

Núcleo do fato gerador e base de cálculo do ISSQN

Ricardo Almeida Ribeiro da Silva*

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar o núcleo do fato gerador e a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, levando-se em conta a existência de muitas hipóteses de incidência dentro de um único imposto, demonstrada com o desdobramento dos "serviços de qualquer natureza" nos múltiplos itens das listas de serviços trazidas por diversos diplomas legais ao longo dos anos. Para tal análise, discute-se os conceitos de resultado da prestação, circulação dos serviços, indissociabilidade, autonomia fática e jurídica das prestações. Para a análise da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza, considerou-se o conceito de "preço do serviço", passando pela discussão de possibilidade de tributação fixa, redução da base de cálculo ou do *quantum* do tributo devido, para concluir que apenas a lei municipal pode instituir benefícios fiscais atinentes à redução da base de cálculo do ISSQN, até que Lei Complementar Nacional Tributária estabeleça critérios gerais para a concessão de incentivos fiscais.

Palavras-chave: Tributário. ISSQN. Imposto sobre serviços. Base de cálculo. Fato gerador.

Introdução

Apesar da longevidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza, introduzido no sistema tributário brasileiro pela "Reforma de 1965", ainda não se logrou fixar conceitos estáveis para os aspectos nucleares do seu fato gerador.

A dificuldade pode ser atribuída à existência de muitas hipóteses de incidência dentro de um único imposto, evidenciada com o desdobramento dos "serviços de qualquer natureza" em múltiplos itens nas tabelas trazidas pelos Decretos-Lei 406/68 e 834/69, e mais amplamente pelas Leis Complementares 56/87 e 116/2003.

De fato, o crescimento das "tabelas" revelou o desenvolvimento do setor de serviços na economia brasileira a partir dos anos 80.

Por outro lado, inúmeras atividades cujo conteúdo contempla prestações complexas e conjuntas – reunindo serviços diversos ou serviços e bens tangíveis – in-

* Procurador do Município do Rio de Janeiro. Consultor Jurídico da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF. Mestre em Direito Público pela UERJ.

serem-se no campo de incidência do ISSQN. Estas prestações congregam, também, elementos-meio, prestações-meio ou fases da prestação, que podem ser confundidos com serviços, em razão de sua realização diferida no tempo e no espaço, o que exige a identificação da integridade ou do fracionamento jurídico da atividade como um todo para se definir qual serviço é tributável à luz da lei.

Entretanto, já é hora de se fixar com clareza e segurança razoáveis os elementos axiais do imposto sobre serviços de qualquer natureza, proporcionando segurança jurídica para os Fiscos municipais e respectivos contribuintes.

Com efeito, a Lei Complementar 116/03 teve a virtude de superar, ao menos por hora, a questão da tipicidade dos serviços, detalhando de forma heurística suas hipóteses. Entretanto, questões como o local da ocorrência do fato gerador e alguns de seus corolários – o tema do estabelecimento prestador e o do local da entrega da prestação, o domicílio tributário, a (extra)territorialidade da legislação e da fiscalização¹ – ainda dependem de fixação da interpretação constitucional. Contudo, os temas mais importantes para o futuro próximo do ISSQN no sistema tributário nacional dizem respeito à definição do aspecto material do seu fato gerador e da respectiva base de cálculo, o que irá se enfrentar adiante.

1 A definição do núcleo do fato gerador do ISSQN: o cumprimento do negócio jurídico de prestar serviço. Conceito de Resultado da Prestação

Na Carta vigente, o inciso III, do art. 156, atribui competência aos municípios para a tributação de “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

A amplitude de sentido da norma constitucional estimulou, nos últimos anos, uma ampla gama de interpretações doutrinárias e jurisprudenciais acerca dos limites da incidência deste imposto, numa disputa para delimitar o arcabouço possível de sua matriz constitucional.

Com relação ao núcleo do fato gerador do ISSQN, alguns entendem que a sua realização consiste na execução (direta ou exclusiva) do serviço, ou seja, na prática de atos materiais relativos ao serviço contratado, e não a realização eficaz do objeto do negócio jurídico que disciplina a prestação do serviço. Há quem diga que, agora, a Lei Complementar 116/03 veio a fixar exatamente isto, no § 1º do seu art. 1º, ao dizer que “o imposto tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da lista anexa”.

¹ Estes temas são igualmente problemáticos e atuais na legislação europeia sobre serviços, valendo destacar a última Diretiva (2008/8/CE – em vigor a partir de 2010) que tentou aprimorar a questão do local da ocorrência do fato gerador, tornando mais eficiente a fiscalização e o cumprimento de obrigações pelos contribuintes do IVA-serviços, estabelecendo regimes tributários diferenciados para boa parte dos serviços prestados na modalidade comercial B2B (*business to business*), em relação aos B2C (*business to consumer*).

Entretanto, a matéria exige uma análise mais profunda, à luz da Constituição e da legislação infra-constitucional histórica e atual, para que se possa chegar a alguma conclusão.

Inicialmente, cumpre dizer que a doutrina brasileira tem sido equívoca sobre o núcleo do fato gerador do ISSQN, pois vem adotando, na definição de *prestação de serviço*, conceitos que se opõem mutuamente na classificação tradicional dos aspectos materiais típicos dos fatos geradores tributários.

Estas definições doutrinárias em geral confundem, na conceituação do fato gerador do ISSQN, a “prestação do serviço” e o “negócio jurídico” que obriga as partes.

Cite-se, no primeiro sentido, a posição de Aires F. Barreto: “Em resumo, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”.²

Em sentido semelhante, há quem pretenda reduzir o aspecto material do fato gerador do ISSQN à realização de um esforço humano ou a um fazer material e concreto (conduta), como se colhe de outra passagem da doutrina: “Eis o conteúdo semântico da palavra ‘serviço’ a contemplar, inexoravelmente, apenas o valor do esforço humano como grandeza possível de mensuração para fins de compor a base de cálculo do ISS”.³

Em sentido contrário, cumpre assinalar a manifestação de José Eduardo Soares de Melo:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, *compreendendo um negócio (jurídico)* pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados de direito privado.⁴

E, também, a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Para o ISS interessa a prestação de serviços como circulação econômica, decorrente da venda ou oferecimento à venda. Quem presta serviços sem vendê-los não realiza serviço econômico, mas simples serviço natural. Serviço econômico, objeto do ISS, será esse mesmo serviço quando apresentado à venda, uma vez que o valor do mesmo não se fixa no bem imaterial (valor é relação qualidade extrínseca do bem). O fato gerador da obrigação tributária representa uma negociação de caráter onerosa, isto é, retribuída mediante preço.⁵

² BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 243.

³ MOUSSALLEM, Tarek Moysés; CAMPOS JR., Ricardo Álvares da Silva. A base de cálculo do ISS: o preço do serviço. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Imposto sobre Serviços – ISS na lei complementar e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004. p. 238.

⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 33.

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 120.

Afinal, qual é o núcleo do fato gerador? A execução material e direta dos serviços – esforço humano, intelectual ou físico – ou o cumprimento da obrigação vinculada ao negócio jurídico que disciplina a prestação do serviço?

Sáinz de Bujanda classificou em cinco grupos genéricos os substratos materiais assumidos tipologicamente pelas normas que definem fatos geradores tributários. Seriam eles:⁶

1. um acontecimento material ou um fenômeno de consistência econômica, descrito pelas normas tributárias e transformados, conseqüentemente, em figuras jurídicas dotadas de um tratamento determinado pelo ordenamento jurídico;
2. um ato ou negócio jurídico, tipificado pelo Direito privado ou por outro setor do ordenamento positivado e transformado em “fato” imponível por obra da lei tributária;
3. o estado, situação de uma pessoa;
4. a atividade de uma pessoa não compreendida dentro do marco de uma atividade especificamente jurídica; e
5. a mera titularidade de certo tipo de direitos sobre bens ou coisas, sem que a ela se adicione ato jurídico algum do titular.

Diante da classificação desenhada pelo ilustre professor de Madrid, há que se definir se o fato gerador do imposto municipal incidente sobre os serviços de qualquer natureza se situa na categoria 1, 2 ou na de número 4.

Importa observar, neste passo, que além dos aspectos decorrentes da Constituição e da Lei Complementar ressaltados, deve-se atentar também ao que enuncia o art. 114 do Código Tributário Nacional, quando diz: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Afinal, que situação é essa, apta e suficiente a deflagrar a incidência concreta da norma tributária do ISSQN, diante de cada uma das hipóteses alcançadas pela norma constitucional e pelas respectivas leis municipais impositivas?

Nesta busca, afigura-se imperativa a análise de algumas hipóteses detalhadas pela legislação de regência para se buscar a identidade tipológica do núcleo material em foco.

Um dos exemplos mais esclarecedores para esta finalidade são os chamados serviços de construção civil, ou similares, pois congregam na sua prestação bens tangíveis e intangíveis, alguns englobados na prestação tributável pelo ISSQN, outros não.

Note-se que no caso dos referidos, a lei os identifica como sendo a “*execução por administração, empreitada ou subempreitada*, de obras de construção, etc.”, deixando claro que a tributação recai sobre o cumprimento de obrigações relacionadas a essas três formas de contratação para a execução dos serviços, ainda que não fique restrita às mesmas.

⁶ BUJANDA, Fernando Sáinz de. Análisis jurídico del hecho imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, n. 60, p. 846, 1965.

A incidência do ISS sobre as atividades do setor de construção civil tem sempre por base material um negócio jurídico-econômico referido à execução de serviços de obra ou similares, podendo valer-se, v.g., de contratos de empreitada, subempreitada ou execução por administração, bem como de outros contratos mistos, complexos, atípicos ou inominados, que disciplinem serviços tipificados pela lei impositiva.

A incidência ocorrerá com o cumprimento do referido contrato, com a entrega do resultado contratado.

No caso dos serviços notariais (item 21 da atual lista de serviços – LC 116/03) verifica-se também a existência de negócio jurídico-administrativo na relação quase contratual entre o poder público e o delegatário, ainda que seja *sui generis* a posição deste frente ao poder delegante. Esta relação é remunerada de acordo com a demanda dos usuários pelo serviço – parcela dos valores retidos no caixa ou repassados pelo Poder Delegante ao notário – mas os valores pagos têm natureza inequívoca de preço público, não se confundindo com qualquer relação estipendial ou mero cumprimento (remunerado ou indenizado) de dever legal.⁷

Seja como for, o serviço só gera o fato gerador quando há a efetiva prestação do serviço, incluída aí a aposição de selo oficial, emissão de fotocópias ou de documentos impressos.

Outro exemplo diverso, que poderia fazer supor exceção à lógica destes dois primeiros exemplos, pode ser nas atividades de *Pesquisa e Desenvolvimento* previstas no item 2 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03. Estas atividades poderiam ser entendidas como simples atividades econômicas juridicizadas apenas pela norma de incidência tributária, sem ter previsão – ainda que dispositiva – na legislação de direito privado.

Inobstante, as relações entre a pessoa pesquisadora e a que demanda tal serviço, sempre tem traço contratual. Portanto, estas relações não fogem à existência de uma relação contratual genérica, ainda que o “contrato de pesquisa” não seja típico ou mesmo nominado no âmbito do direito privado.

A Lei Complementar 116/03 ilumina a questão de modo decisivo quando disciplina a incidência do ISSQN nos serviços destinados ou oriundos do exterior, apontando para a verificação do *resultado* da prestação como o elemento apto e suficiente a deflagrar a incidência deste imposto.

Neste aspecto, é imprescindível a leitura do parágrafo 1º do art. 1º e o inciso I do art. 2º da Lei Complementar 116/03:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

⁷ O que enfrentamos em artigo próprio (http://200.141.78.79/dlstatic/10112/151613/DLFE-4381.pdf/20040405A_incidencia_do_ISSQN_sobre_servicos_notariais.pdf) e foi objeto de decisão do STF na ADI 3089.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço *proveniente do exterior* do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

[...]

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os *serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique*, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

As normas são claras e funcionam como duas faces de uma mesma moeda: o *resultado* é não só suficiente, mas fato próprio à incidência do imposto, ainda que os serviços tenham sido prestados a partir do exterior, sem qualquer “esforço ou conduta humana” do prestador no território brasileiro. Da mesma forma, mesmo que sejam desenvolvidas inteiramente no Brasil as atividades inerentes à prestação do serviço destinado ao exterior não serão oneradas, caso o resultado peculiar ao contrato celebrado (tendo como objeto a prestação do serviço) seja integralmente produzidos no exterior. Do contrário, se houver algum resultado autônomo, produzido no território nacional, sobre este incidirá o ISSQN.⁸

Diante destes exemplos diversos, pode-se entender que a vinculação da prestação do serviço ao resultado do contrato é verificada em todos os demais serviços de qualquer natureza abrangidos pela norma constitucional vigente. Assim, seria possível afirmar que o núcleo do fato gerador do ISSQN situa-se, sempre, na categoria 2 da classificação citada de Sainz de Bujanda, com só ocorrer com os tributos sobre consumo.⁹

Neste sentido, a lição de Ricardo Lobo Torres:

[...] o fato gerador causal ou concreto (que se contrapõe ao formal) expressa circunstância de conteúdo econômico e de significação jurídica. Não se trata de mero causalismo econômico, mas de consideração jurídico-econômica, pois que os dois aspectos são inseparáveis. A tendência dos sistemas tributários que atingem alto grau de racionalidade é de vincular cada fato gerador a um conteúdo jurídico-econômico específico. O IR, o ICMS, o IPI, o ISS e alguns outros tributos brasileiros, consideram-se causais, pois intimamente ligados à capacidade contributiva do cidadão.¹⁰

Na prestação de serviços, o substrato econômico tributável é sempre dependente da existência de um negócio jurídico que disciplina o serviço a ser prestado, o qual muitas vezes sequer é formalizado em contrato ou tem suas obrigações

⁸ Este tema será abordado no próximo item, que trata das atividades-meio e fim, fases ou elementos intermediários da prestação e autonomia de serviços e outras prestações, produções ou operações mercantis.

⁹ Confira-se, a propósito, excerto da obra de Paulo Caliendo: “A tributação sobre o consumo tem por base a imposição sobre os gastos dos consumidores. Existem praticamente duas formas de assim proceder: ou a tributação no momento do consumo final (vendas), ou a tributação durante todo o ciclo econômico que leva até o consumo.” (*Direito Tributário e análise econômica*. Porto Alegre: Campus Jurídico, 2009. p. 322.)

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 248.

clausuladas.¹¹ Não se trata de um imposto sobre a simples formalização do contrato, o que seria um imposto meramente formal, como são os impostos sobre registros ou o antigo “imposto do selo”. No caso da prestação de serviços, esta não pode estar dissociada de um objeto jurídico-econômico, isto é, da obrigação (onerosa) de prestar um serviço.

O fato gerador do ISSQN não é a realização de atos materiais pelo executor do serviço. Não há que se confundir a definição de serviço tributável como sendo a sua execução, que é mero ato material. O aspecto objetivo do fato gerador é o resultado, o cumprimento da obrigação pelo prestador, ainda que se valendo de pessoas ou de recursos estranhos ao seu âmbito patrimonial ou individual.

O que qualifica a execução é a existência de um negócio jurídico que assegure (obrigue a) a prestação dos serviços, fixando suas características principais, com destaque para sua onerosidade. Do contrário, haveria a ocorrência do fato gerador nas hipóteses de serviços prestados para si próprio (ex. obras realizadas em estabelecimento da própria empresa de construção civil com pessoal e recursos próprios), em que há, evidentemente, esforço ou conduta humana, passíveis, em tese, de valoração econômica.

Destarte, o núcleo do fato gerador do ISSQN não se resume à simples atividade material ou imaterial do ser humano. Engloba sempre todas as atividades ou elementos ancilares ou mediatas ao cumprimento do objeto do contrato, as quais se congregam como o cumprimento do contrato, como a realização da prestação do serviço. Este o núcleo do fato gerador do serviço.

2 Ainda o núcleo do fato gerador do ISSQN. A “circulação dos serviços”. Indissociabilidade e autonomia fática e jurídica das prestações. Circulação conjunta com outros serviços e bens tangíveis. Atividades-meio e atividades-fim. Serviços simples, compostos, complexos e mistos. Solução constitucional e legal: os critérios da Constituição, da Lei Complementar Tributária e o recurso subsidiário aos conceitos de direito privado

Diante da natureza dos serviços em foco¹², que compreendem no seu campo jurídico-econômico os meios (recursos e atividades) necessários à consecução satisfatória da obrigação avençada com o tomador, poderia lobrigar temor o fato de

¹¹ Frise-se, aqui, que o negócio jurídico firmado no âmbito privado não é, necessariamente, um contrato disciplinado de forma expressa pelo ordenamento jurídico de direito privado. Pode-se estar diante de um contrato atípico, inominado, misto ou complexo, o qual contenha negócio(s) jurídico(s) disciplinado apenas pelas normas gerais do direito privado e pelas cláusulas concretas livremente dispostas pelas partes, mas que se sujeitam à tributação do ISSQN, por tipificação da norma de incidência tributária. Do contrário, os efeitos das normas tributárias estariam sempre dependentes das normas de direito privado – de igual ou inferior dignidade normativa –, mesmo quando a Constituição ou a lei tributária definisse o ato ou negócio jurídico em sentido diverso.

¹² Relativos, por exemplo, a obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação,

que a prestação de um benefício imaterial circula (é entregue) conjuntamente com materiais ou é precedida de outras atividades tributadas pelo ISSQN ou por outros impostos sobre consumo.

Duas questões surgem a partir daí: a primeira, em relação à autonomia das obrigações relativas às atividades e fornecimentos. A segunda, em relação ao eventual conflito de competência entre o ISSQN, o ICMS e o IPI.

A questão da autonomia das atividades ou fornecimentos diz respeito à existência de obrigações que guardam, entre si, dissociação fática ou jurídica. Quando não for possível essa dissociação, o fato jurígeno estará sempre sujeito a apenas um dos impostos sobre a circulação.¹³

Ao contrário, quando houver dissociação das prestações pela lei tributária ou, na sua ausência, pelas próprias regras de direito privado, então teremos a possibilidade de tributação separada das mesmas, podendo estar cada uma sujeita ao mesmo imposto (v.g. dois serviços sujeitos ao ISSQN) ou a espécies impositivas diversas (v.g. uma atividade sujeita ao IPI e outra sujeita ao ISSQN).

Os casos de indissociabilidade fática são, basicamente, aqueles relativos aos serviços simples (ou puros – na dicção de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto). Cite-se, como exemplo, a anamnese (entrevista e exame do paciente) na consulta médica, sem o emprego de “bens de capital” ou de “materiais”.¹⁴

As outras hipóteses (dissociação jurídica) pressupõem a possibilidade de dissociação fática e são balizadas genericamente pela Constituição, pela Lei Complementar e, subsidiariamente, pelas normas de direito privado, cujas normas estabelecem contornos jurídicos próprios para cada uma das relações, confirmando sua integridade absoluta ou relativa, dependendo da prestação concreta.

Ao lado dos serviços puros (ou simples, como preferimos) estas hipóteses faticamente dissociáveis foram classificadas por Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto como serviços: (ii) prestados com o emprego de máquinas, veículos, instrumentos e equipamentos; (iii) prestados com aplicações de materiais; (iv) prestados com emprego de instrumentos e aplicação de materiais.

Em resumo, seriam serviços que preferimos classificar como simples (i), complexos (ii), compostos (iii) ou mistos (iv).

Seja como for, a disciplina constitucional ou legal dos serviços complexos, compostos ou mistos – isto é, que não são simples – visa a dar segurança jurídica aos fiscos e aos contribuintes, bem como evitar conflitos de competência entre os

concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos e reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres.

¹³ Neste sentido o ensino de Bernardo Ribeiro de Moraes, que criticava o antigo e não mais adotado sistema (§ 2º do art. 71 do CTN) de tributação mista dos serviços prestados conjuntamente com bens corpóreos: “Nenhuma atividade prestada poderá ser considerada de caráter misto, para efeitos de pagamento de dois impostos, isto é, para efeitos de incidência do ICM e do ISS. *A mesma atividade* não poderá mais ser alcançada, simultaneamente, pelo imposto estadual (ICM) e municipal (ISS). Nada impede, todavia, que certas empresas estejam sujeitas aos dois impostos, mas há de ser pelo exercício de duas atividades diferentes, provocadoras de duas incidências diversas”. Op. cit., p. 429.

¹⁴ Cf. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS e ICMS – conflitos. *Revista de Direito Tributário*, v. 11 e 12.

entes tributantes. Trata-se da função primordial ou em *sentido estrito* da norma geral tributária.

No exercício desta primeira função, a Lei Complementar tem por objetivo fixar a definição dos serviços que estão sujeitos ao ISSQN, destacando-se alguns que poderiam ser considerados meras atividades-meio. Por outro lado, a Lei Complementar tributária aponta outros serviços que são absorvidos pela definição de um serviço mais amplo, em geral relativos a contratos complexos, tipificados ou não pelo direito privado.

Pode-se citar como exemplo da primeira hipótese o serviço de análise de contratos bancários – que em muitos casos constitui serviço autônomo ou atividade-fim – e, como exemplo da segunda hipótese, o serviço de franquia – onde há a absorção de serviços simples – v.g. assistência técnica, treinamento de franqueados e pessoal, etc. – numa prestação de serviço complexa, globalmente considerada pela lei complementar para efeitos da tributação, em especial para identificação da base de cálculo.

Com relação às hipóteses não declaradas pela lei complementar do ISSQN, as normas de direito privado exercem papel subsidiário – à luz dos artigos 109 e 110 do CTN – não sendo possível, nestes casos e tão-somente nestes casos, alterar-se as definições das normas de direito privado, as quais servirão para se definir quais serviços são autônomos (atividades-fim) e quais são apenas fases ou atividades-meio de uma prestação global.

Aqui se tem a função subsidiária das normas de direito privado no cumprimento da função básica da norma geral tributária de conferir segurança jurídica, em abertura delimitada pela própria lei complementar nacional: os artigos 109 e 110 do CTN.

D'outra banda, há as situações em que a legislação complementar exerce a função de prevenir conflitos de competência, extremando o campo de incidência do ISSQN em relação aos do ICMS e do IPI, como decorre do inciso I do citado art. 146 e, mais especificamente, dos arts. 156, III e 155, § 2º, IX, "b", da Constituição de 1988.¹⁵

Servem de exemplo do primeiro caso (ICMS) os já citados itens 7.02 e 7.05 da atual lista de serviços, quando excluem do campo de incidência do ISSQN:

¹⁵ Ricardo Lobo Torres já anotava, sob o regime constitucional anterior, as características adotadas pelo sistema tributário nacional para a tributação da circulação de bens corpóreos e incorpóreos: "O sistema tributário pode tributar os serviços conjuntamente com a tributação das vendas de mercadorias, em vista da identidade econômica entre venda de serviços e de bens materiais. O sistema constitucional brasileiro não aderiu a esse procedimento e separou os dois impostos. Tanto que separados no texto da CF, cumpre estabelecer as fronteiras entre o imposto de circulação de serviços e o de circulação de mercadorias, especialmente quando aquele envolve o fornecimento de mercadorias. O ISS incide sobre a prestação imaterial de serviço, ainda que acompanhada do fornecimento de mercadorias. O ICM, por seu turno, incide sobre a circulação de mercadorias, abstraída a prestação de serviços." (*Tratado de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. tomo 2, v. 2, p. 324.)

7.02 – [...] o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS.

7.05 – [...] o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS.

Com relação ao IPI, a norma complementar também objetiva a mesma finalidade, como se infere do parágrafo único do art. 46 do CTN¹⁶ e da referida lista de serviços, que exclui algumas atividades do campo da produção industrial tributável pelo IPI. Citem-se como exemplo, as atividades de produção magistral de fármacos (farmácias de manipulação), que se enquadram no item 4.07¹⁷ da atual lista, não caracterizando atividade de produção industrial para efeitos tributários.

Diante disso, é inequívoco que, quando a lei complementar prevê o serviço e não transfere nenhuma parcela das suas atividades (serviços) ou fornecimentos (mercadorias) para o campo de incidência do imposto estadual, haverá plena incidência do ISSQN sobre as prestações contratadas, cujo preço deverá servir integralmente como base de cálculo do tributo.

Mas cumpre dizer que esta regra é adotada não só por uma simples escolha do legislador complementar. A lei complementar tem um limite material, decorrente da própria Constituição.

Este limite tem por norte a razoabilidade na identificação das prestações, diante da preponderância, ou não, do aspecto imaterial da atividade em relação ao fornecimento de bens tangíveis, ainda que economicamente estes possam representar valor superior ao do trabalho e outras utilidades imateriais resultantes da atividade contratada e realizada.

Retomando o exemplo dado (construção civil), para fins ilustrativos, antes de se perquirir a definição da incidência pela lei complementar em relação aos entes tributantes da circulação de bens, há que se verificar se há possibilidade de dissociar os fornecimentos e atividades da prestação do serviço. No caso dos materiais produzidos no local da obra pelo prestador do serviço, estes são, fática e ontologicamente, insumos necessários à sua realização. Não seria possível dissociá-los, por meio de ficção jurídico-tributária, da atividade de serviços nem mesmo para que ficassem sujeitos aos ICMS, à luz da disciplina constitucional trazida pelo art. 155, § 2º, IX, "b".¹⁸ O dimensionamento da quantidade de materiais produzidos e sua vinculação estrita à atividade de serviços cria tal integração, de modo que não se pode razoavelmente criar norma de dissociação entre o fornecimento e o serviço, entre os bens corpóreos e incorpóreos – à semelhança do que se tem para o processo industrial.

¹⁶ Art. 46. Parágrafo único. "Para os efeitos deste imposto (IPI), considera-se industrialização o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo."

¹⁷ Item 4.07. Serviços farmacêuticos.

¹⁸ Repita-se a redação da letra "b" do inciso IX do § 2º do art. 155: "O ICMS incidirá também: [...] b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios."

Assim, apenas os materiais produzidos ou trazidos de fora do local da obra é que poderiam ser caracterizados como *operação relativa à circulação de mercadorias* para efeitos de incidência do ICMS.

A Lei Complementar 116/03 definiu a incidência do ICMS apenas para os materiais previstos nos itens 7.02 e 7.05, qual seja: materiais produzidos pelo prestador dos serviços fora do local da obra. Por não serem diretamente vinculados aos serviços realizados no local da obra – o que os tornaria indissociáveis da prestação do serviço¹⁹ –, se sujeitam ao ICMS.

No caso dos materiais adquiridos pelo prestador do serviço fora do local da obra para nela empregá-los, há também incidência do ICMS. Entretanto, tem-se dois fatos distintos. O primeiro, a compra dos materiais – que se sujeita ao ICMS. O segundo, o emprego dos mesmos nos serviços, integrando-se à obra ou sendo utilizados como instrumental de sua execução, sujeitando-se ao ISSQN, pois incorporados à prestação e ao preço do serviço.

Seria possível excluir tais aquisições da base de cálculo do ISSQN, mas não estaríamos mais no campo da definição de competência ou da incidência, mas, sim, no das isenções ou dos “benefícios fiscais”.

Portanto, no caso de bens adquiridos pelo prestador de serviço para incorporação à obra (ferragens, esquadrias, portas, etc) ou como produtos intermediários (v.g. explosivos) ou outros para uso e consumo (tais como maquinário, ferramentas e outros apetrechos para a execução dos serviços), todos eles estão sujeitos à tributação pelo ISSQN, sem que se possam beneficiar do fato de que na operação anterior incidiu ICMS.²⁰ Isto porque a aquisição e posterior “fornecimento” destes materiais ao tomador é operação diversa e subsequente à aquisição dos mesmos, não se confundindo com a situação em que o prestador é o produtor que vende ao tomador os bens materiais, numa única operação de circulação dos bens que se sujeita integralmente ao ICMS.

Fácil constatar-se, nesta última hipótese, que se está diante de outro negócio jurídico diferente da situação excluída pela lei complementar do campo de incidência do ISSQN, de forma que a aquisição e posterior utilização desses materiais nos serviços afigura-se juridicamente indissociável da atividade de prestar serviço, sofrendo o mesmo tratamento tributário dos materiais produzidos pelo prestador no local da obra.²¹

¹⁹ Da mesma forma que estão sujeitos ao imposto sobre serviços a aquisição e o emprego de máquinas e ferramentas, escoras, andaimes, torres e formas metálicas e outros apetrechos utilizados na prestação dos serviços.

²⁰ Confira-se a lição de Ruy Barbosa Nogueira: “Em verdade, terminada a circulação fabril e comercial dos produtos ou mercadorias que passam para as mãos do construtor (prestador do serviço), esta nova etapa passa a ser tributada exclusivamente pelo ISS” (Parecer “Serviço de Engenharia, ISS e não ICM”. *Suplemento Matéria Tributária*, São Paulo, LTr, n. 11, 1974). No mesmo sentido, confira-se Bernardo Ribeiro de Moraes (op. cit., p. 250): “Na hipótese do prestador de serviços adquirir mercadorias de terceiros para emprego na obra, ficará ele sujeito apenas ao ISS”.

²¹ Confira-se, sobre o tema, a lição de Geraldo Ataliba e Aires Barreto: “Os serviços que integram a subespécie descrita em ‘b’ são desempenhados mediante emprego de capital, sob a forma de instrumentos, equipa-

Inobstante, em relação aos materiais produzidos pelo prestador no local da obra ou por ele adquiridos para posterior emprego direto ou indireto no serviço, não há qualquer autorização constitucional para que lei complementar os exclua do campo da tributação do ISSQN, sob pena de criar-se benefício fiscal heterônomo, que agride o art. 151, III da Lei Fundamental de 1988.

Por fim, vale mais uma vez repetir com a Constituição (art. 155, § 2º, IX, "b"): sempre que ocorrer a circulação conjunta de mercadorias (bens tangíveis) com serviços, prevalecerá a tributação do imposto definida pela lei complementar. Esta norma constitucional era explicitamente confirmada pelos §§ 1º e 2º do art. 8º do Decreto-Lei 406/68, e, atualmente, conta com a concordância do § 2º do art. 1º da LC 116/03, que está assim redigido:

§ 2º – Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Quanto aos serviços de subempreitada, o ordenamento não determina qualquer exclusão da incidência desta prestação quando carreada pelo empreiteiro ao tomador do serviço, em cumprimento ao contrato de empreitada a que está vinculada.

E não o faz porque as subempreitadas e as "terceirizações" em geral *não* são fases ou atividades-meio dos serviços de construção civil. A subempreitada é atividade-fim, isto é, prestação de serviço com autonomia jurídico-econômica, que se sujeita, por isso, ao ISSQN. Como visto, o item 7.02 prevê expressamente a incidência sobre os serviços prestados nesta modalidade de contrato.

Caso a lei complementar transferisse a empreitada do campo de incidência do ISSQN para o de outro imposto sobre circulação, seria norma inconstitucional, pois a subempreitada é indiscutivelmente *serviço* e não operação sujeita ao ICMS, ao IPI ou ao IOC.

De outra parte, caso o objetivo fosse a desoneração da parte do contrato que fora terceirizada, estar-se-ia diante de supressão inconstitucional da competência tributária municipal, configurando isenção heterônoma, já que à lei complementar federal não é dado estabelecer normas de isenção tributária, sobretudo em se tratando de imposto pertencente a outra esfera da Federação.

mentos, máquinas, ferramentas, veículos. Integram a categoria dos serviços menos puros, por força da conjugação do capital com o trabalho. [...] É o caso do sapateiro, com sua máquina de costura; do médico com seu aparelho de raio X; do dentista com seus instrumentos; do engenheiro com seus teodolitos; do auditor com seus computadores; do transportador com seu veículo, etc. [...] Serviços que exigem aplicação de materiais. 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. [...] *O prestador do serviço não é vendedor desses materiais. Não se configura aí venda de coisas, mas seu emprego ou aplicação como requisito necessário à prestação de serviços*". Op. cit., p. 171.

Não se diga que se está diante de “definição” do aspecto quantitativo do fato gerador dos serviços em foco, pois, como se verá abaixo, é inelutável que a base de cálculo da construção civil é o preço do serviço.

Portanto, havendo dois contratos e duas prestações diferentes (empreitada e subempreitada, ou qualquer outra subcontratação), consistentes no cumprimento das obrigações contratadas pelos distintos prestadores, ocorrem dois fatos geradores independentes e sujeitos integralmente ao ISSQN. As despesas com materiais e com a contratação de empregados ou de terceiros (v.g. subempreiteiros) para que o prestador entregue ao tomador o resultado contratado – cumprimento da obrigação –, não estão excluídas do campo de incidência do ISSQN e não configuram qualquer espécie de dupla incidência ou bitributação.

3 A base de cálculo do ISSQN e o cálculo do valor devido a título de ISSQN

A própria definição legal da base de cálculo do ISSQN – isto é, o “preço do serviço” – corrobora a conclusão de que o núcleo do fato gerador é o cumprimento do serviço, seja com prestações simples, compostas, complexas ou mistas.

Da mesma forma, o preço do serviço aponta a integridade das atividades e elementos (bens tangíveis) que integram a prestação, compondo de modo único o núcleo do fato gerador e sua respectiva base de cálculo.

Perceba-se que o preço do serviço não é uma valoração da conduta humana, mas sim a quantia cobrada em razão do contrato cumprido. Ou seja, o preço devido pelo cumprimento da obrigação pactuada, o gasto do consumidor intermediário ou final.

Assim, a base de cálculo é sempre a quantia que remunera o cumprimento da obrigação e não a “valoração do esforço físico ou intelectual desenvolvido pelo prestador”. Não se trata de uma valoração quantitativa da conduta ou do esforço humano – que na grande maioria dos casos ficaria a critério da autoridade fiscal, por arbitramento, já que tal esforço não é dissociado de outros elementos integrantes do serviço, ou melhor, da satisfação da obrigação que disciplina a prestação do serviço. Trata-se, sim, do preço do serviço prestado em sua inteireza.

Veja-se, a título comparativo, os serviços de transportes de pessoas. Uma vez comprado o “bilhete” para um determinado trecho, tem-se perfeito o contrato de transporte, ainda que não haja uma única cláusula redigida no tíquete de passagem ou similar. E mais, mesmo não havendo a execução material do serviço de transporte direta ou exclusivamente pela empresa contratada, no caso, por exemplo, de ela haver contratado outra similar para realizar uma fase do transporte em seu lugar (como é comum nos trajetos que exigem o transporte multimodal), nem assim haverá a descaracterização da eficácia do contrato de transporte, pois a satisfação da obrigação (entrega do seu resultado) independe da realização direta ou exclusiva dos serviços pela empresa contratada. Afinal, a empresa contratada pode e deve adotar os recursos que melhor lhe aprouver na execução do contrato, ainda que celebre um novo contrato com terceiros.

O mesmo se dá nas prestações de serviços em que são utilizados insumos ou bens de capital, desgastados parcial ou inteiramente na prestação do serviço. O prestar

envolve não apenas o esforço físico, humano, mas todos os bens que servem de suporte para a realização do serviço ou são instrumentos para o seu cumprimento.

Dada a íntima e lógica ligação existente entre o aspecto material do fato gerador e o signo presuntivo de riqueza que lhe serve como base de cálculo, cumpre gizar que a base de incidência do ISSQN é o preço devido pelo cumprimento da obrigação, e não a valoração pecuniária da atividade humana efetivamente realizada (conduta ou esforço intelectual ou físico).

Esta regra legal, além de aclarar a própria definição do fato gerador do ISSQN, estabelece que a tributação deve ser feita sobre a integralidade dos valores recebidos como remuneração em razão da prestação do serviço (cumprimento da obrigação de prestar serviço).

Como visto, no caso dos serviços de construção civil ficam excluídos do ISSQN apenas os bens produzidos pelo próprio prestador fora do local da obra, pois, neste caso, ele é ao mesmo tempo prestador e produtor/vendedor, definindo a lei complementar a incidência do ICMS. Entretanto, no caso de bens adquiridos pelo prestador de serviço para incorporação à obra (resultado do serviço), como produto intermediário (v.g. explosivos) ou para uso e consumo, todos eles integram o preço do serviço sem serem beneficiados pelo fato de que na operação anterior incidiu ICMS. Neste caso, tem-se outro negócio jurídico diferente da situação excluída pela lei complementar do campo de incidência do ISSQN.

A mesma discussão vale para os serviços contratados pelos Planos de Saúde para assegurar aos associados ao plano eventual cobertura concreta aos mesmos, quando demandam serviços médicos e similares.

O Plano de Saúde cobra valores que não correspondem a tais serviços, mas sim à administração do plano de saúde. Não há dúvida de que grande parte, senão a totalidade dos serviços médicos, de exames laboratoriais, hospitalares, clínicos e outros, são prestados por terceiros, contratados ou "credenciados" pelo Plano de Saúde.

Esta terceirização, contudo, não altera o resultado da relação jurídica estabelecida entre Plano de Saúde e seu contratante, qual seja: assegurar a fruição (atual ou potencial) de assistência médica, hospitalar, etc.

Esta prestação não se confunde com serviços médicos, hospitalares, entre outros assistenciais, prestados por terceiros. Trata-se de relação jurídica autônoma, que não se confunde com a primeira.

O Plano de Saúde poderia prestar – total ou parcialmente – tais serviços com trabalhadores próprios, com os quais mantenha relação de emprego ou societária. Estas relações estariam a salvo da incidência do ISSQN, conforme reconhece o inciso II, do art. 2º da LC 116/03:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

Contudo, se estamos diante de prestadores terceirizados, pessoas jurídicas ou naturais, empresas, autônomos ou cooperados, então há outra hipótese de incidência do ISSQN, por serviços diversos daqueles contratados.

No caso de serviços prestados com pessoal próprio, a relação jurídica de prestação de serviços médicos (e não de gestão de Plano de Saúde) se estabeleceria diretamente com os tomadores do serviço, isto é, com os usuários do Plano de Saúde, no que tange às prestações específicas – mantendo a autonomia das prestações.

4 ISSQN e tributação fixa

Outro ponto importante analisar se refere à possibilidade de convivência do ISSQN com duas bases de cálculo conceitualmente distintas. Ou seja, no caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza seria admissível um mesmo imposto previsto na Constituição contemplar a tributação fixa e a tributação *ad valorem*?

Ou seja, é constitucional, sob este ângulo, a previsão de tributo fixo, para o profissional autônomo ou por profissional habilitado nas chamadas sociedades profissionais?

Um aspecto preambular se afigura inafastável: qual a relação da base de cálculo com a natureza do imposto – e seu aspecto material central, isto é, o núcleo do fato gerador do imposto.

Segundo Alfredo Augusto Becker a base de cálculo é elemento decisivo para definição da natureza tributária da obrigação compulsória. Confira-se a lição do mestre gaúcho:

CRITÉRIO OBJETIVO E JURÍDICO PARA DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA (gênero e espécie) DO TRIBUTO – Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base impositiva). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.²²

Ainda que não se adote esta posição, que aposta no aspecto econômico da incidência e sua correlação com o pressuposto da tributação (a capacidade contributiva), é pacífico que a base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência²³. Isto é, a base de cálculo revela a face econômica da situação, ato ou fato que a lei juridiciza para fins de incidência tributária.

Portanto, cada imposto possui uma única base de cálculo, não se podendo desdobrar ou multiplicar estas plataformas econômicas da incidência, sob pena de se desnaturar a espécie impositiva.

Com efeito, se há normas legais que bifurcam ou multiplicam a base de cálculo da espécie impositiva, tem-se no plano normativo a previsão de mais de um tipo de fato gerador e, portanto, de mais de um imposto.

²² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998. p. 264.

²³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 108.

Assim, cumpre verificar se o arcabouço constitucional do ISSQN descrito pelo inciso III do art. 156 da Carta de 1988, comporta a instituição de mais de um imposto no plano da lei tributária.

Muito se discute se, por exemplo, a previsão do Imposto Predial e Territorial (IPTU) contemplava dois impostos, na respectiva norma constitucional (atual inciso I do art. 156 da Constituição de 1988). Haveria na Constituição verdadeira previsão para um imposto territorial e outro predial, motivo pelo qual alguns Municípios fazem incidir, in concreto, sobre um mesmo imóvel, um lançamento para a parte construída e outro para a parte do terreno (geralmente uma área de grandes dimensões, desproporcional ou excedente a um determinado limite legal relativo à parte edificada).²⁴

Contudo, jamais cogitou-se afirmar que a matriz constitucional do ISSQN pudesse contemplar a instituição de dois impostos distintos.

Assinale-se que as discussões em torno da validade dos parágrafos 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/68 sempre foram acerca da possibilidade de tratamento diferenciado do trabalho profissional de cunho eminentemente pessoal, excluindo-o do campo da tributação por isenção ou recorte normativo negativo do campo de incidência do ISSQN.

Entretanto, se verificada a questão sob o ângulo da identidade da base de cálculo com o próprio fato gerador do imposto, pode-se facilmente concluir que o ISSQN não comporta em sua incidência duas modalidades distintas, ou seja, duas bases de cálculo.

O ISSQN cobrado na modalidade de tributação fixa é, sem dúvida, um outro imposto, diferente daquele que incide sobre o preço do serviço na modalidade *ad valorem* e isto a matriz constitucional não comporta, no mínimo por questão de igualdade tributária.

Por isso, pode-se concluir que é inconstitucional a existência de duas bases de cálculo para o ISSQN, mesmo que não se considere a previsão dos referidos parágrafos que tratam dos *autônomos* e das *sociedades profissionais* uma isenção contida em lei federal.

Frise-se que aqui não se discute se houve ou não revogação do parágrafo 1º e 3º do citado art. 9º do Decreto-Lei 406/68, mas tão somente se seria admissível, sob o inciso III, do art. 156 da Constituição de 1988, a instituição (ou recepção) de dois impostos sobre *serviços de qualquer natureza*.

Quanto ao caso do Simples Nacional – cuja atual Lei Complementar 123/06 aparentemente alterou a base de cálculo do ISSQN para *faturamento bruto*, criando uma terceira base de cálculo para o imposto – pode-se dizer, a rigor, que o Estatuto das Micro e Pequenas Empresas trouxe um novo imposto federal.

Pelos mesmos motivos não se admite uma segunda base de cálculo para o ISSQN na modalidade de tributação fixa, não se pode conceber a dualidade de base de cálculo, sendo uma (*faturamento bruto*) para um segmento – selecionado em razão do seu faturamento anual e espécie de atividade econômica – e outra para os demais (regra geral – preço do serviço).

A inconstitucionalidade do Simples Nacional afigura-se ainda mais evidente quando se constata que o imposto único está consagrado não pela adoção na

²⁴ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. IPTU: elementos essenciais e atuais. In: *Direito Municipal em Debate*. São Paulo: Forum, 2006. p. 174.

LC 123/06 de uma única (e nova) base de cálculo, sobre a qual incide um percentual determinado em razão da faixa de faturamento da micro ou pequena empresa. A violação cláusula pétrea da autonomia tributária dos entes locais fica estampada diante da previsão de que os “percentuais” devidos a título de ICMS ou de ISSQN são critérios para *partilha do produto da arrecadação*²⁵ do simples nacional.

6 Argumentos favoráveis à “redução” da base de cálculo do ISSQN

Diante das conclusões acima delineadas, cumpre sublinhar que os argumentos expressos ou ocultos que militam contra a incidência do ISSQN sobre o preço integral do serviço são todos de ordem econômica e têm guarida entre os defensores de um IVA federal (imposto sobre valor agregado de âmbito nacional).

Entretanto, tais argumentos não possuem respaldo constitucional ou legal no ordenamento brasileiro, pois o ISSQN não conhece regime de valor agregado ou mesmo de não-cumulatividade no país. Inobstante, parece que tais assertivas podem ser rebatidas no próprio campo econômico-financeiro da tributação sobre serviços.

Em primeiro lugar, qualquer integração ou consolidação dos impostos sobre consumo deveria envolver a COFINS²⁶ e o PIS, além do ISSQN, do ICMS e do IPI.

Por outro lado, as características do ISSQN desaconselham a adoção de sistemas de valor agregado ou de créditos físicos ou financeiros para este imposto, pois, em regra, a prestação de serviços tem como destinatário o consumidor final, não havendo tipicamente cadeia produtiva ou de comercialização sequenciada do “mesmo serviço”.

Ademais, fora os casos de fornecimento de materiais em algumas prestações de serviços, são excepcionais as situações em que um prestador se vale da atividade de outros prestadores de serviços como recursos diretos para o cumprimento da obrigação contratada.²⁷

De qualquer modo, além de serem excepcionais, estas operações sucessivas são facilmente evitáveis (em termos jurídicos e mediante planejamento fiscal), afastando a cumulatividade do imposto.

As leis municipais podem recorrer, ainda, a regimes de redução de base de cálculo – desde que respeitada (salvo em relação à construção civil) a alíquota mínima de 2% (dois por cento), estabelecida pelo art. 88 do ADCT.

Anote-se, ainda, contra tal sistemática para o imposto sobre serviços, que se já há enorme dificuldade dos fiscos controlarem a origem e a idoneidade dos créditos tributários decorrentes da aquisição de insumos tangíveis (matérias primas, material de embalagem, mercadorias em geral, etc.) destinados à produção e à comercializa-

²⁵ Sobre o tema, refiro ao meu artigo publicado em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-6-ABRIL-2006-RICARDO.pdf>>.

²⁶ COFINS/PIS que a ilustre Prof. Mizabel Machado Derzi tem qualificado como o *Grande IVA Federal*, em contraposição ao IPI, denominado como o *Pequeno IVA Federal* brasileiro. Cf. Palestra proferida no V Congresso de Direito Tributário da ABRADT – Belo Horizonte, 19-21 de junho de 2004.

²⁷ Ressalva às subcontratações na construção civil, nos serviços de agências de turismo e nos serviços de publicidade.

ção, imagine-se a impraticabilidade da fiscalização e do controle de créditos (físicos ou financeiros) decorrentes da prestação de serviços, que são bens intangíveis e não geram estoque, em especial quando o estabelecimento prestador se encontra situado em outra unidade da Federação. Pode-se antecipar que seria campo fértil para fraudes, com agravamento do caos tributário.

Portanto, seja pelo prisma do núcleo material de incidência, seja pela definição da base de cálculo do imposto, ou ainda, em razão do cálculo do valor final a pagar a título do ISSQN pelo contribuinte, conclui-se que o tributo é devido à razão da incidência da alíquota sobre o *preço do serviço*, considerado em sua inteireza, admitida apenas a exclusão de bens cujo fornecimento é definido pela lei complementar como sujeitos ao IPI ou ICMS.

Corroborar tal inteligência a posição da jurisprudência para hipótese análoga, como a que se deu em relação aos serviços de assistência médica, conforme se verifica do verbete 274 da Súmula do STJ, que consolida a orientação firmada em alguns arestos.²⁸

Considerações finais

Pode-se concluir sobre os aspectos axiais do fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza o seguinte:

1. O núcleo material da hipótese de incidência do ISSQN é o cumprimento, em termos jurídicos, da obrigação de prestar os serviços, não se confundindo a prestação de serviços com a conduta humana (intelectual ou física), com a realização de atos materiais relativos à sua prestação ou, ainda, com a execução direta ou exclusiva do serviço. O núcleo material do fato gerador se efetiva com a entrega do resultado previsto no contrato.

²⁸ RESP 226747 / SP (RECURSO ESPECIAL 1999/0071923-9) Min. JOSÉ DELGADO – PRIMEIRA TURMA DJ 22/05/2000 PG:00078 – Julgado em 13/04/2000. Ementa: TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DO SERVIÇO. PREÇO BRUTO. EMPRESAS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. 1. A quantificação da base de cálculo para incidir o ISS a ser pago pelas empresas que exercem atividades de plano de saúde (prestando serviços de assistência médica, hospitalar e laboratorial) é medida pela totalidade do preço mensal pago pelos seus associados, isto é, pela receita bruta sem qualquer desconto. 2. Interpretação do caput, do art. 9º, do DL 406/68. 3. “O preço do serviço, base de cálculo do ISS, deve corresponder à exata medida da receita própria auferida pelo contribuinte em consonância com o desempenho específico de sua atividade profissional.” (BOTALLO, Eduardo D. ISS – problemas atuais. *Rev. Dir. Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 71, p. 39) 4. Recurso especial improvido.

Com relação aos serviços de construção civil, a posição firmada pela jurisprudência confirma a base de cálculo do ISSQN como sendo a integralidade do preço do serviço. Destaque-se o seguinte aresto do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*: RESP 577356-MG (RECURSO ESPECIAL 2003/0052592-2) DJ DATA:31/05/2004 PG:00216 – Data da decisão: 04/05/2004 Relatora Min. DENISE ARRUDA. Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC – INEXISTÊNCIA – CONSTRUÇÃO CIVIL – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – BASE DE CÁLCULO – PREÇO DO SERVIÇO – IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DOS VALORES REFERENTES A MATERIAIS E A SUBEMPREITADAS – PRECEDENTES – RECURSO DESPROVIDO. [...] 2. Nos termos do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, a base de cálculo do ISS é o preço integral do serviço prestado. 3. Segundo a jurisprudência uniforme desta Corte Superior, as empresas do ramo da construção civil são contribuintes do ISS, não sendo admitido subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às subempreitadas e aos materiais utilizados pela construtora. 4. Recurso desprovido.

2 A base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço, sendo o mesmo integrado por todas as atividades ou prestações de bens tangíveis ou intangíveis ligadas ao cumprimento do contrato de serviço, isto é, com o seu resultado almejado.

3 A base de cálculo revela a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, isto é, a face econômica da situação, ato ou fato que a lei juridiciza para fins de incidência tributária. Portanto, não é admissível que o ISSQN contemple, sob o ângulo de sua matriz constitucional delineada no inciso III, do art. 156 da Constituição de 1988, dois impostos distintos, em razão de incidências *ad valorem* (preço do serviço) e fixas (autônomos e sociedades profissionais).

4. Por fim, cumpre assinalar que inexistente norma constitucional que preveja para o ISSQN sistema de tributação de valor agregado ou de crédito por serviços subcontratados ou por bens utilizados como instrumentos ou empregados como insumos na prestação, de modo a permitir a redução da base de cálculo ou do *quantum* do tributo devido. Apenas a lei municipal pode instituir benefícios fiscais atinentes à redução da base de cálculo do ISSQN, desde que respeitada a alíquota mínima de 2% (dois por cento), prevista no art. 88 do ADCT, até que Lei Complementar Nacional Tributária estabeleça critérios gerais para a concessão de incentivos fiscais.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____; BARRETO, Aires F. ISS e ICMS – conflitos. *Revista de Direito Tributário*, v. 11 e 12.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOTALLO, Eduardo D. ISS – problemas atuais. *Rev. Dir. Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 71.
- BUJANDA, Fernando Sáinz de. Análisis jurídico del hecho imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, n. 60, 1965.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica*. Porto Alegre: Campus Jurídico, 2009.
- DERZI, Mizabel Machado. Palestra sobre COFINS/PIS proferida no V Congresso de Direito Tributário da ABRADT – Belo Horizonte, 19-21 de junho de 2004.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Dialética, 2003.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- MOUSSALLEM, Târek Moysés; CAMPOS JR., Ricardo Álvares da Silva. A base de cálculo do ISS: o preço do serviço. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Imposto sobre Serviços – ISS na lei complementar e na Constituição*. São Paulo: Manole, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Serviço de engenharia, ISS e não ICM. *Suplemento Matéria Tributária*, São Paulo, LTr, n. 11, 1974.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. O projeto de lei do supersimples e o federalismo fiscal brasileiro. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-6-ABRIL-2006-RICARDO.pdf>>.

_____. A incidência do ISSQN sobre serviços notariais. Disponível em: <http://200.141.78.79/dlstatic/10112/151613/DLFE-4381.pdf/20040405A_incidencia_do_ISSQN_sobre_servicos_notariais.pdf>.

_____. IPTU: elementos essenciais e atuais. In: *Direito Municipal em Debate*. São Paulo: Forum, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. tomo 2, v. 2.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.