

# ATUALIDADES

---

## O CONCEITO DE PREÇO DOS SERVIÇOS E A BASE DE CÁLCULO DO ISS

JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA

Dispõe o Código Tributário Nacional (art. 72) que a base de cálculo do Imposto sobre Serviços, o ISS, “é o preço do serviço”, definição reiterada no Dec.-lei 406/68 (art. 9.º) que, com força reconhecida em jurisprudência assente, de lei complementar, traçou os balizamentos daquele tributo.

É fácil perceber que o legislador procurou o marco evidente da mensuração econômica viável daquela atividade, prestação de serviços, para fixar a base impositiva do imposto.

No já clássico estudo *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços* (Ed. RT, S. Paulo, 1978, p. 516) Bernardo Ribeiro de Moraes comenta a respeito: “Trata-se, pois, o preço do serviço, de um elemento adequado para o cálculo do ISS. Reflete ele, perfeitamente, a intensidade ou o valor econômico do serviço prestado, não desnaturando o tributo na sua expressão constitucional.”

Nem na moldura constitucional maior e nem mesmo no trato imediatamente infraconstitucional da lei complementar cuidou-se de traçar os limites do que seria, para fins dessa tributação, o “preço” do serviço.

Os municípios, os entes políticos credores dessa prestação tributária foram, porém, logo se precavendo com a larga expressão de que “preço do serviço” seria tudo aquilo recebido à conta de sua realização.

Não se pode desconhecer aí o cuidado do credor estatal em evitar que, por fáceis

expedientes formais, os contribuintes “esvaziassem” o preço declarado — e como tal faturado — dos seus serviços, recebendo sob outra rubrica, como reembolso de despesas, p. ex., valores que a rigor comporiam o seu preço.

Pode-se imaginar uma empresa de propaganda que desempenhasse serviços de publicidade e propaganda, que estão entre aqueles integrantes da lista taxativa anexa ao Dec.-lei 406, e cujo preço é base de cálculo para a incidência do ISS, e que debitasse ao cliente, a título de reembolso de despesas, vários — ou todos — de seus custos diretos (material de expediente, de arte, subcontratações etc) e mesmo dos indiretos, na porção ali alocada (custo de pessoal fixo utilizado nos serviços, alugueis de imóveis onde está a agência etc.).

Nesse exemplo figurado, extremo, é verdade, mas que será um registro emblemático do quanto se poderia distorcer o preço real dos serviços, o contribuinte do ISS só iria usar como base de cálculo o valor correspondente à margem líquida, ou talvez ao lucro líquido da agência naquela efetiva aplicação.

Dessa contemplação decerto partiu o severo parâmetro dos legisladores municipais ao definirem *tout court*, para além da regra do CTN — que até aí não vai, como vimos — que preço de cada serviço será tudo que o prestador recebe pela sua prestação.

Temos aqui, contudo, sérias restrições à propriedade jurídica da estrita inter-

prestação que se concede, a nível administrativo, a essa conceituação.

Pois que nem sempre tudo aquilo que o contribuinte recebe em decorrência de sua própria prestação de serviços corresponde a uma correta apropriação da idéia de preço.

Assim, voltando a Bernardo Ribeiro de Moraes (ob. cit., pp. 518 e ss);

“Quem presta serviços (que vende bem imaterial) tem direito de receber de outrem o devido preço, denominado preço do serviço, *que vem a ser a contraprestação em dinheiro correspondente ao mesmo*”.

E adiante: “O preço exigido pela prestação de serviços acha-se ligado à operação normal da atividade desempenhada, *representando a remuneração em retribuição do respectivo serviço*” (grifamos).

Ora o preço daquele mesmo prestador de serviços, acima adotado como parâmetro de análise, aquela empresa de publicidade, será o valor faturado por ela em contraprestação pelos seus serviços de propaganda.

A empresa de propaganda, tal qual o estabelecimento de ensino, ou a oficina de serviços de mecânica, eles apresentam o seu “produto”, o seu “bem imaterial” que é a sua específica atividade em benefício do determinado cliente. Em razão disto cobram um preço pelo desempenho profissional dessa atividade a bem do cliente. Esta é a base de cálculo do ISS nessas hipóteses, e a ela significar realmente tudo aquilo que aqueles prestadores de serviços receberam em decorrência daquela atividade pois que naquele contexto nada terão recebido de seus clientes que não compusesse sua quota remuneratória.

Mas, há determinados serviços como o de certas agências de turismo, p. ex., que envolvem, no trato do agente com o seu cliente, recebimentos que rigorosamente não terão como integrar o conceito de preço, mesmo para fins da incidência do ISS.

Atividades de turismo receptivo costumam envolver a venda de “pacotes turísticos” no exterior para grupos de estrangeiros interessados em visitar o Brasil. O sistema não é estranho para muitos dos brasileiros que experimentaram esse modo de viajar para o exterior: eles compram, no Brasil, por um valor total, todos os benefícios da viagem. A agência brasileira que coloca lá fora esses pacotes, recebe dos turistas estrangeiros os montantes globais concernentes à viagem toda, e abrangendo desde as passagens aéreas, ida e volta, até o transporte aéreo ou terrestre ou marítimo dentro do Brasil, a hospedagem, os shows, os programas turísticos internos (visitas a centros históricos, a balneários etc.) parte das refeições etc.

Ora, a agência de turismo é aquela empresa que, pela própria semântica, e pelo sentido do seu atuar, promove, em nome de outrem, negócios, atividades relativas a turismo. Ela, assim, naquela hipótese acima delineado, promove, no exterior, a venda de facilidades turísticas no Brasil (viagem, estadia, diversão, ilustração cultural, alimentação) para pessoas interessadas, tudo em nome de empresas (as de transporte aéreo ou terrestre, ou marítimo, as de hotelaria, as de casas de espetáculos etc.).

Pois ao receber o montante relativo a esses pacotes turísticos, a agência recebe um valor global que compreende o preço das passagens aéreas, das passagens de ônibus, ou de aviões dentro do país, das diárias dos hotéis a serem utilizados, de *tickets* para espetáculos noturnos etc. E, além disso, estará ali embutido o valor da comissão da própria agência.

Nesse contexto, e diante da estrita interpretação que as Fazendas Municipais, ou pelo menos boa parte delas, emprestam ao conceito de base de cálculo do ISS, não surpreende que pretendam elas — e assim venham agindo — ver o ISS incidindo sobre todos aqueles valores recebidos pela agência de turismo

naquelas operações, e não apenas sobre sua comissão de agente.

E, no entanto, como compatibilizar essa estrita e severa visão que os fiscos têm tido dos preços de serviços prestados, em hipóteses como essas, com as formulações jurídicas básicas sobre o conceito de preço, expressos de novo na acuidade doutrinária de Bernardo Ribeiro de Moraes (ob. cit., p. 518).

“Preço de serviço é, pois, a expressão monetária de valor auferido... pela remuneração ou retribuição do bem imaterial (serviço) oferecido (prestado, vendido).”

É provável que a concepção fazendária se estribe na segurança de que as mesmas fontes doutrinárias afirmam que “o preço do serviço abrange a receita obtida pelo prestador... a receita bruta do contribuinte, proveniente da atividade tributada...” (idem, p. 520).

E, no entanto, logo após o mesmo mestre especialista, esclarece: “Assim, embora a receita da prestação dos serviços seja “bruta” (sem dedução alguma), isso não quer dizer que não haja deduções das entradas que o contribuinte aufere. Evidentemente, tudo aquilo que não constitui “preço bruto do serviço” ou não seja “receita” do contribuinte, pode ser deduzido das entradas financeiras, para que sobrem exclusivamente as parcelas que constituam “preço do serviço”, ou melhor, “preço bruto do serviço” (ob. cit., p. 521).

Pois enfim o que deve ficar bem nítido, bem caracterizado, nesse terreno um tanto movediço, é que nem tudo o que uma determinada empresa recebe em decorrência dos serviços prestados, corresponde ao preço, bruto que seja, de seus serviços, mas apenas aquilo que ela recebe como contraprestação própria desses serviços prestados.

Não haveria grande dificuldade então em perceber a base de cálculo do ISS nos serviços prestados por uma empresa de engenharia consultiva, ou de serviços de geofísica, p. ex., pois que em decorrência

da natureza de seus serviços, tudo aquilo que recebem dos clientes significará contraprestação própria daqueles serviços, por isso que nada ali vai significar valores alocados a terceiros que eventualmente transitem por aqueles prestadores de serviços.

É claro que daquilo que a empresa de engenharia ou de geofísica receber do cliente, algo vai para os salários, algo vai se destinar a eventuais serviços de terceiros prestados à empresa etc., mas isso tudo é o contingenciamento empresarial básico, nada tendo a ver o cliente, o pagador do preço com aqueles terceiros.

Mas, não assim no caso de certos serviços de agenciamento, como aquele da empresa de turismo acima figurada. Ali, o prestador recebe do cliente um dado valor pelos seus serviços de agência. Aí teremos a base de cálculo do ISS na hipótese. Mas recebe ainda valores que serão repassados a hotéis, restaurantes, companhias de transporte etc., não como seu contingenciamento empresarial, mas como razão direta daquela ação de agenciamento, pois que são serviços a serem prestados por aqueles terceiros ao mesmo cliente, pagador do preço.

Credita-se a esse respeito uma tendência jurisprudencial moderna mais atenta a essa diferenciação, amenizando a inclinação anterior em resguardar os prováveis escapes à incidência do ISS pelo meio de considerar preço do serviço, cegamente, tudo o que é recebido do cliente.

“Não se tratando de firma distribuidora de filmes, mas simples agente, a base de cálculo do tributo é a comissão por ela recebida, e não a receita bruta, como ocorre com as distribuidoras” (1.ª TACSP, 2.ª Câm., 5.10.83, RT 589/143).

“ISS Agência de Turismo — Tributo não cumulativo — Base de cálculo constituída por receita bruta, corresponde às comissões pelas intermediações realizadas — Impossibilidade de reclusão de parte de serviços prestados por

terceiros" (1.º TACSP, 2.ª Câm., 15.8.88, RT 634/109).

"De fato, existem valores que são entregues à embargante por seus clientes para serem repassados a terceiros (despesas de passagem, hospedagem, refeições, publicação de anúncios etc.) e que apenas transitam por seus lançamentos contábeis, não ingressando de forma definitiva em seu patrimônio, destinando-se exclusivamente a remunerar serviços prestados por terceiros, não constituindo, assim, o preço dos serviços que a mesma verdadeiramente presta."

No corpo desse acórdão, lê-se: As receitas e não meras entradas é que se constituem em base de cálculo do ISS, pois tão-só as receitas remuneram o serviço e representam o seu preço, correspondendo ao esforço prestado ao tomador

do serviço e representam o pagamento da prestação contratual específico (1.º TACSP, 8.ª Câm., DJ 16.5.91).

Pode-se ver como ficam bem distintas as hipóteses onde valores eventualmente destináveis a terceiros (e, na concepção óbvia do ciclo econômico, todos os valores assim o são) se integram na economia interna da empresa (salários, impostos, lucro, pagamentos a terceiros de interesse da própria empresa) e pois se amoldam no preço pelos seus serviços, daqueles outros montantes que apenas pela natureza própria das atividades daquele prestador, transitam, perspassam pelos seus cofres, mas, destinados que são especificamente a prestadores de serviços próprios do cliente, e ali, é claro, sujeitos à tributação cabível do ISS, não se integram nem compõem o preço aqueles serviços.