, a base de cálculo do serviço de cooperativa de médicos que promove a aproximação entre o usuário (paciente) do plano de assistência médica e os prestadores do serviço associados (médicos), deve ser o valor da intermediação. O valor que é repassado pela cooperativa aos médicos, hospitais, laboratórios, clínicas, etc. não se inclui na base de cálculo do ISS no serviço por ela prestado - que é mera intermediação - mas sim na base de cálculo do ISS recolhido pelos médicos, hospitais, etc. (...). AGRAVO PROVIDO. (Agravado de Instrumento Nº 70024515488, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 10/12/2008).

O Superior Tribunal de Justiça (Resp. 1.002.704) já se manifestou sobre a tributação de uma operadora de plano de saúde. O Tribunal considerou que a base impositiva do ISS em relação à contribuinte deveria obrigatoriamente excluir os montantes repassados aos médicos, hospitais e laboratórios a fim de evitar dupla incidência do imposto. Ressaltou, ainda, a decisão de que inexistiria qualquer prejuízo ao Município, porquanto a quantia deduzida estaria sujeita à incidência do ISS em face dos serviços prestados pelos médicos, hospitais e laboratórios.³⁹¹ Analisou a questão, pois, sob o ângulo da vedação de múltipla incidência e concluiu que somente a comissão poderia integrar a base de cálculo do impostos. Em outras palavras, a receita excedente à intermediação não deve compor a base de incidência (capítulo 5.2.2.1)

Por outro lado, em algumas situações, o critério da legalidade será suficiente para a solução da controvérsia.

No Município de Porto Alegre, por exemplo, o Código Tributário Municipal permite a dedução dos valores repassados a terceiros pela prestação de serviços de

³⁹¹ “Assim, sendo a atividade da recorrente definida como fator gerador do ISS, não obstante a inegável natureza de intermediação por ela desenvolvida, resta indagar sobre a ocorrência da bitributação sustentada no apelo nobre.

Nesta particular, entendo que a tese da recorrente, ora embargante, merece acolhida.

Na hipótese dos autos as operações aptas a ensejar a cobrança de ISS são divididas em duas etapas, sendo a primeira a contraprestação e recebimento pela empresa dos valores contratados pelo segurado, e a segunda a efetivação da prestação de serviços propriamente ditos na ocorrência de sinistro.

Ao impor a cobrança do ISS tendo como base o valor pago pelo segurado e igualmente os valores recebidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios, a Fazenda Municipal estará impondo sobre uma mesma base impositiva uma dupla tributação.

Nesse passo, faz-se necessária a exclusão dos valores que foram repassados pela empresa de seguro-saúde aos terceiros acima referidos, garantindo que a base de cálculo reflita a parte que ficou como receita para a recorrente.

Observe que tal situação não irá gerar para o Município qualquer prejuízo, uma vez que a quantia não tributada em desfavor da seguradora será incluída quando do cálculo do ISS devidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios. (...)

A mesma solução deve ser empregada na hipótese dos autos, entendendo que o ISS não deve ser tributado com base no valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas sim pela comissão, ou seja, pela receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros, efetivamente os prestadores de serviços.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 1.002.704/DF, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, D.J. 15 setembro 2008, págs. 9/10).

hospitais, laboratórios e clínicas, em que pese limite à dedução.³⁹² O Município do Rio de Janeiro-RJ também a admite.³⁹³

O conceito constitucional de serviços previsto no aspecto material da hipótese de incidência e sua relação com a base de cálculo, confirmados pela capacidade contributiva e proibição de confisco, determinam que a atividade seja tributada só pela receita decorrente da prestação do serviço (intermediação) e não sobre a receita bruta.

6.7 SERVIÇOS DE MEDICINA VETERINÁRIA

Este serviço segue a mesma regra dos serviços de medicina: preço do serviço, de forma que os custos e os materiais utilizados na atividade deverão estar incluídos no preço, observada a regra de competência constitucional e a sua relação com a base de incidência.

Quando os serviços, porém, forem prestados na forma dos §§ 1º e 3º do Dec.-Lei 406/68, a tributação será fixa, sendo a legalidade o critério preponderante.

E, no que diz respeito aos planos de saúde veterinários (item 5.09), o preço do serviço será o valor da intermediação entre o tomador do serviço e o prestador (médico veterinário), de sorte de a base de cálculo não poderá incluir o valor repassado aos veterinários, clínicas, etc., exatamente como são os planos de saúde para pessoas, como visto no tópico acima. Não é possível, pois, a cobrança sobre a receita bruta.

³⁹² Porto Alegre, Lei Complementar Municipal 7/73: Art. 20 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º - Considera-se preço do serviço, para os efeitos deste artigo: h) na prestação de serviços a que se refere os subitens 4.22 e 4.23, o montante da receita bruta, não incluído o valor da receita correspondente ao ato cooperativo principal, deduzidos os valores despendidos com terceiros pela prestação de serviços de hospitais, laboratórios e clínicas, até o limite de 90% (noventa por cento) da receita bruta;

³⁹³ Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, Art. 26. Nos serviços de planos de saúde de que trata o inciso VI do Art. 8º, a base de cálculo será a diferença entre os valores cobrados dos usuários e os valores pagos, em decorrência desses planos, a hospitais, clínicas, sanatórios, laboratórios de análises, de patologia, de eletricidade médica e assemelhados, ambulatórios, pronto-socorros, manicômios, casas de saúde de repouso e de recuperação, bancos de sangue, de olhos, de pele, de sêmen e congêneres, desde que tais pagamentos sejam efetuados a fornecedores sujeitos a tributação do ISS com base em seu movimento econômico, configurando-se hipótese prevista no inciso XIII do Art. 14 desta lei.

6.8 SERVIÇOS DE CUIDADOS PESSOAIS, ESTÉTICA, ATIVIDADES FÍSICAS

Estes serviços também seguem a mesma lógica dos serviços anteriores. A regra de competência constitucional determina que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, como regra geral, não se admitindo deduções de materiais utilizados (e.g. *shampoo*, cremes, tintura, esmaltes, cera, etc) e custos para a prestação do serviço (aluguel, telefone, empregados, etc.), conforme capítulo 5.2.1.

A legalidade, porém, prepondera quando o serviço for prestado de forma pessoal, caso em que a tributação será fixa. Pelo mesmo critério, é admitida, em Porto Alegre-RS, a dedução do aluguel pago por profissionais autônomos que locam espaço em estabelecimento.³⁹⁴ Dada a vinculatividade imediata, presente no critério de legalidade, obrigatoriamente esta municipalidade deverá observar tal dedução, conforme se expôs anteriormente.

Quanto ao item “6.05 – Centros de emagrecimento, SPA”, o valor será, via de regra, o preço dos serviços, incluídos os custos e materiais, inclusive o fornecimento de alimentos, que neste caso integra o serviço. Havendo prestação de serviços médicos ou de atividades físicas já tributados pelo ISS, não poderão tais valores ser incluídos na base de cálculo do imposto do serviço prestado pelo SPA, dada a vedação de sua múltipla incidência sobre uma mesma atividade (capítulo 5.2.2.2).

6.9 SERVIÇOS RELATIVOS A ENGENHARIA, ARQUITETURA, GEOLOGIA, URBANISMO, CONSTRUÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO, LIMPEZA, MEIO AMBIENTE, SANEAMENTO

A base de cálculo do ISS nestes tipos de serviços será o seu preço, sem a dedução de custos ou de materiais empregados na obra. Ela segue o critério do

³⁹⁴ Porto Alegre, Lei Complementar Municipal 7/73: Art. 20 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º - Considera-se preço do serviço, para os efeitos deste artigo: d) 35 na prestação de serviços a que se referem os subitens 6.01 e 6.02 da lista anexa, o montante da receita bruta, deduzido o valor dos materiais diretamente aplicados no tratamento e excluída a parcela de receita repassada por profissionais autônomos locatários de espaço no estabelecimento, a título de aluguel;

conceito de serviço previsto no aspecto material da hipótese de incidência constitucional, e sua relação com a base de incidência aponta a cobrança sobre o preço da atividade com todos os seus elementos integrativos, o que é confirmado pela capacidade contributiva, como já se referiu no curso deste trabalho. Com isso, a única dedução prevista é aquela referente às mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da obra, previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à LC 116/03 (capítulo 5.2.1.1.1), pois estas estão sujeitas ao ICMS. Os demais materiais devem compor a base de cálculo do imposto, como detalhadamente se expôs no capítulo 5.2.1.1.2.

Obrigatoriamente, deve ser admitida a dedução das subempreitadas, porquanto é vedada a múltipla incidência do imposto, conforme considerações já levadas a efeito que trataram especificamente deste tipo de atividade (capítulo 5.2.2.2.1). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça neste ponto merece revisão.

No que diz respeito aos itens 7.12 “Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos” e 7.13 “dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização,” a base de cálculo se parametriza pelo preço do serviço cobrado, incluídos os custos da prestação do serviço e os materiais eventualmente utilizados (inseticidas, produtos químicos, agrotóxicos, etc), assim como qualquer outro serviço deste gênero que envolva o fornecimento de materiais necessários à atividade, tendo em vista que tais materiais e custos compõem a base de cálculo do ISS (capítulo 5.2.1).

Todas estas afirmações denotam a relação de pertinência entre a base de incidência e o aspecto material previsto constitucionalmente, que é o critério que melhor define a base de cálculo do ISS para os serviços relacionados, aliado ao exame da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, sem olvidar a legalidade, quando adequada aos critérios constitucionais (capítulo 4) que estabelecem a base de incidência do imposto.

6.10 SERVIÇOS RELATIVOS A HOSPEDAGEM, TURISMO, VIAGENS

Nestas situações, a questão ganha contornos mais polêmicos. Quanto ao serviço de hospedagem, a base de cálculo se regula pelo preço do serviço, aí incluído o fornecimento de bebidas e alimentos que estão contidos no preço da diária, tendo em vista que tais elementos compõem o serviço em si como parte acessória da hospedagem. São partes integrativas do serviço-fim e, por isso, fazem parte da base de incidência do imposto, conforme determinou a LC 116/03, no item 9.01. Sobre a matéria, Bernardo Ribeiro de Moraes referiu:

Na *hospedagem*, que pode ser representada pela oferta de alojamento e alimentação mediante pagamento, o preço do serviço é representado pelas diárias ou mensalidades, onde se inclui, sempre, o valor do alojamento e do café da manhã. Na hospedagem sem fornecimento de alimentação, a diária pode representar também o fornecimento de outros serviços. Quando incluído no preço, *v.g.*, garagem, transporte de hóspedes, banhos medicinais, etc. Na hospedagem com fornecimento de alimentação, se na diária se inclui o valor da alimentação (refeição ordinária, com exclusão de vinhos, licores, etc., mercadorias que são vendidas aos hóspedes em separado), tudo será hospedagem, havendo a *vis* atrativa para serviços de hospedagem, sendo a venda de alimentação um fato não essencial.³⁹⁵

Eventuais serviços-meio ou terceirizados já tributados pelo ISS devem ser excluídos da base de cálculo do serviço-fim, dada a vedação de múltipla incidência sobre uma prestação de serviço (a exemplo das subempreitadas), como aliás já decidiu o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.³⁹⁶

³⁹⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984. p.528.

³⁹⁶ Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação e Reexame Necessário Nº 70036217909, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 28/07/2010. Extrai-se do voto do relator: “ Refere que os valores correspondentes ao preço dos serviços prestados por terceiros são cobrados dos hóspedes pela recorrente conjuntamente com os valores recebidos de seus próprios serviços de hospedagem, através da emissão de Notas Fiscais de Prestação de Serviços, as quais discriminam tanto a espécie e os valores dos serviços prestados por ela própria, com a espécie e os valores dos serviços prestados por terceiros. Afirma que posteriormente ao recebimento dos valores relativos aos serviços de terceiros, a autora os repassa a cada uma dessas empresas, que emitem as respectivas notas fiscais de prestação de serviço, recolhendo o imposto municipal devido (ISS). (...) Nesse compasso, os valores referentes aos serviços impugnados pela autora não constituem receita própria sua, tendo em vista que os valores recebidos pelo hotel a esses títulos são repassados àqueles que realizaram de forma efetiva os serviços. (...) Na hipótese em concreto, a parte autora não realiza diretamente os serviços de “Minibar”, “Banquetes”, “Workstation” e “Fitness Center” e de estacionamento de veículos. Pelo contrário, o serviço é prestado por terceiros que não são empregados da empresa autora, conforme explicitado no laudo pericial complementar acostado à fl. 845-846, verbis: (...) Nessa perspectiva, correta a sentença ao reconhecer que a autora não é o sujeito passivo na espécie pois apenas os contrata perante terceiros, disponibilizando o uso de tais

No item 9.02, “agenciamento de turismo,” a base de cálculo deve refletir tão somente o valor do agenciamento, e não o da receita bruta do prestador, sob pena de desvirtuar a regra de competência constitucional e ressuscitar o antigo imposto sobre indústrias e profissões. Ademais, o critério da legalidade suporta tal conclusão em inúmeras legislações municipais, como, por exemplo, Caxias do Sul,³⁹⁷ Porto Alegre-RS³⁹⁸ e Rio de Janeiro-RJ.³⁹⁹

Deve obrigatoriamente ser excluído da base de cálculo o valor das gorjetas, porquanto se constitui em remuneração dos empregados e não receita decorrente da prestação do serviço. Eventual tributação sobre tal montante fere os critérios constitucionais da competência e sua relação com a base de incidência, bem como a capacidade contributiva.

De igual forma, qualquer cobrança junto aos hóspedes por avarias causadas ao estabelecimento de hospedagem é parcela indenizatória, e não integra a prestação do serviço, como se denota dos critérios constitucionais mencionados.

6.11 SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO

Como já referido (capítulo 5.2.2.1), a base de cálculo deve refletir fielmente o valor da intermediação, permitida a exclusão de qualquer receita que não represente este serviço, mormente aquelas já eventualmente tributadas pelo imposto.

serviços a seus clientes com o intuito de fazer com que os mesmos possam desfrutar do lazer e comodidade ao contratarem o seu empreendimento.”

³⁹⁷ Código Tributário Municipal de Caxias do Sul, art. 63, § 10: Quando se tratar de organização de viagens ou excursões as agências poderão deduzir do preço contratado os valores relativos às passagens aéreas, bem como a hospedagem dos viajantes ou excursionistas.

³⁹⁸ Porto Alegre, Lei Complementar Municipal 7/73: Art. 20 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º - Considera-se preço do serviço, para os efeitos deste artigo:

c) na prestação de serviços das agências operadoras de turismo, o preço, deduzidos os valores referentes às passagens e diárias de hospedagem, vinculadas aos programas de viagens e excursões da própria agência, desde que devidamente comprovadas;

³⁹⁹ Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, Art. 21 - Quando se tratar de organização de viagens ou excursões, as agências poderão deduzir do preço contratado os valores relativos às passagens aéreas, terrestres e marítimas, bem como a hospedagem dos viajantes ou excursionistas.

No serviço de agenciamento de cargas, a prestação do serviço é a intermediação e, por isso, não pode abranger na sua base de cálculo o valor repassado à empresa que realiza o transporte.⁴⁰⁰

Em se tratando de agenciamento de mão-de-obra, o que é diferente do fornecimento de mão-de-obra, a natureza da atividade revela intermediação, motivo pelo qual deve ser excluído da base de cálculo o valor repassado aos trabalhadores,⁴⁰¹ porquanto tais valores apenas transitam no caixa da agenciadora, não são receitas decorrentes da prestação do serviço. São receitas de terceiros (trabalhadores) e, conseqüentemente, não se incluem na base de cálculo do imposto.

No serviço prestado de agenciamento de propriedade industrial, o montante repassado a terceiro (INPI) não integra o serviço de intermediação. O Superior Tribunal de Justiça afastou o valor referente às despesas junto ao INPI no caso de prestação de serviço executado por agente de propriedade industrial (Resp. 1.094.948).⁴⁰²

⁴⁰⁰ 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 desnaturaçãõ 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, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza – nesse caso, estar-se-à 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 pelo caixa Consulente. 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 à Consulente.

(...) Ademais disso, considerar receita o que é mero ingresso, importaria efeito de confisco tributário, com afronta à Constituição. (BARRETO, Aires F., *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 5. ISS – *Atividade-Meio e Serviço-Fim*. p. 87).

⁴⁰¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Resp. 1.138.205/PR, 1ª Seção, Recorrente: Município de Londrina, Recorrido: Admita Recursos Humanos Ltda., Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 01 fevereiro 2010.

⁴⁰² “Cuida-se de recurso especial, interposto pelo MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, em face do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, assim ementado (fl. 584): “ISS – AGENTES DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL – REEMBOLSO DE DESPESAS JUNTO AO INPI – BASE DE CÁLCULO. Nas prestações de serviços que envolvam os agentes de propriedade industrial a base de cálculo é o preço do serviço, nele deduzidas as despesas pertinentes ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI – e aos órgãos administrativos correlatos, eis que estas constituem meras entradas a serem repassadas a terceiros, máxime quando destacadas nas respectivas notas fiscais.”(...)

Das razões acima expendidas, verifica-se que o Tribunal a quo decidiu de acordo com jurisprudência desta Corte, de modo que se aplica, à espécie, o enunciado da Súmula 83/STJ, verbis: “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.” (...) Ante o exposto, com fundamento no artigo 557, caput, do Código de processo Civil, não conheço do recurso especial.” (REsp. nº. 1.094.948/MG, STJ, Rel. Min. Humberto Martins, DJ. 14 novembro 2008, págs. 1 e 4).

Pelo mesmo raciocínio, por entender que o numerário não se relaciona à prestação do serviço, o Tribunal afastou também da base de cálculo do ISS o valor repassado à produtora cinematográfica no caso de distribuição⁴⁰³ (intermediação) de filmes (Resp. 259.339).⁴⁰⁴

Pelo mesmo prisma, na intermediação entre o cidadão e o Departamento de trânsito (DETRAN), deve ser excluído da base de incidência os valores atinentes às taxas recolhidas pelo prestador do serviço, mas cujo contribuinte é o tomador do serviço, sendo a base de cálculo tão-só o valor da intermediação (apelação cível n.º 70026804500).⁴⁰⁵

Da jurisprudência pode-se extrair o seguinte: tributos recolhidos pelo prestador de serviço, cujo o contribuinte seja o tomador do serviço, como é o caso da taxa para expedição de CNH e da taxas do INPI, conforme exemplos citados, não

⁴⁰³ Na exibição de filmes cinematográficos a base de cálculo abrange todos os custos referentes à prestação do serviço, conforme Resp. 1.139.610, infra referido, o que é diferente da distribuição de filmes, que é mera intermediação.

⁴⁰⁴ “Discute-se a dedução dos valores repassados ao produtor, da base de cálculo do ISS sobre serviços de distribuição de filmes cinematográficos. (...)”

Esta orientação foi demonstrada de forma clara e precisa no voto condutor do acórdão mencionado. Eis o teor do voto: “A questão é saber se unicamente a exata base de cálculo do ISS incidente sobre o serviço previsto no item 63 da Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-Lei n.º 406/68, de 31.12.68, com a redação determinada pelo Decreto-Lei n.º 834, de 08.09.69. Isto e, a base de cálculo do ISS incidente sobre a distribuição de filmes cinematográficos e de vídeo-tapes é a importância global paga pelos exibidores aos distribuidores e redistribuidores, incluída a participação dos produtores, ou simplesmente o que os distribuidores e redistribuidores percebem, efetivamente a título de comissão por intermediar a cessão de direito à exploração econômica de filmes cinematográficos e vídeo-tapes? Eis a questão! Bernardo Ribeiro de Moraes, no seu já clássico “Doutrina e Prática do Imposto Sobre os Serviços” (1ª edição, 2ª Tiragem, RT – São Paulo – a978, pág. 392), leciona em definitivo: ‘A distribuição de filmes cinematográficos consiste, pois, na intermediação realizada entre o titular de direitos da exploração econômica de filmes e a empresa exibidora, mediante pagamento. Pelo contrário de distribuição de filme cinematográfico, as empresas recebem o filme respectivo e o encaminha, mediante remuneração à empresa exibidora, autorizando-a a explorar economicamente o mesmo. A distribuidora presta serviços ao titular de direitos do filme cinematográfico, auferindo comissões. Este último, todavia, tem direito a receber determinada importância (preço) da empresa exibidora, pela cessão do direito de exploração econômica do filme, seja uma importância fixa (royalty), ou seja, uma participação da receita de bilheteria (livre de certas despesas: imposto, direitos autorais, etc). Portanto, sem mais delongas, decidindo o julgador que a base de cálculo do ISS, na hipótese em apreço, são as importâncias recebidas em decorrência dos serviços prestados aos produtores de filmes, andou em excelente e inatacável companhia: da legislação pertinente (art. 8º e 9º do DL 406/68 e item 63 da Lista de Serviços), da doutrina (ob. Cit.) e da jurisprudência, especialmente a citada no próprio *decisum* recorrido, oriunda do saudoso Estado da Guanabara”. (REsp 196.187/Delgado, fl. 3 do voto).” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp n.º 259.339/SP, 1ª Turma, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Warner Bross South, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, D.J. 02 outubro 2000, p. 2/3)..

⁴⁰⁵ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ISS. ATIVIDADE DE CFC (CENTRO DE FORMAÇÃO DE CONDUTORES). BASE DE CÁLCULO. DECADÊNCIA. 1. (...). Tampouco poderia ser incluído na base de cálculo do ISS para os CFCs os valores atinentes às taxas repassadas ao Estado. Base de cálculo do ISS que deve quantificar a obrigação de fazer. APELO DESPROVIDO, POR MAIORIA. (Apelação Cível Nº 70026804500, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 11/11/2009).

podem ser incluídos na base de cálculo do ISS, porque tais valores não integram a prestação do serviço, representando mero reembolso.

De fato, em qualquer tipo de intermediação, quando se diz que é dedutível determinado valor, quer-se dizer que o serviço é mera intermediação e, conseqüentemente, a base de cálculo deverá refletir este valor, e tão-só. O mais importante é identificar o serviço como de intermediação ou de agenciamento, para, então, fixar a base de cálculo. A interpretação da regra de competência e demais critérios constitucionais fornecem elementos para tanto (a propósito o capítulo 5.2.2.1).

Por fim, cumpre salientar que a legalidade, em algumas situações, resolve a questão. Por exemplo, a lei do Município do Rio de Janeiro determina que no agenciamento de serviços de revelação de filmes sejam deduzidos os valores pagos ao laboratório.⁴⁰⁶

6.12 LEASING

O Supremo Tribunal Federal considerou constitucional a exigência do ISS sobre o *leasing*. De forma inequívoca, por ampla maioria, como se observa dos votos proferidos no RE n.º 547.245, o Tribunal reconheceu a prestação de serviço⁴⁰⁷,

⁴⁰⁶ Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, Art. 23 – no agenciamento de serviços de revelação de filmes, a base de cálculo será a diferença entre o valor cobrado do usuário e o valor pago ao laboratório.

⁴⁰⁷ “Considero que, neste caso, caracteriza-se como serviço para fins do que constitucionalmente estabelecido (...)”. (RE 547.245/SC, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Voto Min. Cármen Lúcia, D.J. 05 março 2010, p. 890). “Entendo também que o contrato de *leasing* é um contrato complexo, em que predomina a prestação de serviço e, como tal, é tributável pelo ISS.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 547.245/SC, Tribunal Pleno, Voto Min. Ricardo Lewandowski, p. 891).

dada a preponderância do financiamento e da intermediação,⁴⁰⁸ que se constituem numa obrigação de fazer.⁴⁰⁹

Reconhecendo que a atividade revela um financiamento e com base nos critérios até aqui defendidos, a base de cálculo é o valor do contrato de *leasing*, aí incluído o valor do bem, porque é parte integrativa do financiamento. Neste caso, a arrendadora adquire o bem e financia para o arrendatário disponibilizando-o, havendo, ao final do contrato, troca de titularidade (da arrendadora para o arrendatário) não sujeita ao ICMS, porque a preponderância é o financiamento, como definiu a lei complementar 116/03 ao estabelecer este fato como serviço tributável pelos municípios, prevenindo eventual conflito de competência como exige a Constituição Federal (art. 146, I).

De fato, a incidência é de ISS. E, para tanto, deve ser considerado o valor integral do serviço prestado, que engloba o valor do bem arrendado, excluindo-se a exigência do ICMS na operação entre a arrendadora e o tomador do serviço de *leasing* por ocasião da troca de titularidade. Sobre a sujeição do evento ao ISS, e não ao ICMS, cumpre destacar a lição de José Eduardo Soares de Melo:

A Lei Complementar nº87/96, sutilmente, passou a gravar o *leasing* com o ICMS, a saber:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

...

VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário.”

Criticável a parte final do preceito transcrito, porquanto o negócio jurídico compreende-se no exclusivo âmbito tributário municipal, sem nenhuma ressalva, além do que desprovida de fundamento a segregação desta espécie contratual. Em realidade, não se trata de operação mercantil, mas de operação de natureza diversa com peculiar alienação do bem (de caráter eventual), totalmente absorvida no negócio principal.

(...)

Além disso, considerando que a LC 116/03 reiterou a incidência do ISS sobre o *leasing* (item 15.09), sem nenhuma ressalva de incidência do ICMS,

⁴⁰⁸ “No *leasing* financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário”. (RE 547.245/SC, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Voto Rel. Min. Eros Grau, p. 864).

“(…) de modo que a operação, **considerada em sua integridade conceitual**, constitui serviço tributável pelos municípios e pelo Distrito Federal (intermediação que resulta na aquisição de um bem pela arrendadora, destinado ao uso da arrendatária para fins de produtividade, em opção de compra, renovação ou devolução ao final do contrato)”. (RE 547.245/SC, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Voto Min. Joaquim Barbosa, p. 886).

⁴⁰⁹ “Entendo que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto. Aliás, na linguagem coloquial, nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 547.245/SC, Tribunal Pleno, Voto Min. Carlos Britto, p. 892).

pode-se entender que teria implicitamente revogado o preceito da LC 87/96 (art. 3º, VIII), que dispusera sobre tributação estadual.⁴¹⁰

A incidência sobre o valor integral da operação se dá pelo ISS, tendo em vista que a troca de titularidade do bem é absorvida pelo serviço de *leasing* (fato jurídico principal).

A propósito: seria possível a prestação do serviço de *leasing* sem o bem arrendado? A resposta é negativa. Logo, o bem arrendado é elemento integrativo e necessário do serviço de *leasing*, assim como o material de construção é integrativo no serviço de empreitada global, o material de expediente na advocacia e a linha de sutura na medicina. Não se pode imaginar o *leasing* financeiro sem o bem objeto do serviço prestado. Daí o fato de ser elemento indissociável da atividade e, por isso, incluído tal valor na base de cálculo do imposto.

A capacidade contributiva suporta tal conclusão, porquanto a atividade possui capacidade econômica para o ônus tributário, inexistindo eventual confisco, vez que não cerceada a atividade.

A base de cálculo do *leasing* é, pois, o valor do financiamento que engloba o valor do bem disponibilizado e entregue em razão do serviço prestado, o que se adequa aos critérios definidores da base de incidência do ISS, tendo em vista que tal valor constitui elemento da prestação do serviço, como, aliás, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça a respeito (AgRg nos EDcl no AG n.º 855.164).⁴¹¹

6.13 SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO

Neste tipo de atividade não se pode considerar o serviço como pessoal. Uma coisa é a responsabilidade patrimonial do tabelião (prevista no art. 22 da Lei

⁴¹⁰ MELO, José Eduardo Soares. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3ª Ed., São Paulo: Dialética. 2003, p. 94/95.

⁴¹¹ “Noutra esteira, discorreu-se que a base de cálculo do tributo em apreço, no presente caso, abrange o valor total da operação contratada, por corresponder ao preço cobrado pelo serviço, sendo definida por arbitramento a partir dos valores constantes nas notas fiscais.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios no Agravo de Instrumento n.º 855.164/SC, Primeira Turma, rel. Min. José Delgado, DJ 23 agosto 2007, p. 10).

8935/94),⁴¹² outra é a prestação de serviço pessoal que, porém, não ocorre neste tipo de atividade. Como se referiu alhures, ante a ausência de sua intervenção pessoal na atividade-fim (Resp. n.º 1.185.119),⁴¹³ bem como a ausência de aptidão técnica, científica ou artística do prestador de serviço, tendo em vista que o consumidor (tomador do serviço) procura o serviço, o tabelionato, e não o tabelião especificamente, o que denota ausência de pessoalidade, a tributação não se dá na forma fixa. Logo, é afastada a aplicação do art. 9º, § 1º do Dec.-Lei 406/68. A questão foi detalhada no capítulo 5.1.2.

Restaria então analisar o que seria a receita decorrente da prestação dos serviços. Considerando a legislação que rege a espécie, o preço do serviço é o valor dos emolumentos que corresponde ao efetivo custo e remuneração do serviço prestado, conforme dispõe a lei⁴¹⁴ que regulamenta o art. 236, § 2º, da CF, o que é adequado à regra de competência constitucional e sua relação de equivalência com a base de incidência à capacidade contributiva e não importa em cerceamento da atividade.

Pouco importa que, eventualmente, dentro do valor que compõe o montante dos emolumentos haja parcela destinada ao Estado. Tal seria um custo do serviço prestado devido pelo tabelião, o que não pode ser excluído da base de cálculo do ISS. Fosse o caso de substituição tributária, sendo o tabelião mero responsável, aí tal valor não poderia compor a base de cálculo do imposto (capítulo 5.2.2.1). Porém,

⁴¹² Art. 22. Os notários e oficiais de registro responderão pelos danos que eles e seus prepostos causem a terceiros, na prática de atos próprios da serventia, assegurado aos primeiros direito de regresso no caso de dolo ou culpa dos prepostos.

⁴¹³ “Essa faculdade legal revela que a consecução dos serviços cartoriais não importa em necessária intervenção pessoal do tabelião, visto que possibilita empreender capital e pessoas para a realização da atividade, não se enquadrando, por conseguinte, em prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, nos moldes do § 1º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68.

A realidade comprova que, em regra, a atividade cartorária não é prestada de modo direto pelo tabelião, mas, sim por um atendente principalmente nos grandes centros urbanos, que cumprirá todos os trâmites, como na hipótese do reconhecimento de autenticidade da assinatura. Esse mesmo procedimento pode ter a atuação de duas ou mais pessoas, como nas serventias há maior divisão de atribuições entre os empregados. Percebe-se que tal hipótese fática, corriqueira em qualquer serventia extrajudicial, não há o elemento pessoalidade na prestação do serviço.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. n.º 1.185.119/SP, 1ª Turma, Recorrente: Francisco de Assumpção Pereira da Silva, Recorrido: Município de São Carlos, Rel. Min. Benedito Gonçalves, D.J. 20 agosto de 2010, p. 9).

⁴¹⁴ Lei 10.169/2000, art. 1º Os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, observadas as normas desta Lei. Parágrafo único. O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados.

este não é o caso, de sorte que o valor integral dos emolumentos pagos ao tabelião deve ser considerado como base de incidência do imposto.

6.14 FACTORING

O exame do aspecto material da hipótese de incidência do imposto no que diz respeito à atividade de *factoring* revela que o serviço prestado é de assessoria creditícia, o que não inclui o valor do deságio dos títulos (receita decorrente da compra e venda de créditos).

O serviço prestado é de assessoria e, quanto muito, em relação à compra e venda dos créditos poder-se-ia cogitar de intermediação. Não se pode, porém, admitir a cobrança do ISS sobre a receita bruta, inclusive em relação aos valores atinentes aos créditos, tendo em vista que tal receita não é decorrente da prestação dos serviços, como já decidiu o Superior Tribunal de justiça (Resp. n.º 988.566).⁴¹⁵

Complementa o critério da relação entre a base de incidência e a regra de competência constitucional a capacidade contributiva, porquanto esta denota que a

⁴¹⁵ “Examina-se recurso especial vinculado a embargos à execução que a recorrente apresentou para desconstituir execução fiscal que contra si foi promovida pelo Município de Lajeado, RS, exigindo-lhe o pagamento de ISS sobre atividades de “factoring”. Pretende a recorrente que o ISS, diferentemente do entendimento adotado pelo Município de Lajeado, incida sobre o valor dos serviços, excluída a parcela referente ao diferencial entre a compra do faturamento e a sua realização pela empresa de “factoring”. Na espécie, a recorrente não demonstrou quanto representava o que entende ser o valor do serviço. O acórdão recorrido entendeu, ao contrário do defendido pela recorrente, que “a base de cálculo tem como valor a receita bruta da empresa, incluindo as operações de compra de ativos, que também implicam prestação de serviços”. O tema tem sido enfrentado pela jurisprudência deste STJ, adotando-se a tese da recorrente. No REsp 552.076/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 02/08/1997, a Primeira Turma afirmou que “... não incide o ISS sobre a compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços”. Igual entendimento foi manifestado pela Segunda Turma no REsp n. 591.842/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 06/03/2006, com o entendimento de que “a intermediação financeira de recursos, dentre os quais a aquisição de direitos creditórios, é operação tipicamente bancária, nada tendo a ver com a atividade de “factoring”. Em conclusão: o lucro obtido pela empresa de “factoring” decorrente da diferença entre o preço pelo qual comprou o crédito e o preço recebido do devedor não constitui base de cálculo do ISS. Este deve incidir, unicamente, sobre o valor do serviço cobrado.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para determinar que o ISS incida, unicamente, sobre o preço do serviço cobrado pela atividade de compra e venda do título financeiro. Na espécie, em liquidação de sentença por cálculos deverá ser apurada a importância de cada serviço executado pela recorrente, sendo este o valor da base de cálculo.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp. 988.566/RS, 1ª Turma, Recorrente: BT Factoring Ltda. Recorrido: Município de Lajeado, Rel. Min. José Delgado, D.J. 21 maio 2008, págs.3/4).

tributação deve recair exclusivamente sobre a receita decorrente da prestação do serviço.

Admitida, outrossim, a cobrança sobre a receita bruta, incluídos os valores dos créditos adquiridos, e não sobre a assessoria creditícia, serviço efetivamente prestado, pode-se afirmar que restaria inviabilizada a atividade, sendo a proibição de tributo com efeito de confisco um critério complementar para revelar a base de cálculo.

6.15 DISTRIBUIÇÃO

Nos serviços de distribuição dos bens de terceiros, mormente aqueles levados a efeito por empresas franqueadas dos correios, a tributação ocorre exclusivamente sobre a receita decorrente da distribuição, porquanto este é o aspecto material previsto na hipótese de incidência. E, uma vez considerada sua relação de equivalência com a base de cálculo do imposto, conclui-se que somente integra a base de incidência o valor decorrente da receita do franqueado decorrente da distribuição. E tão-só.

Com efeito, eventual cobrança do ISS sobre a franquia subverte completamente a hipótese de incidência constitucional, porquanto transforma a espécie tributária em liça num imposto sobre contrato, o que não é adequado, conforme considerações já levadas a efeito no curso deste trabalho e como, aliás, já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça (AgREg no Resp n.º 953.840).⁴¹⁶

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul admite a tributação, pelo ISS, sobre o serviço de coleta, remessa e entrega dos bens da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos levado a efeito por agência franqueada, e não sobre o contrato de franquia.⁴¹⁷

⁴¹⁶ “Destarte, revela-se inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgREg no Resp n.º 953.840/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 14 setembro 2009).

⁴¹⁷ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS POSTAIS. CONTRATO DE FRANCHISING. PEDIDO DECLARATÓRIO DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. DESCABIMENTO. (...). 1.2 - A tributação de ISS ocorre sobre os serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas, courrier e congêneres (Item 26.01 da Lista Anexa à LC 116/03). Pelo item

Com isso, pode-se afirmar que a base de incidência é o valor atinente à distribuição, ao agenciamento (que corresponde ao preço da prestação do serviço prestado pelo franqueado ao franqueador), devendo a base de cálculo permitir a exclusão do montante repassado à EBCT pelo serviço postal (que é imune à tributação).⁴¹⁸ E, como já dito no curso deste trabalho, o ISS não pode incidir sobre contrato (capítulo 3.4.2.3), mas sim sobre atividade.

Outrossim, o valor atinente à franquia não é parte integrativa da atividade-fim (coleta e distribuição de bens de terceiros), o que autoriza concluir pela exclusão de tal montante da base de incidência do imposto, infirmado pelos critérios da razoabilidade entre o aspecto material previsto na Constituição e a base de cálculo e capacidade contributiva. Se admitida a cobrança do ISS sobre valor que exceda a prestação do serviço (distribuição), violam-se os critérios constitucionais mencionados.

Portanto, a base de cálculo, nesse caso, é tão-só o valor da distribuição, excluída a receita repassada à EBCT pela prestação do serviço postal.

6.16 LOTÉRICAS

26.01 fato gerador não é o eventual serviço envolvendo a franquia em si (relação franqueadora e franqueada), mas o serviço objeto da franquia, independentemente de quem seja o prestador, inclusive, como diz no seu final, para evitar dúvida, quando por agências franqueadas. (...). Apelação desprovida. (Apelação Cível Nº 70027860576, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 27/05/2009).

No mesmo sentido: DIREITO TRIBUTÁRIO. EBCT OU ECT. "FRANQUIA EMPRESARIAL": EQUIVALE À LOCAÇÃO DE MARCA, NÃO PODENDO SER TRIBUTADA PELO ISS. FRANQUIA DA MARCA "CORREIOS", COM CORRELATA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL (AGENCIAMENTO), MEDIANTE PAGAMENTO DE COMISSÃO: INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE O VALOR DA COMISSÃO RECEBIDA. DECADÊNCIA PARCIAL QUE SE RECONHECE, NO CASO. 1. É inconstitucional a tributação, pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), prevista no subitem 17.08 ("franquia" ou "franchising") da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar federal nº 116/03, da remuneração paga pela cessão dos direitos de uso de determinada marca ou patente disciplinada via Lei nº 8.995/94, por se tratar de legítima "locação" (cessão de uso mediante contraprestação), enquanto não padece de qualquer inconstitucionalidade a tributação, pelo mesmo imposto, dos serviços decorrentes dos contratos de franquia, como os de "representação de qualquer natureza, inclusive comercial", disciplinados via Lei nº 4.886/65, e os de "coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas, courrier e congêneres", serviços esses previstos, respectivamente, nos subitens 26.01 e 10.09 da referida Lista de Serviços. (...). (Apelação Cível Nº 70029600137, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 06/05/2009).

⁴¹⁸ "As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a." (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE n.º 407.099/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, D.J. 06 agosto 2004).

Da mesma forma que o tópico anterior, as agências lotéricas, como propriamente se nomeiam, praticam o agenciamento, de sorte que a base de cálculo não pode exceder o montante referente ao serviço prestado (agenciar).

Portanto, os valores repassados à Caixa Econômica Federal referente aos bilhetes da mega-sena, lotomania, timemanía, etc. (bem como outras espécies de loterias e jogos de azar) não estão incluídos na base de cálculo, tendo em vista o serviço de agenciamento levado a efeito, o que é confirmado pela relação de pertinência entre a base de cálculo e o aspecto material previsto na CF e capacidade contributiva. É importante ressaltar que, uma vez permitida a cobrança sobre a receita bruta (incluído o valor dos bilhetes), certamente a atividade restaria inviabilizada economicamente, o que poderia levar ao confisco. Portanto, a aplicação conjunta dos critérios revela que a base de cálculo é o valor atinente ao agenciamento, nada mais.

Em alguns Municípios, o critério da legalidade é suficiente. Por exemplo, Caxias do Sul-RS⁴¹⁹ e Porto Alegre-RS⁴²⁰ admitem a exclusão do valor dos bilhetes adquiridos, recaindo a tributação tão-só sobre a diferença. Nas demais municipalidades, ainda que não possuam legislação específica, os critérios constitucionais determinam que a base de cálculo siga a mesma lógica.

6.17 PROPAGANDAS E PUBLICIDADE

Quando a atividade é mero agenciamento de publicidade e propaganda, a base de cálculo segue o mesmo raciocínio dos serviços alhures mencionados, de sorte que devem ser excluídos os valores repassados a terceiros que não constituam receita do agenciamento, como já decidiu a respeito o Tribunal de Justiça

⁴¹⁹ Caxias do Sul, Lei Complementar Municipal 12/94: Art. 63. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 5º No caso de casas lotéricas, considera-se o preço do serviço a diferença entre o preço da aquisição dos bilhetes e/ou cupons de aposta e o apurado em sua venda.

⁴²⁰ Porto Alegre, Lei Complementar Municipal 7/73: Art. 20 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º - Considera-se preço do serviço, para os efeitos deste artigo: b) nas casas lotéricas, a diferença entre o preço de aquisição de bilhete e o apurado em sua venda.

do Rio Grande do Sul.⁴²¹ Também não pode constar no montante tributável valores referentes a serviços prestados por terceiros, dada a impossibilidade de múltipla incidência do ISS sobre um mesmo fato.

Vale ressaltar a lição de Geraldo Ataliba, já referida no curso deste trabalho, no sentido de que “a incidência é sobre as comissões (taxa de veiculação) e o preço (taxa de produção), nela não se incluem as demais receitas e entradas das empresas de publicidade que se não constituem em receitas por serviços.”⁴²²

Em alguns Municípios a legalidade é suficiente para solver a questão. Porto Alegre-RS expressamente admite a dedução dos valores referentes a serviços de terceiros.⁴²³ Em outras municipalidades, porém, inexistente lei específica que autorize tal dedução. Nestas situações, não havendo lei específica dos Municípios que excluam as receitas não decorrentes do agenciamento e da veiculação da propaganda, os critérios constitucionais norteiam a forma de aplicação da regra que prevê a base de cálculo como sendo o “preço do serviço,” indicando a exclusão das receitas de terceiros que não digam respeito ao agenciamento ou à veiculação.

⁴²¹ DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. EXERCÍCIO DE 1989. BASE DE CÁLCULO. HONORÁRIOS E COMISSÃO. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço. O imposto a ser recolhido por agência de publicidade e propaganda, relativamente a fato gerador ocorrido no exercício de 1989, deve ter por base de cálculo o preço do serviço, correspondente unicamente ao valor de seus honorários e comissão, excluindo-se as meras entradas, que não constituem receita da prestadora. Exegese do art. 20 da Lei Complementar Municipal nº 07/73, do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 e do art. 156, III, da Constituição Federal. Precedentes do TJRS e STJ. Apelação provida. (Apelação Cível Nº 70013481999, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 26/01/2006).

⁴²² ATALIBA, Geraldo. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. págs. 96/97.

⁴²³ Porto Alegre, Lei Complementar Municipal 7/73: Art. 20 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 1º - Considera-se preço do serviço, para os efeitos deste artigo: e) na prestação de serviços de publicidade e propaganda, o preço total, deduzido o preço dos serviços de produção e arte-finalização contratados junto a terceiros, já tributados pelo imposto.

CONCLUSÕES

1 A Constituição é a norma fundamental que condiciona a validade de outras normas do sistema, daí por que suas normas possuem força vinculativa e precisam, destarte, efetivação como garantia da sua supremacia, sua vontade e sua força normativa.

1.1 A Constituição Brasileira possui conteúdo material e formal. Especialmente no que diz respeito ao direito tributário. A Constituição se caracteriza por disciplinar rígida e quase exaustivamente de forma minuciosa questões que não precisariam constar no seu Texto. Possui amplo conteúdo formal, especialmente em matéria tributária.

1.2 Assim, questão que envolva discussão acerca de possibilidade de tributação implica a necessidade e indispensabilidade de alçar o intérprete e aplicador do direito ao plano da normatividade constitucional. Dessa forma se concede efetividade à Carta Magna, especialmente em matéria tributária, consagrando sua supremacia.

2 Só pode haver exercício da competência tributária pelo legislador ordinário da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios dentro daqueles parâmetros definidos pelas normas previstas no Texto Constitucional.

2.1 Pode-se afirmar que ao definir as hipóteses cuja tributação é autorizada de forma exaustiva, houve uma limitação no exercício da competência em relação àquelas situações não previstas. Em outras palavras, toda a outorga de competência significa simultaneamente uma autorização e, ao mesmo tempo, uma limitação.

3 Da doutrina de Alexy, Dworkin e Ávila se pode concluir que as regras são imediatamente descritivas de comportamentos (permitido, proibido e obrigatório) e geralmente (mas não sempre), se aplicam por subsunção. Os princípios estabelecem fins a serem atingidos e se aplicam precipuamente por meio de ponderação. Os postulados indicam a forma de aplicação de outras normas do sistema jurídico (princípios e/ou regras).

4 As normas que outorgam e limitam as competências tributárias são regras, porque permitem e proíbem a tributação e se aplicam, via de regra, por subsunção.

4.1 Dado o caráter de regra da norma de competência, não é autorizada interpretação por argumentos de necessidade arrecadatória ou econômica dos fatos jurídicos tributários. Em outras palavras, é vedada a ponderação das normas de competência com outras normas que determinam finalidades (princípios), como a solidariedade social, a erradicação da pobreza, etc.

5 A interpretação das regras de competência se dá por meio de duas diretrizes básicas. A primeira é o elemento definidor: quando a própria Constituição fixa uma definição, certamente prevalece a enunciação por ela utilizada, dada sua supremacia. Quando não define, de acordo com os precedentes do Supremo Tribunal Federal (jurisprudência consolidada), prevalecem os elementos linguísticos e semânticos da definição utilizada na legislação infraconstitucional vigente por ocasião da sua promulgação.

6 Quanto ao fato gerador, o Código Tributário Nacional utiliza a mesma expressão para a hipótese abstratamente descrita e para o fato concreto que, numa relação de subsunção, eventualmente nela se enquadra.

6.1 A estrutura da regra jurídica tributária prevê uma hipótese e uma consequência. Daí se concluir que mesmo tendo o Código Tributário Nacional utilizado a mesma expressão para designar a hipótese normativa e o acontecimento que nela se enquadra, há uma significativa diferença entre ambas.

6.2 O que designa o fato gerador é, de fato, sua hipótese, especialmente o seu núcleo, ou aspecto material, ou critério material, ou arquétipo, conforme definições da doutrina.

6.3 Geraldo Ataliba separa a hipótese de incidência do fato imponible havendo, na primeira, aspectos material, espacial, temporal e pessoal e, no segundo, o fato concreto. O mais importante aspecto da hipótese de incidência é o material, que possui importância para a definição do tributo e descreve substancialmente o suporte da hipótese de incidência.

8 Ao definir os aspectos materiais da hipótese de incidência da regra jurídica tributária, a Constituição atribui as competências para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios tributar as situações nela previstas. Em outras palavras, é do Texto Constitucional que se retira o fato gerador (no sentido de aspecto material da hipótese de incidência) de um determinado tributo.

8.1 Por esse raciocínio, pode-se concluir que a base de cálculo (critério que dimensiona o aspecto material) pode ser extraída da Constituição.

8.2 A base de cálculo que reflete o aspecto material confirma a relação lógica entre a Constituição, o fato gerador e a base de incidência. Daí sua importância para identificar tal relação estabelecida constitucionalmente.

9 O ISS é um imposto novo, com aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente prevista "serviços de qualquer natureza," muito diferente do imposto sobre indústria e profissões, que incidia sobre o movimento econômico, ou, em outras palavras, receita bruta.

9.1 O aspecto histórico do imposto indica um importante elemento para fixar a base de cálculo do imposto sobre serviços. Se ele surgiu para soterrar o velho IIP, que incidia sobre a receita bruta, pode-se afirmar que a sua base de cálculo não é a receita bruta. Do contrário, o ISS seria o mesmo tributo que o IIP (soterrado há mais de 40 anos).

10 Sobre o fato gerador do ISS, pode-se dizer que seu aspecto material exige, em primeiro lugar, que haja previsão em lei complementar. A função da lista anexa à LC 116/03 não é exaustivamente definidora, mas excludente: o que nela não constar implica a vedação à tributação pelo ISS. Mas o que nela constar pode ser tributado, desde que se coadune com o conceito constitucional de serviço.

10.1 Da análise da doutrina e da jurisprudência, percebe-se que o sentido da enunciação do aspecto material da hipótese de incidência do ISS, elencado na

Constituição como “serviços de qualquer natureza,” se constitui numa prestação de serviço, entendida esta como uma obrigação precípua de fazer, situação que envolve esforço no desenvolvimento de uma atividade material ou imaterial, ou seja, um ato empreendido por alguém em prol de outrem. A LC 116, ao dispor que o fato gerador é a “prestação,” apenas confirma aquilo que a Constituição já determinou: o objeto da tributação pelo ISS é uma obrigação precípua de fazer, onde predomina *praestare* ou *facere*. Afinal, não há como tributar algo que não envolva prestação. Do contrário, haveria violação não só à legislação complementar que define o fato gerador do imposto, como também à própria CF.

10.2 O ISS tem o seu aspecto material consubstanciado no fato de prestar um serviço. Daí por que a base de incidência se dá sobre a prestação do serviço (e não sobre um contrato, tampouco sobre um ato jurídico), o que leva à conclusão que o imposto não pode incidir de forma múltipla sobre um mesmo fato.

10.3 A atividade sujeita ao tributo é aquela designada como atividade-fim do prestador, sendo esta alvo da incidência tributária e, por isso, determinante para apuração da base de cálculo do imposto. Não é permitido tributar as atividades-meio prestadas a si próprio como elemento integrativo de uma atividade-fim sujeita à tributação.

10.4 Portanto, uma vez prevista em lei complementar, sendo uma obrigação precípua de fazer que se caracterize por um fato que constitua atividade-fim do prestador, está presente o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre serviços. Esta é a definição constitucional do serviço previsto no art. 156, III, da CF, o que é de suma importância para a determinação da base de cálculo. Pode-se afirmar, então, que o conceito de serviço extraído a partir da Constituição Federal define o aspecto material do imposto que ora se tratar e, por sua vez, constitui uma importantíssima diretriz para a definição da base de cálculo do imposto.

11 Considerando a Constituição como ponto de partida para a solução de controvérsias tributárias, mormente porque da efetivação das suas normas se concretiza sua supremacia, a partir dela se extrai os critérios para a apuração da base de cálculo do ISS: legalidade, regra de competência e sua relação de pertinência com a base de incidência (razoabilidade-equivalência), capacidade contributiva e proibição de tributo com efeito de confisco. Daí o tema do trabalho: base de cálculo constitucional do imposto sobre serviços.

11.1 Obter critérios a partir da Constituição é uma forma de efetivá-la, garantir sua vontade e, principalmente, sua supremacia.

11.2 Por se tratar de critérios constitucionais para a fixação da base de cálculo do imposto, a matéria deve ser apreciada pelo Supremo Tribunal Federal. Não se trata de ofensa indireta à Carta, mas sim de questão que implica a guarda da própria Constituição. Nesse ponto a jurisprudência da Corte merece revisão.

12 A construção da relação jurídico-tributária pode ser feita, de um lado, a partir das regras de competência constitucionais que identificam um aspecto material de um fato gerador e, a partir daí, uma base de cálculo. E, por outro lado, a confirmação da higidez dessa relação lógico-jurídica (CF – aspecto material – base de cálculo) deve, então, ser feita a partir desta última, que fornece elementos para identificar de qual aspecto material se trata e, a partir daí, traduzir dados para investigar se tal aspecto está prevista na Constituição.

12.1 Este é o conteúdo do binômio base de cálculo e hipótese de incidência, ou postulado da razoabilidade-equivalência, como refere a doutrina, de sorte que a partir da dimensão do aspecto material extraído da Constituição chega-se satisfatoriamente à base de cálculo do tributo.

12.2 A base de cálculo deve guardar relação estrita com a atividade prestada, sob pena de desvirtuar a relação entre a Constituição e o aspecto material do tributo. Este, pois, é o primeiro critério para apurar a base de cálculo do imposto: análise da regra de competência à luz de sua definição constitucional e a relação de pertinência que deve guardar com a base de incidência. Em outras palavras, respeitar o postulado da razoabilidade-equivalência.

12.3 Com isso se pode afirmar que a base de cálculo do ISS não é a receita bruta auferida pelo prestador, mas sim a receita bruta decorrente da prestação de serviço (eventualmente pode coincidir com a receita bruta, mas isso não pode ser tomado como regra).

13 A legalidade na dimensão normativa de regra fornece um importante critério constitucional para a apuração da base de cálculo do ISS, seja pela fixação de normas de estrutura pela Constituição Federal, seja pela legislação complementar (LC 116/03, Dec.-Lei 406/68 e LC 123/06), seja também pelas leis municipais que instituem o tributo e vinculam os seus agentes administrativos ao exercício do poder arrecadatório.

13.1 Quanto à legalidade, tendo em vista a necessidade de lei complementar para definição da base de cálculo do imposto, as disposições contidas na LC 116/03, Dec.-Lei 406/68 e LC 123/06 vinculam os entes tributantes ao exercício da competência tributária que lhes foi outorgada, de maneira que as municipalidades devem fielmente seguir as balizas nela fixadas, porquanto se trata de normas constitucionalmente autorizadas.

13.2 Se, por um lado, o Município possui autonomia para legislar para fins de instituição de tributos, conforme lhe autoriza o art. 30, III, da Constituição Federal, não poderá pautar sua conduta alheia ao que dispõem as normas veiculadas pelo instrumento legislativo próprio.

13.3 Se uma lei é necessária para autorizar o exercício da competência tributária, possui ela o efeito de, por outro lado, vincular tal exercício, de maneira que as municipalidades, ao instituir os tributos, devem obrigatoriamente cumprir as disposições aprovadas pelo seu órgão legislativo – Câmara Municipal, conforme art. 29, da CF.

13.4 Assim, a base de cálculo, antes de tudo, deverá respeitar as leis municipais. Havendo dedução ou redução prevista em instrumento legislativo competente (lei municipal), esse é o ponto de partida para fixar a base de cálculo do ISS. Além disso, deverá fielmente adequar-se às normas constitucionais das alíneas 'a' e 'd' do art. 146, III, que outorga competência à lei complementar.

13.5 A legalidade deve se adequar ao que dispõe o primeiro critério: relação entre a regra de competência constitucional e a base de incidência. Não pode a lei extravasar este critério. A lei pode, todavia, dispor aquém da regra de competência. Nesse caso, uma vez prevista lei municipal que atribua uma base de cálculo inferior à quantificação da base de incidência (prestação do serviço), prevalece a legalidade, dada a natureza autorizativa (e não obrigatória) da norma que outorga o poder de tributar. Isto porque a competência pode ser exercida até o seu limite, não além dele, mas pode ser efetivada em parte. Se, por exemplo, um determinado Município, por lei, determina apuração de base de cálculo com algumas deduções que integram a prestação do serviço, prevalece, no exercício do poder tributário, a lei municipal em contrapartida à razoabilidade na relação entre a base de incidência e o aspecto material da hipótese constitucional.

14 A capacidade contributiva, como corolário da igualdade, exige que no direito tributário os contribuintes sejam tributados de forma equânime de acordo com suas capacidades de recolher tributos.

14.1 A capacidade contributiva, pois, indica uma finalidade (recolher tributos de acordo com a capacidade). Dessa forma, ela complementa a aplicação da regra de competência e sua relação de pertinência entre o aspecto material e a base de cálculo.

14.2 A subsunção de um evento à uma hipótese de incidência tributária deve levar em consideração a capacidade contributiva, por ter este critério a dimensão normativa de princípio que determina a realização de uma finalidade: tributação com base na capacidade econômica de cada contribuinte.

14.3 A interpretação do que venha a ser o “preço do serviço” (previsto na LC 116/03) deve ser consentânea com a capacidade contributiva, aplicando-a conjuntamente ao critério da razoabilidade entre o aspecto material e a base de incidência do tributo, fornecendo um importante elemento finalístico para construir esta relação de pertinência que parametriza a base de cálculo do imposto.

15 A proibição de tributo com efeito de confisco se aplica ao ISS como um critério para definição da sua base de cálculo. Atua como uma norma de colisão para solucionar a aplicação de princípios em choque, equilibrando o livre exercício da atividade profissional e os fundamentos da república contidos no art. 3º, da CF que justificam as regras que consubstanciam a exação, de forma a evitar uma tributação excessiva a ponto de cercear a atividade econômica de prestação de serviços.

15.2 Na cobrança do ISS, o efeito confiscatório será observado no caso em que a base de cálculo seja determinada de forma a não restar parcela razoável de lucro ao prestador do serviço. Uma vez não restando parcela mínima de ganho na prestação do serviço, pode-se afirmar que o ISS causa o estrangulamento da atividade econômica (confisco).

15.3 O intérprete, ao extrair a norma dos textos previstos no art. 7º da LC 116/03 e demais leis municipais, deve obrigatoriamente orientar-se de maneira que a tributação preserve o núcleo essencial do princípio que assegura o livre exercício da atividade econômica.

15.4 Observada a inviabilização da atividade econômica, a base de cálculo do ISS está desrespeitando o critério constitucional que veda o confisco.

16 A aplicação dos critérios se dá a partir da Constituição. A norma que define a competência constitucional, que possui a dimensão normativa de regra para a tributação sobre os serviços (obrigação de fazer que constitua um fato que representa a atividade-fim do prestador) e a relação com a base de incidência do tributo, que deve ser pautada na razoabilidade, são critérios primordiais e gerais para a definição da base de cálculo do ISS.

16.1 Aliado a este critério, segue a legalidade na sua dimensão normativa de regra, a capacidade contributiva na sua dimensão de princípio e a proibição de tributo com efeito de confisco na sua dimensão de postulado (ou metanorma) que orientam a definição da base de cálculo do imposto sobre serviços e confirmam, quando aplicável, a estrita relação entre a regra de competência e a base de cálculo do tributo.

16.2 Há casos, porém, em que precipuamente a legalidade será aplicada em detrimento dos demais critérios, mormente quando a competência tributária é exercida aquém dos seus limites, porquanto, nesse caso, prevalece o efeito vinculante da lei. Se a lei municipal ou a lei complementar embasada constitucionalmente (alíneas 'a' e 'd' do art. 146, III) determinar a base de cálculo, ainda que menor que a dimensão do aspecto material, a legalidade será o elemento quantitativo da relação jurídico-tributária (conclusão 13.5).

17 A aplicação precípua da legalidade autoriza a tributação pela receita bruta para microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo regime previsto no Simples Nacional. Neste caso, a legalidade na sua dimensão normativa de regra soluciona a questão de forma satisfatória. A lei complementar 123/06, com suporte constitucional (art. 146, III, d), no que merece destaque o fato do regime simplificado de recolhimento ser opcional ao contribuinte (art. 146, parágrafo único, I, da CF), determina que a base de cálculo será a receita bruta (art. 18, da LC 123/06).

18 A aplicação da legalidade autoriza a tributação por meio de base de cálculo fixa para os serviços prestados de forma pessoal e determinadas sociedades, o que não importa em violação da isonomia.

18.1 A tributação por meio de base de cálculo fixa está prevista no Dec.-Lei 406/68, na parte não revogada pela LC 116/03, tendo em vista a ausência de revogação expressa, inexistência de norma incompatível, bem como o elemento volitivo do legislador em manter a regra no ordenamento jurídico.

18.2 Considera-se trabalho pessoal aquele no qual exista a participação do contribuinte na atividade-fim e a aptidão técnica do profissional de forma que o tomador do serviço procure o profissional em detrimento do serviço em si (busca do serviço). Tais parâmetros se complementam e constituem um importante elemento para a definição do serviço pessoal sujeito à base de cálculo fixa na forma do parágrafo 1º do art. 9º do Dec.-lei 406/68.

19 No caso dos serviços de médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos, médicos veterinários, contadores, auditores, guarda-livros, técnicos em contabilidade, agentes da propriedade industrial, advogados, engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos, dentistas, economistas e psicólogos prestados por sociedades (§ 3º do art. 9º do Dec.-Lei 406/68), a legalidade é o critério que define a base de cálculo do ISS, da mesma forma que é considerada a tributação fixa para o trabalho pessoal do contribuinte (§ 1º do mesmo dispositivo).

19.1 Doutrina e jurisprudência divergem na interpretação dos parâmetros de qualificação das sociedades para fins de enquadramento neste tipo de tributação.

19.2 O Supremo Tribunal Federal exige para as sociedades o mesmo requisito do § 1º, do art. 9º, do Dec.-Lei 406/68, ou seja, participação do contribuinte na atividade-fim e a aptidão técnica do profissional de forma que o tomador do serviço procure o profissional em detrimento do serviço em si (busca do serviço). Relaciona os textos legais. Tal parâmetro é há muito decidido pela Corte, tendo sido já admitido pela comunidade jurídica, inclusive incorporado por legislações municipais.

19.3 O Superior Tribunal de Justiça estabelece que a sociedade não pode ser constituída sob a forma de limitada, tampouco ter conotação lucrativa. Tais parâmetros, porém, merecem críticas, porquanto não embasados no texto legal. Trata-se de interpretação além do limite do texto legal e além das próprias legislações municipais. Daí a crítica que se faz a estas restrições além dos limites legais, porquanto importam em violação à segurança jurídica, à divisão dos poderes (art. 2º da CF) e às competências constitucionais para instituir e legislar sobre os tributos municipais (art. 30 da CF). Estas diretrizes jurisprudenciais (responsabilidade patrimonial ilimitada e restrição à forma de distribuição de lucros) merecem revisão.

19.4 Também não prevalecem restrições previstas em leis municipais que não se adequem ao que dispõe o art. 9º, § 1º e 3º, do Dec.-lei 406/68.

19.5 Então, para fins de tributação fixa, as sociedades precisam obedecer ao seguinte: que o serviço seja prestado pessoalmente por sócios habilitados (e que, por isso, sejam reconhecidos individualmente, e não em nome da sociedade) – critério do Supremo Tribunal Federal – e que os prestadores assumam a responsabilidade perante o órgão de classe, como dispõe o texto do § 3º, do Dec.-lei 406/68. Nada mais. O que a lei municipal extrapolar a partir daí será viciada.

20 Não havendo solução pela aplicação precípua da legalidade, os demais critérios fornecem elementos para definir o preço do serviço, ou, em outras palavras, qual a receita decorrente da prestação do serviço.

20.1 A relação entre a base de incidência e o aspecto material previsto na Constituição, a capacidade contributiva e a proibição de tributo com efeito de confisco fornecem elementos para definir a forma de interpretar o art. 7º da LC 116/03, ou seja, para dimensionar o próprio conceito de receita decorrente da prestação do serviço, concretizando, dessa forma, a vontade da Constituição.

20.2 A cobrança de tributo sobre a receita bruta revela que o Município subverte o sistema constitucional tributário, pois cria e cobra um tributo sobre tal rubrica, e não sobre a prestação de serviço, viola a capacidade contributiva e, em muitos casos, utiliza o tributo com efeito de confisco e, pior, resgata o antigo imposto de indústria e profissões que há mais de quarenta anos foi extinto.

20.3 É inviável, pois, cobrar o ISS sobre a receita bruta do prestador de serviço. Somente em determinadas prestações de serviços a receita bruta poderá representar o preço do serviço. Em outras situações, a receita bruta poderá não coincidir com o preço do serviço, e neste caso, certamente se observará uma desvirtuação da base de cálculo do ISS.

21 Os serviços podem ser (a) puros, (b) com emprego de instrumentos, (c) com aplicação de materiais e (d) com emprego de instrumentos aliado à aplicação de materiais. As duas primeiras hipóteses são caracterizados pela preponderância exclusiva da atividade humana. As duas últimas envolvem também fornecimento de materiais como requisito ou condição para a prestação do serviço.

21.1 Os materiais necessários, integrativos e indissociáveis da prestação do serviço devem ter o seu valor incluído na base de cálculo do ISS. A pergunta que deve ser feita para solucionar a questão é a seguinte: haveria serviço sem estes

bens? Se a resposta for no sentido de que sem estes bens o serviço não teria como ser prestado, conclui-se que os materiais são indissociáveis, integram-se ao serviço. E, uma vez fazendo parte dele, estão contidos na base de cálculo do ISS.

21.2 Os materiais, quando elementos indispensáveis e necessários à prestação de serviços, porque são elementos integrativos dela, devem ser incluídos na base de cálculo do ISS. Já os bens sujeitos ao comércio (mercadorias), estão sob o campo de incidência do ICMS. O conflito de competência, na verdade, é de fácil solução a partir das regras constitucionais (art. 155, § 2º, IX, b, art. 146, I e III, a, da CF) nas hipóteses em que a definição dos serviços se adequa à regra de competência.

22 Em se tratando de serviço de engenharia prestado sob a forma de empreitada global, os materiais (esquadrias, telhas, cimento, tijolos, etc.) são bens integrativos e indissociáveis da prestação do serviço-fim, que se concretiza no momento em que a obra é concluída. Indiscutivelmente os bens em questão estão contidos na receita decorrente do *facere* e, portanto, é possível a sua inclusão na base de cálculo do imposto, já que os materiais são consumidos na prestação do serviço.

22.1 A LC 116/03 só permite a dedução “dos materiais previstos nos itens 7.02 e 7.05”, quais sejam: as “mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços,”

22.2 Portanto, inclui-se o valor dos materiais no preço do serviço, na medida em que este é a atividade-fim prevista na regra de competência constitucional e é adequado à capacidade contributiva, proibição de tributo com efeito de confisco e legalidade.

22.3 Todavia, se por hipótese, os materiais são adquiridos pelo próprio consumidor, caso em que ele contrata tão somente a atividade humana, não estão incluídos tais valores na base de cálculo do ISS.

23 Os custos inerentes à prestação do serviço estão contidos na base de cálculo do imposto. Assim, valores relativos a aluguel, pessoal, e valor pago à produtora dos filmes, custo de gerenciamento operacional, despesas e custos integrativos da prestação do serviço arcados pelo prestador, representam receitas decorrentes da atividade, exteriorizam a capacidade contributiva, observam a razoabilidade entre a regra de competência constitucional e a base de cálculo. Por isso, estão incluídos na base de cálculo do ISS. Se admitida tal dedução, estar-se-ia

tributando o lucro operacional, e não a prestação do serviço, o que implicaria em violação da regra de competência constitucional.

24 Há, porém, receitas que não se incluem na base de cálculo do ISS porque não se adequam aos critérios propostos, porquanto denotam que, uma vez inseridos na base de incidência do tributo, haveria subversão da regra de competência constitucional (violação da razoabilidade-equivalência). Conseqüentemente, estar-se-ia tributando valor pelo qual não detém o contribuinte capacidade econômica para recolher tributo (violação à capacidade contributiva) e, eventualmente, violação à norma que veda o confisco por estrangulamento da atividade.

24.1 A razoabilidade-equivalência atua como diretriz na aplicação da regra prevista no art. 7º da LC 116/03, orientada pela capacidade contributiva, que tem como conteúdo finalístico a tributação de acordo com a capacidade econômica, vale dizer, na proporção do serviço prestado, bem como pela vedação ao efeito de confisco que promove o princípio da livre iniciativa e impede o cerceamento da atividade. Considerados estes critérios, pode-se afirmar quando uma receita é decorrente da prestação do serviço e, por isso, sujeita ao ISS, bem como quando ela não é, inexistindo possibilidade, neste caso, de compor a base de cálculo do imposto.

24.2 Os critérios indicam, pois, quais as receitas não decorrentes da prestação do serviço, como aqueles valores que não representam a receita da intermediação, valores já tributados, subempreitadas, gorjetas, indenizações, descontos, enfim, tudo aquilo que não representa ou não integra a prestação do serviço, de forma a indicar o parâmetro necessário para quantificar o valor do fato gerador do tributo.

25 O fato que representa uma obrigação precípua de fazer que constitua uma atividade-fim do prestador do serviço fornece um elemento de grande importância para elencar determinada atividade como intermediação. E, uma vez constatada, o preço do serviço é a receita decorrente da intermediação e/ou agenciamento. E tão-só. O que exceder tal montante não integra a base de cálculo.

25.1 Dessa forma, tributos recolhidos pelo prestador de serviço, cujo contribuinte seja o tomador do serviço, como é o caso da taxa para expedição de CNH e das taxas do INPI recolhidas pelo agenciador, não podem ser incluídos na base de cálculo do ISS, porque tais valores não integram a prestação do serviço,

representando mero reembolso. A base de cálculo, observada a razoabilidade-equivalência com a regra de competência constitucional, deve ser atribuída sobre o agenciamento/intermediação e, conseqüentemente, valores atinentes aos tributos não integram a base de cálculo, porque não são exteriorizadores de capacidade contributiva deste serviço (agenciamento).

26 A proibição de múltipla incidência do ISS sobre um mesmo fato se extrai da regra de competência constitucional que fornece seu aspecto material da hipótese de incidência. Daí por que, por uma questão de terminologia e de enfoque, não seria correto dizer que o ISS é “não-cumulativo” na cadeia circulatória (como são o IPI e o ICMS), mas sim que, por ter como aspecto material um fato, o que é corroborado pela LC 116/03 no seu art. 1º (“prestação de serviços”), a base de incidência é este fato, que mensura o aspecto material da hipótese de incidência, de sorte que sobre o mesmo fato não pode haver tributação múltipla. Os critérios da capacidade contributiva e da proibição de confisco suportam tal conclusão. Afinal, a capacidade econômica do sujeito passivo em recolher tributo resta violada porque é cobrado imposto além da hipótese tributária constitucionalmente autorizada. Eventualmente, este *bis in idem* pode ocasionar o cerceamento da atividade, ou seja, confisco.

26.1 É o caso típico das subempreitadas e dos serviços prestados por terceiros já tributados pelo ISS. Ainda que a LC 116/03 não preveja dedução, tais valores não podem compor a base de cálculo do imposto. A regra de competência constitucional já seria suficiente para solucionar a questão. Não é a falta de previsão de dedução que autoriza tributar tais montantes, mas sim o fato que eles sequer podem ser incluídos na base de incidência.

26.2 Seja pelo enfoque da regra de competência, que exige a tributação sobre o fato de prestar serviço, seja pelo enfoque da vedação de múltipla incidência, ou, ainda, porque o contribuinte dos serviços terceirizados é outro, não cabe, pois, a inclusão de tais valores na base de cálculo do ISS.

26.3 A omissão da LC 116/03 levou o Superior Tribunal de Justiça a uma interpretação rasa, haja vista que tem admitido a inclusão das subempreitadas na base de cálculo do ISS. Neste ponto, a jurisprudência do Tribunal merece revisão.

27 Valores atinentes a indenizações que não digam respeito à prestação do serviço não podem compor a base de cálculo do ISS. Deve, pois, ser excluído da parcela tributável do imposto o valor referente ao reembolso indenizatório por

descumprimento contratual, por não se tratar de prestação de serviço (o que se denota precipuamente pela razoabilidade-equivalência e pela capacidade contributiva).

28 Por não se adequar ao aspecto material da hipótese de incidência, eventual cobrança de ISS sobre as gorjetas não se adequa à razoabilidade-equivalência e à capacidade contributiva. As gorjetas constituem receita dos trabalhadores, porquanto integram sua própria remuneração (art. 457, da CLT) e, por isso, não compõem a base de cálculo do ISS.

29 Os descontos, porque não integram o preço do serviço, e sequer a receita bruta do prestador, estão obviamente fora da base de incidência do ISS. Os critérios da razoabilidade entre a hipótese de incidência e a capacidade contributiva atuam e resolvem a questão de forma satisfatória indicando qual a parametrização da base de cálculo do imposto.

30 Os critérios constitucionais, pois, atuam ora de forma precípua (legalidade) ora de forma conjunta para fins de definição da base de cálculo do ISS, ou seja, interpretação da regra prevista no art. 7º da LC 116/03.

30.1 Com isso se pode definir de forma casuística, mormente a respeito de situações que envolvem controvérsia doutrinária e jurisprudencial, qual, afinal, é a base de cálculo do ISS.

31 Nos serviços de informática, não sendo caso de prestação de serviço pessoal, tampouco sociedade que opte pelo simples nacional (o que segue as regras específicas), a base de cálculo será a receita decorrente da prestação do serviço delimitada pelo valor do trabalho desempenhado pelo prestador, incluídos eventuais materiais empregados, com exceção do item 1.05 “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação,” cuja base de cálculo é zero (em outras palavras: não há incidência do ISS).

32 Nos serviços de pesquisa, ressalvadas as exceções (prestação de serviço pessoal, sociedade que opte pelo simples nacional), a base de cálculo será a receita decorrente da prestação do serviço delimitada pelo valor do trabalho desempenhado pelo prestador, incluídos eventuais materiais empregados (eg. papel, tinta de impressora, material de expediente, etc.) e custos para desenvolvimento da atividade (eg. diária, deslocamento).

33 Nos serviços de locação, a base de cálculo é zero. A relação entre o aspecto material previsto constitucionalmente (fato que represente uma obrigação de

fazer que constitua atividade-fim do prestador) e a hipótese em questão leva à conclusão de que a base de cálculo é zero, haja vista a ausência de serviço. Exceção é a locação de espaço como elemento do serviço de organização de eventos, aí tal montante, porque integrativo do serviço-fim, deve ser incluído na base de cálculo do serviço de organização de eventos.

34 Quanto aos serviços de medicina, odontologia, enfermagem etc., a base de cálculo será a receita decorrente da prestação do serviço delimitada pelo valor do trabalho desempenhado pelo médico, dentista ou enfermeiro, incluídos eventuais materiais empregados (e.g., esparadrapo, gesso, resina, linha de sutura etc.) e custos para desenvolvimento da atividade (salários de auxiliares, aluguel, etc.). Obviamente, eventuais valores referentes à anestesia, instrumentação cirúrgica, protético, ou outros serviços já tributados, seja nas clínicas, seja no que diz respeito aos médicos e dentistas devem obrigatoriamente ser excluídos da base de cálculo destes serviços, dada a vedação da múltipla incidência do imposto.

35 Quanto aos hospitais, pelo mesmo raciocínio, a base de incidência obrigatoriamente deverá excluir o valor repassado aos médicos, instrumentadores, enfermeiros, etc, porque os contribuintes destes serviços são estes últimos, e não o hospital. Não pode ser excluída, porém, a receita decorrente de refeições, medicamentos e diárias, que acessoriamente integram a prestação do serviço-fim e, por este motivo, estão sujeitos ao ISS, e não ao ICMS, conforme súmula 274 do Superior Tribunal de Justiça.

36 Os planos de saúde atuam como intermediários, aproximando o paciente e o serviço de medicina. Por este motivo, a base de cálculo do serviço, considerando sua relação com o aspecto material e, principalmente a vedação ao confisco e à capacidade contributiva, que atuam de forma a orientar o âmbito de aplicação da regra de competência, denotam que a base de cálculo é o custo da intermediação, excluído o valor repassado aos médicos, dentistas, hospitais, clínicas etc. Caso contrário, se cobrado o imposto sobre a receita bruta, haveria desvirtuamento da regra de competência, violação da capacidade contributiva e, provavelmente, confisco (porque seria cerceada a atividade em razão da tributação). Ademais, estar-se-ia ressuscitando o antigo imposto sobre indústria e profissões que incidia sobre o movimento econômico.

37 Os serviços de veterinária seguem a mesma regra dos serviços de medicina: preço do serviço, de forma que os custos e os materiais utilizados na

atividade deverão estar incluídos no preço, observada a regra de competência constitucional e a sua relação com a base de incidência. Os planos de saúde veterinários só admitem tributação pelo valor da intermediação.

38 Quanto ao serviço de hospedagem, a base de cálculo se regula pelo preço do serviço, aí incluído o fornecimento de bebidas e alimentos que estão contidos no preço da diária, tendo em vista que tais elementos compõem o serviço em si como parte acessória da hospedagem. Eventuais serviços-meio ou terceirizados já tributados pelo ISS devem ser excluídos da base de cálculo do serviço-fim, dada a vedação de múltipla incidência sobre uma prestação de serviço (a exemplo das subempreitadas). O valor das gorjetas também deverá ser excluído.

38.1 No item 9.02, “agenciamento de turismo,” a base de cálculo deve refletir tão somente o valor do agenciamento.

39 Quanto aos serviços de estética e cuidados pessoais, eles seguem a mesma lógica dos serviços anteriores. A regra de competência constitucional determina que é o preço do serviço, como regra geral, não se admitindo deduções de materiais utilizados (e.g. *shampoo*, cremes, tintura, esmaltes, cera, etc) e custos para a prestação do serviço (aluguel, telefone, empregados, etc.).

40 No que diz respeito aos serviços de engenharia, a base de cálculo será o valor do serviço prestado, aí incluído o material fornecido pelo prestador (exceto aqueles fabricados pelo fornecedor fora do local da prestação, quando aí haverá incidência do ICMS). A subempreitada deve ser excluída da base de cálculo, haja vista a impossibilidade de múltipla incidência do ISS sobre um mesmo fato. A par disso, o contribuinte do serviço de subempreitada é o subempreiteiro, e não o prestador do serviço de empreitada global.

41 Na intermediação, o exame da regra de competência constitucional, especialmente o aspecto material do fato gerador, revela o parâmetro de incidência, devendo a base de cálculo mensurar tão-somente a intermediação, excluindo as receitas de terceiros, reembolsos, taxas e outros valores que não digam respeito à intermediação.

42 A base de cálculo do *leasing* é o valor do contrato de financiamento que engloba o valor do bem disponibilizado e entregue em razão do serviço prestado, o que se adequa aos critérios definidores da base de incidência do ISS, tendo em vista que tal valor constitui elemento da prestação do serviço. Não se pode imaginar o financiamento sem o bem objeto do serviço prestado. Daí o fato de ser elemento

indissociável da atividade. A capacidade contributiva suporta tal conclusão, porquanto a atividade possui capacidade econômica para o ônus tributário, inexistindo vedação ao confisco, vez que não cerceada a atividade.

43 O serviço registral e notarial tem como base de cálculo o valor integral dos emolumentos, porquanto ele constitui a remuneração do prestador, conforme disposição legal (art. 1º, § 1º, da Lei 10169/2000).

43.1 A ausência de intervenção pessoal na atividade-fim, bem como a inexistência de aptidão técnica, científica ou artística do prestador de serviço, tendo em vista que o consumidor (tomador do serviço) procura o serviço, o tabelionato, e não o tabelião especificamente, denotam ausência de pessoalidade. Portanto, a tributação não se dá na forma da base de cálculo fixa. Logo, é afastada a aplicação do art. 9º, § 1º do Dec.-Lei 406/68.

44 Quanto ao *factoring*, o exame do aspecto material da hipótese de incidência do imposto, no que diz respeito à atividade, revela que o serviço prestado é de assessoria creditícia, o que não inclui o valor do deságio dos títulos (receita decorrente da compra e venda de créditos).

45 Na distribuição de bens de terceiros, mormente aquelas levadas a efeito por empresas franqueadas dos correios, a tributação ocorre exclusivamente sobre a receita decorrente da distribuição, porquanto este é o aspecto material previsto na hipótese de incidência. A base de cálculo, nesse caso, é tão-só o valor da distribuição que representa a remuneração da franqueada, excluída a receita repassada à EBCT pela prestação do serviço postal.

46 Os valores repassados à Caixa Econômica Federal referentes aos bilhetes da mega-sena, lotomania, timemanía, etc. (bem como outras espécies de loterias e jogos de azar) não estão incluídos na base de cálculo, tendo em vista o serviço de agenciamento levado a efeito, o que é confirmado pela relação de pertinência entre a base de cálculo e o aspecto material previsto na CF e capacidade contributiva.

47 Quando a atividade é mero agenciamento de publicidade e propaganda, a base de cálculo segue o mesmo raciocínio dos serviços alhures mencionados, de sorte que devem ser excluídos os valores repassados a terceiros que não constituam receita do agenciamento. Também não podem constar no montante tributável valores referentes a serviços prestados por terceiros, dada a impossibilidade de múltipla incidência do ISS sobre um mesmo fato.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo Discursivo*. Tradução de Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. Fernández Ciudad, S.L. Catalina Suárez, Madrid, 1997.

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de; FILIPPO, Luciano Gomes. O alcance da dedução do valor dos materiais da base de cálculo do ISS adquiridos para aplicação nas obras de construção de rodovias, executadas no município (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.152. São Paulo: Dialética, maio 2008, p.147-155.

ALVES, Anna Emilia Cordelli. Tributos municipais: ISS e deduções da base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, v. 91. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 194-198.

AMARO, Luciano da Silva. ISS: Preço e valor do serviço. *Revista de Direito Tributário*. v. 40. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, abr/jun, 1987, p. 229-234.

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. ISS - Base de cálculo - Dados contábeis - Estratégia de defesa. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003. n.º 87, p. 355-359.

ARZÚA, Heron. ISS - base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*. v. 54. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, out/dez, 1990, p. 207-211.

_____. A Indedutibilidade dos Materiais de Construção Civil da Base de Cálculo do Imposto Municipal Sobre Serviços. *Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*. v. 17, Curitiba: Instituto dos advogados, 1991, p.79-88.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2001.

_____. *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. Vol. I, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza – ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise de Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 122. São Paulo: Dialética, nov 2005, p. 120-131.

_____. O imposto sobre serviços e a lei complementar nº 116/03. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 165-184.

_____. *Sistema Constitucional Tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 42*. São Paulo: Saraiva. 2004.

_____. *Teoria dos Princípios*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 4ª Ed. Rio: Forense, 1968.

BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. São Paulo: Martin Claret, 2003.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS - por não constituir serviço, a garantia de crédito (ou prestação de garantia) não pode ser incluída na base de cálculo (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 162. São Paulo: Dialética, março 2009, p. 76-92.

_____. ISS. Atividade-meio e serviço-fim. (parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 5, São Paulo: Oliveira Rocha, fev 1996, p. 72-97.

_____. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BORGES, José Cassiano. REIS, Maria Lúcia Américo dos. *O ISS ao Alcance de Todos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS (do DL-406 de 1968 a LC-116 de 2003) (à memória de Geraldo Ataliba). TORRES, Heleno Taveira (org). *ISS na Lei Complementar 116 de 2003 e na Constituição*. São Paulo: Manole. 2004, p. 5-51.

_____. Inconstitucionalidade e ilegalidade da Cobrança do ISS Sobre Contratos de Assistência Médico-Hospitalar. *Revista de Direito Tributário*. N. 38. Recife: Ed. Revista dos Tribunais, out/dez 1986, p. 164-177.

BIM, Eduardo Fortunato; A Subsistência do ISS Fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: a Plena Vigência do § 3º do art. 9º do DL 406/68. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 85-98.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base de Calculo do ISS e Importâncias Reembolsadas ao Prestador de Serviços. *Repertório Iob de Jurisprudência*. São Paulo, 1997, p. 525-523.

_____. Empresas prestadoras de serviços de recrutamento de mão de obra temporária e base de calculo do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 5, São Paulo: Oliveira Rocha, fev, 1996, p.13-18.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2ª Ed.. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004.

_____. *ISS – Serviço de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior – Não – Incidência – Exegese do art. 2º, I e seu Parágrafo Único, da Lei Complementar nº 116/03*. Interesse Público – Ano 6, nº 31. Porto Alegre: Notadez Informação Ltda., 2005, p. 129-138.

_____. *ISS. Base de cálculo. Serviços de Construção Civil prestados com o fornecimento de materiais e o concurso de subempreiteiras. Questões conexas. Interesse Público* n. 3, São Paulo: Notadez, 1999., p. 69-94.

_____. *ICMS Comunicação: sua não incidência sobre a denominada Tarifa de Assinatura Básica Mensal – questões Conexas. Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 155, agosto 2008, p. 84-109.

_____. *A Tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.), Curso de Direito Tributário e de Finanças Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 783-805.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

_____. *Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação de Produtos Vegetais. Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 37. São Paulo: Oliveira Rocha, outubro de 1998, p. 118-143.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. *Direito Tributário*. BERNI, Mauricio Batista (org.). Porto Alegre: Síntese, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A Lei Complementar n. 116/2003 e os Profissionais Liberais*. Disponível em <www.sachacalmon.com.br>. Acesso em 20 out 2010.

CORREA, Daniel Beltrão de Rossiter. *A base de calculo do ISS na construção civil. Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Alagoas*. Maceio: Esmal, n. 3, jul/dez, 2003, p. 63-78.

DANILEVICZ, Ígor. *Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC n. 116/2003 em face do Decreto-lei n. 406/68 e as leis complementares relativas ao ICMS*. In TORRES, Heleno Taveira. *Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 253-277.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Proibição de Tributos com efeito de Confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Tradução e notas Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Vol. I. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1971.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4.^a ed., São Paulo: Atlas, 2003.

FILHO, Alexandre da Cunha Ribeiro. *ISS O Imposto Sobre Serviços (da Emenda Constitucional 18/65 até hoje)*. São Paulo: Ed. Expressão e Cultura, 1972.

GIANNINI, A. D. *Instituzioni de Diritto Tributario*. Milano: Dott. A Giuffrè Editore, 1951.

GIARDINO, Cleber. ISS - Competência municipal. *Revista de Direito Tributário*. n.º 32. São Paulo: RT, abr. 1985, p. 217-224.

GIFFHORN, César. *ISS das Sociedades de Profissionais*. Porto Alegre: Rígel, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; Sociedades Profissionais e Tributação Fixa frente à Lei Complementar 116/03. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 36-51.

HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: Contributo para uma Compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã*. Porto Alegre: Fabris, 1995.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998.

_____. A força normativa da Constituição In: HESSE, Konrad. *Temas fundamentais de Direito Constitucional*. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Martires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 123-146.

_____. A interpretação Constitucional In: HESSE, Konrad. *Temas fundamentais de Direito Constitucional*. Textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Martires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 101-122.

HOFFMANN, Susy. A Base de Cálculo do ISS. In TORRES, Heleno Taveria. *Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004, p. 211-229.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 4º ed. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1976.

LARENZ, Karl. *Metodologia de la Ciencia del derecho*. Barcelona: Ariel, 1966.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 1976.

MACHADO, Hugo de Brito. A base de calculo do ISS e as subempreitadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Sao Paulo: Oliveira Rocha, set, 2004. n.108, p. 67-77.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. ISS - Cumulatividade (Parecer). *Revista de Direito Tributário* n. 11/12, São Paulo, jan. 1980, p. 151-168.

_____. Hipótese de imposição do ISS e do ICMS - hospitais devem pagar ISS apenas sobre serviços hospitalares e não sobre medicamentos, refeições e honorários médicos já incididos pelo ISS (parecer). *Revista trimestral de Jurisprudência dos Estados*. Vol 169, São Paulo: Editora Jurid Vellenich, março/abril 1999, p.143-155.

MARTINS. Sérgio Pinto. *Manual do Imposto Sobre Serviços*. 7ª ed., 2006.

MASINA, Gustavo. *ISS Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

MATTOS, Aroldo Gomes de. O Novo Regramento do ISS Efetuado pela LC 116/2003. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 19-35.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS - Aspectos teóricos e práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS*. 2.ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Construção Civil. ISS e ICMS? *Revista de Direito Tributário*. V. 69, São Paulo: Malheiros, 1996, p. 251-258.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946. (Art. 6º a 72)*. Tomo II. Rio de Janeiro: Editor Borsoi. 1960.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O Espírito das Leis. Introdução, Tradução e Notas de Pedro Vieira Mota*. 2ª Ed. Atualizada. São Paulo: Saraiva. 1992.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviço*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

MURILLO, Fernando Aurelio Zilveti Arce. O ISS, a LCF-116 de 2003 e a interpretação econômica. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.104. São Paulo: Oliveira Rocha, maio, 2004, p. 34-46.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto Sobre Serviços. *Revista de Direito Público*. V. 18. São Paulo: Rev. dos tribunais, 1971, p. 354-361.

OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebíades de. *Estado e eficácia dos direitos fundamentais*. *Revista do Direito de Santa Cruz do Sul* n.º 11, Santa Cruz do Sul: Editora da UNISC, janeiro/julho 1999, p. 47-56.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 4. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2008.

_____. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

_____. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

ROCHA, João Luiz Coelho da. O conceito de preço dos serviços e a base de cálculo do ISS. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: Rev. dos tribunais, n. 95, 1994, p. 85-88.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. ISS. Base de cálculo. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Rev. dos tribunais, v.47, 2002, p. 103-117.

SANTOS, Daniela Marcellino dos. Da base de cálculo do ISS incidente sobre serviços notariais e de registro. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N.º 158, São Paulo: Dialética, nov. 2008, p. 13-23.

SARDINI, Gian Paolo Peliciari. A base de cálculo do ISS na prestação de serviços de intermediação de mão de obra. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. v. 44. São Paulo: Rev. dos tribunais, 2002, p. 110-113.

SCAFF, Fernando Facury. A Tributação das Sociedades Uniprofissionais mudou com a Nova Lei Complementar do ISS? In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 99-109.

SILVA, Leonardo Mussi da. A exclusão da subempreitada da base de cálculo do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 100, São Paulo: Dialética, jan 2004, p. 32-38.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. Da possibilidade ou não da incidência de ISS sobre os serviços bancários listados em lei municipal, sem a previsão literal na LC 56/87 (Parecer). *Revista Jurídica Tributária* n.º 8, Porto Alegre: Notadez, jan/mar de 2010, p. 203-221.

_____. Princípios e regras: acerca do conflito normativo e suas aplicações práticas no direito tributário. *Revista de Direito Tributário* n.º 95, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 124-151.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coordenação IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

_____. *O imposto sobre serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais*. São Paulo: Rev. dos tribunais, v. 20, 1972, p. 345-364.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. *A supremacia do Direito no Estado Democrático e Seus Modelos Básicos*. Porto Alegre, Novembro de 2002.

STURTZ, Gabriel. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In DIFINI, Luis Felipe Silveira (coord.) *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 129-147.

_____. Tributação do Comércio eletrônico: Análise da Incidência do ICMS. *Revista de Estudos Tributários* n. 34, nov/dez, 2003, p. 5-26.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Tradução da 18ª ed. alemã de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 2008.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. Porto Alegre: Ed. Atlas, 2007.

VOLKWEISS, Roque Joaquim. *Direito Tributário Nacional*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

Referências Jurisprudenciais

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul *Apelação Cível Nº 70031419443*, Primeira Câmara Cível, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 19/05/2010. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 09 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul *Apelação Cível Nº 70035239094*, Relator. Des. Carlos Roberto Lofego Canibal, julgada em 26/05/2010. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 20 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul *Apelação e Reexame Necessário Nº 70034674259*, Primeira Câmara Cível, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 19/05/2010. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul *Apelação Cível Nº 70030778245*, Primeira Câmara Cível, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 28/07/2010. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 09 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul *Apelação Cível Nº 70029582426*, Primeira Câmara Cível, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 16/12/2009. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 20 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível Nº 70026804500*, Primeira Câmara Cível, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 11/11/2009. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 22 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação e Reexame Necessário Nº 70036217909*, Primeira Câmara Cível, Relator: Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 28/07/2010. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 09 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível Nº 70027860576*, Primeira Câmara Cível, Relator: Irineu Mariani, Julgado em 27/05/2009. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível Nº 70029600137*, Segunda Câmara Cível, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 06/05/2009. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 20 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível Nº 70013481999*, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 26/01/2006. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível Nº 70031706054*, Primeira Câmara Cível, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em 28/07/2010. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 09 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível Nº 70035385756*, Primeira Câmara Cível, Redator para o acórdão: Des. Irineu Mariani, Julgado em 28/07/2010. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível Nº 70036662062*, Vigésima Primeira Câmara Cível, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 09/06/2010. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 20 out 2010.

BRASIL, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível Nº 70018729467*, Primeira Câmara Cível, Relator: Henrique Osvaldo Poeta Roenick, Julgado em 16/05/2007. <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma, *Re AGR 634.934-2/RS*, Agravante: MPM Lintas Comunicações Ltda., Agravado: Município de Porto Alegre, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 23 junho 2009. Pub DJE em 14 agosto 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal: *RE 390.840-5/MG*, Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda., Recorrido: União, Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 15 ago 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 71758/Guanabara*, Tribunal Pleno, Recorrente: Banco Central do Brasil, Recorrido: Companhia de Cimento Postland Barroso, Rel. Min. Carlos Thompson Flores, DJ 29 agosto 1973. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 166772-9/RS*, Tribunal Pleno, Recorrente: Abastecedora Tonolli Ltda. e Outros, Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 12 maio 1994, Pub DJ 16 dez 1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

Brasil, Supremo Tribunal Federal, *RE 116.121-3/SP*, Sessão Plenária, Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda., Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ. 25 maio 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 09 out 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 203.075-9/DF*, Tribunal Pleno, Recorrente: Distrito Federal, Recorrido, Mario Trampetti, Voto Min. Maurício Corrêa, DJ 29 out 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 573.675/SC*, Recorrente: Ministério Público de Santa Catarina, Recorrido: Município de São Jose, D.J. 24 abril 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 547.245/SC*, Tribunal Pleno, Recorrente: Município de Itajaí, Recorrido, Banco Fiat S/A, Rel. Min. Eros Grau, DJ 05 março 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 09 out 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE nº 18.331/SP*, 2ª Turma, Rel. Min. Orosimbo Nonato, Recorrente: Marques & Viegas, Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos, D.J. 21 setembro de 1951. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 mar 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *ADI 447-6/DF*, Tribunal Pleno, Requerente: Partido Socialista Brasileiro – PSB, Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional, Rel. Min. Octavio Gallotti, D.J. 05 março 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 09 out 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *ADI 2.010-2/DF*, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil., Requerido: Presidente da República, D.J. 12 abril 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *ADI 551-1/RJ*, Tribunal Pleno, Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro, Requerido: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, D.J. 14 fevereiro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *ADI 453-1, STF*, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, Requerente: Confederação Nacional das Profissões Liberais, Requerido: Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Congresso Nacional e Presidente da República, D.J. 16 março 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 75.952/SP*, 2ª Turma, Recorrente: Realtur – Cartão Especial e Turismo S/A, Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo, Relator Min. Carlos Thompson Flores, Aud. De Publ. De 19 dezembro 1973. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 361.829-6/RJ*, 2ª Turma, Recorrente: Ação S/A Corretora de Valores e Câmbio e Outro, Recorrido: Município do Rio de Janeiro, Relator Min. Carlos Velloso, D.J. 24 fevereiro 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Agravo Regimental no RE 571.241/RN*, STF, 2ª Turma, rel. Min. Joaquim Barbosa. D.J. 04 junho 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 set 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE nº 153771-0/MG*, Plenário, Rel. Min. Moreira Alves, Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo, Recorrido: Município de Belo

Horizonte, D.J. 05 setembro 1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 mar 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *ADI 3.089-2/DF*, Tribunal Pleno, Rel. Originário Min. Carlos Britto e Rel. para o acórdão Min. Joaquim Barbosa, Requerente: Associação dos Notários e Registradores do Brasil – ANOREG, Requerido: Presidente da República. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE 95.584-4/SP*, 2ª Turma, Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo, Recorridos: Sindicato das Empresas de Artes Fotográficas do Estado de São Paulo e Outro, Relator Min. Décio Miranda, D.J. 01 junho 1984. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *RE 112.040/RJ*, 2ª Turma, Recorrente: Rio Palace Hotéis e Turismo S/A, Recorrido: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro, Rel. Min. Francisco Rezek. D.J. 02 dezembro 1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 abr 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n.º 112.923*, Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo, Recorrido: Empresa Cinematográfica Haway Ltda, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 15 maio 1987. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE n.º 225.602-8/CE*, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, Recorrente: União Federal, Recorrida: Destilaria Baía Formosa S/A, DJ 06 abril 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *RE n.º 407.099/RS*, 2ª Turma, Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, Recorrido: Município de São Borja, Rel. Min. Carlos Velloso, D.J. 06 agosto 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios no Agravo de Instrumento n.º 855.164/SC*, Primeira Turma, rel. Min. José Delgado, DJ 23 agosto 2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 abr 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, *REsp 885.530/RJ*, Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos Ltda., Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12 agosto 2008. Pub DJ em 28 agosto 2008. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, *REsp 926.339/SP*, Recorrente: Embu/SA Engenharia e Comércio, Recorrido: Município de Santo André. Rel. Mina. Eliana Calmon, julgado em 03 maio 2007, Pub. DJ em 11 maio 2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, *REsp 1.139.610/SC*, Recorrente: Empresa de Cinemas Arco Íris Ltda., Recorrido: Município de Balneário Camboriú. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 23 fevereiro 2010. Pub DJ em 04 março 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, *REsp 259.339/SP*, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Warner Bross South. Rel. Min. Humberto Gomes DE Barros, julgado em 12 setembro 2000. Pub DJ em 02 outubro 2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, *REsp 839.953/SP*, Recorrente: Município de Santo André, Recorrido: Indústrias Villares S/A. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 04 fevereiro 2010. Pub DJ em 18 fevereiro 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, *REsp 1.080.161/SP*, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Rohde e Liesenfeld do Brasil Transportes Internacionais Ltda., Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 02 abril 2009. Pub DJ em 29 abril 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 mar 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, *REsp 288.968/MG*, Recorrente: Município de Belo Horizonte, Recorrido: Miraglia Neiva Advogados, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, julgado em 10 junho 2003. Pub DJ em 01 setembro 2003. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp. 979.435/MS*, STJ, 1ª Turma, Recorrente: Gerle Trabalho Temporário S/A, Recorrido: Município de Campo Grande, Voto do Rel. Min. José Delgado. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp 1.837/SP*, 2º Turma, Recorrente: Banco Bamerindus do Brasil S/A e Outros, Recorrido: Prefeitura Municipal de Campinas, Relator Min. Vicente Cernicchiaro, Pub. D.J. 10 setembro 1990. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 02 mar 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp 658.626/MG*, Recorrente: Município de Belho Horizonte, Recorrido: Planetarium Ltda., Rel. Ministra DENISE ARRUDA, 1ª Turma, julgado em 02/09/2008, DJe 22/09/2008 Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 09 out 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp 1.138.205/PR*, STJ, 1ª Seção, Recorrente: Município de Londrina, Recorrido: Admita Recursos Humanos Ltda., Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 01 fevereiro 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp 788.594/MG*, 1ª Turma, Recorrente: Município de Varginha, Recorrido: Diretriz Informática Ltda., Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp. 976. 605/SP*, 2ª Turma, Recorrente: Constroeste Indústria e Comércio Ltda., Recorrido: Município de Araraquara, Rel. Mina. Eliana Calmon, D.J. 02 abril 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp. 1.088.853-MG*, 2ª Turma, Recorrente: Município de Belo Horizonte, Recorrido: Rodopass Transporte Coletivo de Passageiros Ltda., Rel. Min. Herman Benjamin, D.J. 20 abril 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *Resp. 224813/SP*, 1ª Turma, Recorrente: Município de São Paulo, Recorrido: Locatruck Locadora de Equipamentos S/C Ltda., Rel. Min. José Delgado, D.J. 28 fevereiro 2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 02 set 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp 776.152/PE*, 1ª Turma, Recorrente: Município de Recife, Recorrido: Hotéis do Recife Ltda., Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 15 março 2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 05 set 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp. 988.566/RS*, 1ª Turma, Recorrente: BT Factoring Ltda. Recorrido: Município de Lajeado, Rel. Min. José Delgado, D.J. 21 maio 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp. 12.468-0/SP*, 2ª Turma, Recorrente: Yamashita – Sistema de Custo S/C Ltda., Recorrido: Município de São Bernardo do Campo, Rel. Min. Américo Luz, D.J. 08 agosto de 1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 11 ago 2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *AgREg no Resp n.º 953.840/RJ*, 1ª Turma, Agravante: Município do Rio de Janeiro, Agravado: Concentro Marcas Ltda., Recorrente: Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 14 setembro 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 17 ago 2010.

Referências legislativas

ALEMANHA. *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*. Disponível em <www.bundestag.de> Acesso em 11 jan 2011.

BRASIL. CAXIAS DO SUL. *Lei Complementar Municipal n.º 12/1994*. Disponível em <www.caxias.rs.gov.br>. Acesso em 09 jun 2010.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 11 ago 2010.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 11 ago 2010.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1946*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 11 ago 2010.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 jun 2010.

BRASIL. *Decreto 3000/1999*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 29 ago 2010.

BRASIL. *Decreto-Lei n.º 4657/1942*. Lei de Introdução ao Código Civil. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 30 ago 2010.

BRASIL. *Decreto-Lei n.º 5452/1943*. Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 28 ago 2010.

BRASIL. *Decreto-Lei 406/1968*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 09 ago 2010.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 87/1996*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 19 ago 2010.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 95/1998*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 116/2003*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 11 jun 2010.

BRASIL. *Lei Complementar n.º 123/2006*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 08 ago 2010.

BRASIL. *Lei n.º 1411/1951*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 08 set 2010.

BRASIL. *Lei n.º 5194/1966*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 08 set 2010.

BRASIL. *Lei n.º 5172/1966*. *Código Tributário Nacional*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 08 jun 2010.

BRASIL. *Lei n.º 8935/94*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 17 ago 2010.

BRASIL. *Lei n.º 8906/94*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 08 set 2010.

BRASIL. *Lei n.º 10.169/2000*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 08 ago 2010.

BRASIL. *Lei n.º 10.406/2002*. *Código Civil*. Disponível em <www.planalto.gov.br>. Acesso em 20 ago 2010.

BRASIL. PORTO ALEGRE, *Lei Complementar Municipal n.º 7/1973*. Disponível em <www.portoalegre.rs.gov.br>. Acesso em 09 jun 2010.

BRASIL. RIO DE JANEIRO, *Lei Municipal n.º 691/1984*. Disponível em <www.jusbrasil.com.br>. Acesso em 09 jun 2010.

BRASIL. SÃO PAULO, *Lei Municipal n.º 6989/1966*. Disponível em <www.prefeitura.sp.gov.br>. Acesso em 29 ago 2010.

ESPAÑA. *Constitución Española*. Disponível em <www.congreso.es/consti>. Acesso em 10 jan 2011.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *The Constitution of the United States*. Disponível em <www.senate.gov>. Acesso em 11 jan 2011.

ITÁLIA. *Costituzione della Repubblica Italiana*. Disponível em <www.senato.it>. Acesso em 10 jan 2011.