

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

HENRIQUE PRADO MATILE

**A BASE DE CÁLCULO DO ISS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE  
PUBLICIDADE E PROPAGANDA E A EXCLUSÃO DA RECEITA DE  
TERCEIROS**

SÃO PAULO

2015

**HENRIQUE PRADO MATILE**

**A BASE DE CÁLCULO DO ISS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE  
PUBLICIDADE E PROPAGANDA E A EXCLUSÃO DA RECEITA DE TERCEIROS**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE, como pré-requisito para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, orientada pelo Professor Mestre Jonathan Barros Vita.

São Paulo

2015

## **RESUMO**

Tratou-se do imposto sobre serviços de qualquer natureza, incidente sobre os serviços desenvolvidos pelas agências de publicidade e propaganda, com pontual análise da base de cálculo do tributo. Antes de ter enfrentado diretamente o tema e as nuances que giram em seu entorno, analisou-se toda a estrutura do ISS sob a ótica dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, com suporte na teoria da regra-matriz de incidência tributária, principalmente os critérios contidos no consequente da norma tributária, com especial atenção ao seu critério quantitativo. Estudou-se de maneira detalhada a base de cálculo do ISS, verificando se esta poderia ser entendida somente como o preço do serviço, que é a receita bruta auferida pelo prestador, ou se poderia, eventualmente, se falar de eventuais exclusões da base de cálculo desse tributo. A discussão que se apresentou girou em torno do conceito de receita própria (bruta e líquida) e receita de terceiros, levando em consideração que as legislações municipais simplesmente determinam como base de cálculo o preço do serviço, este entendido como a receita bruta auferida pelo prestador. Assim, ao final, esclareceu-se sobre a base de cálculo do ISS, no que diz respeito aos serviços de publicidade e propaganda.

**Palavras-Chave:** Imposto Sobre Serviços (ISS) – base de cálculo – publicidade e propaganda – receita própria – receita de terceiros – regra-matriz de incidência tributária.

## **ABSTRACT**

Was treated about service tax, incident on the services developed by advertising agencies, with specific analysis of tax base. Before directly addressed the issue and that revolve around it, was analyzed the whole structure of the ISS from the perspective of the teachings of Professor Paulo de Barros Carvalho, supporting the theory of tax incidence rule-matrix, especially criteria contained in the resulting tax law, with special attention to the quantitative criterion. Was studied in detail the ISS tax base, verifying that it could be understood only as the price of the service, which is the gross revenue earned by the provider, or could possibly speak of any exclusions from the calculation base this tax. The discussion had revolved around the concept of own revenue (gross and net) and third party revenue, taking into account that municipal laws simply determine how tax basis the price of the service, this understood as the gross revenue earned by the provider. So, in the end, was clarified on the ISS tax base, with regard to advertising and advertising services

**Key Words:** Tax on Service (ISS) – tax base – publicity and advertising – own income – revenue from third party – rule-array for tax incidence.

## SUMÁRIO

|  |  |
|--|--|
| <b>INTRODUÇÃO</b> .....  | 5  |
| <br>   |  |
| <b>Capítulo 1 – O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA</b>        |  |
| 1.1  | ISSQN na Constituição Federal de 1988 ..... 7  |
| 1.2  | Norma de regência. Lei complementar federal nº 116/2003 ..... 8  |
| 1.2.1  | Lista de serviços anexa à lei complementar nº 116/2003 ..... 9   |
| <br>   |  |
| <b>Capítulo 2 – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS</b> |  |
| 2.1  | Breve análise dos critérios contidos no antecedente da norma   |
| 2.1.1  | Critério material ..... 11   |
| 2.1.2  | Critério temporal ..... 13   |
| 2.1.3  | Critério espacial ..... 15   |
| 2.2  | Critérios contidos no consequente da norma de incidência do ISS  |
| 2.2.1  | Critério subjetivo. Sujeito ativo e sujeito passivo ..... 18   |
| 2.2.2  | Análise crítica do critério quantitativo, com ênfase à base de cálculo ..... 20  |
| <br>   |  |
| <b>Capítulo 3 – SERVIÇO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA</b>                  |  |
| 3.1  | Publicidade e propaganda. Definição ..... 29   |
| 3.2  | Análise do item 17.06, da lista de serviços ..... 30   |
| 3.3  | Receita própria <i>versus</i> receita de terceiros. Análise sob a ótica do princípio da capacidade contributiva ..... 31 |
| 3.4  | Posicionamento dos Tribunais de Justiça estaduais e Tribunais Superiores ..... 35  |
| 3.5  | Posicionamento dos Órgãos julgadores administrativos ..... 41  |
| <br>   |  |
| <b>CONCLUSÃO</b> .....   | 44   |
| <br>   |  |
| <b>REFERÊNCIAS</b> .....   | 46   |

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho abordará todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ISS, com base nos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, à luz do fundamento de validade estabelecido no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, dispensando, posteriormente, especial atenção a um dos consequentes da norma, qual seja: o critério quantitativo.

No que diz respeito ao critério quantitativo do ISS, no capítulo 2, subcapítulo 2.2.2, serão analisadas as leis dos municípios de (i) São Paulo, (ii) Campinas e (iii) Rio de Janeiro, confrontando as suas disposições com a Constituição Federal de 1988, no sentido de identificar se as referidas normas municipais obedecem aos contornos e delimitações do ISS traçados pelo constituinte originário.

Alvo de estudo será o item 17.06, da lista de serviços anexa à lei complementar nº 116/2003 e replicado em referidas leis municipais, item este que elenca o serviço de publicidade e propaganda, objeto de atenção no trabalho que será desenvolvido.

O problema identificado na presente pesquisa é a formação da base de cálculo do ISS, incidente no serviço de publicidade e propaganda, que, de acordo com o art. 7º, da lei complementar n. 116/2003, é o preço do serviço.

Esse problema se verifica ao passo em que muitos (senão todos) municípios consideram a receita bruta do prestador como o preço do serviço, sendo extremamente raras as hipóteses em que há possibilidade de algum tipo de dedução da base de cálculo do ISS, com exceção da permissão expressa contida no art. 7º, § 2º, inciso I, da lei complementar nº 116/2003.

A metodologia será a análise do direito positivo, no tocante a legislação do ISS de Campinas/SP, São Paulo/SP e Rio de Janeiro/RJ, com os conceitos gerais de direito tributário, especialmente com a doutrina do Professor Paulo Barros de Carvalho, qual seja, a regra matriz de incidência tributária, abordando o antecedente e o consequente separados pelos critérios material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo.

Pertinente ao presente estudo, necessário dizer que alguns municípios permitem ao prestador deduzir da base de cálculo do ISS a receita repassada a terceiros, condicionando-se, entretanto, tal dedução ao cumprimento de obrigação acessória a ser realizada por esse terceiro *subcontratado*.

Operacionalmente, as agências de publicidade e propaganda, na maioria das vezes, utilizam-se de terceiros para o desenvolvimento do serviço contratado pelo cliente, tomador de

seus serviços, pois as agências de publicidade e propaganda não dispõem de todo o aparato necessário para o desenvolvimento completo do serviço final contratado.

Dessa maneira, pergunta-se: o preço do serviço pode ser considerado como a receita bruta do prestador, de maneira estanque e sem quaisquer deduções?

A hipótese do estudo implica em resposta negativa ao questionamento, ou seja, é possível sim deduções da base de cálculo do ISS, notadamente em relação ao serviço prestado pelas agências de publicidade e propaganda, seja pelo fato de que *(i)* considerável parte da receita recebida pela agência é de terceiros, sendo meros reembolsos a estes, *(ii)* seja pela ausência de capacidade contributiva das agências em relação a esse montante.

Justifica-se o presente estudo ao passo que, diante desse negócio jurídico estabelecido entre agência de publicidade e terceiros por ela contratados, faz surgir uma relação negocial triangular, em que a agência de publicidade e propaganda recebe todo o recurso do cliente e transfere parte desse montante a terceiros, ganhando assim essa quantia monetária tão somente uma característica transitória em relação à agência de publicidade.

Serão comparados ao longo do estudo *(i)* a previsão de dedução de base de cálculo do IRPJ em relação à receita de terceiros, prevista no artigo 651, § 1º, do Decreto Federal nº 300/99 (regulamento do imposto de renda); bem como *(ii)* a previsão de dedução da base de cálculo do ISS em relação aos materiais fornecidos por terceiros na construção civil, previsto no art. 7º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003, sem prejuízo da análise comparativa, de igual modo, da dedução das subempreitadas, já reconhecido pelos tribunais superiores.

A hipótese levantada – é possível a dedução da base de cálculo do ISS de parte da receita recebida de maneira tão somente transitória e repassada a terceiros? – será testada ao longo do estudo, principalmente por meio de análise de decisões administrativas de órgãos julgadores municipais, decisões judiciais de tribunais estaduais, e análise de julgados dos tribunais judiciais superiores, métodos esses que serão empregados no estudo, aliados à análise de artigos científicos, pareceres jurídicos e doutrina especializada na matéria.

## CAPÍTULO 1 – O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

### 1.1 ISS na Constituição Federal de 1988

O trabalho que se inicia, como já apresentado no espaço reservado às notas introdutórias, tem a intenção de desenvolver uma análise do direito positivo, especialmente dos enunciados prescritivos<sup>1</sup> voltados para a conformação da norma tributária incidente sobre o serviço.

A Constituição Federal de 1988 distribuiu a competência de tributar os serviços em geral entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. O Poder Constituinte originário não tratou somente de específico serviço – objeto deste trabalho, pactuado somente entre particulares –, aliás, nem se poderia esperar o contrário.

Ao se debruçar sobre o texto constitucional, é possível extrair que todos os entes políticos possuem competência tributária para a instituição e cobrança decorrentes da realização de serviços, observadas e obedecidas todas as molduras insculpidas na Constituição Federal.

De acordo com o art. 145, inciso II<sup>2</sup>, da Constituição Federal, nota-se que, por meio de taxas, qualquer das pessoas políticas de direito público pode tributar a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, quando inseridos na sua esfera de atuação.

O art. 155, inciso II<sup>3</sup>, da Carta Política de 1988, reserva aos Estados a competência de tributar, por meio do ICMS, os serviços de transporte intermunicipal e de comunicação.

---

<sup>1</sup> Toma-se, aqui, enunciado prescritivo como o conjunto composto pela união de palavras que formam frases e períodos logicamente construídos, com a função pragmática de prescrever condutas aos sujeitos de uma sociedade. No processo de interpretação, pode ser considerado como o produto da primeira análise que é realizada pelo intérprete, quando se depara com o texto de lei (suporte físico). Os enunciados prescritivos são tomados pelo intérprete para intelecção da norma jurídica. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (conseqüente). E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica com unidade mínima do deôntico” (CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 21).

<sup>2</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

<sup>3</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa *mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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;

A competência dos Municípios encontra previsão no art. 156, inciso III, da CF/88, que assim prescreve: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Importante destacar desde já que a competência tributária para a instituição, cobrança e arrecadação do tributo objeto do presente estudo (ISS) é dos Municípios e também do Distrito Federal, por força do quanto disposto no art. 147, da Magna Carta, que assim estabelece: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

Por meio de um critério de exclusão, mas não somente, tem-se que a primeira imposição constitucional é a de que estão fora do campo de incidência do ISS os serviços cuja prestação é contemplada como hipótese de incidência de taxas, instituídas por qualquer das pessoas políticas de direito público – União, Estados, Município e Distrito Federal –, bem como do ICMS, cuja competência é reservada aos Estados e ao Distrito Federal.

## **1.2 Norma de regência. Lei complementar federal nº 116/2003**

É de se notar o alto grau de importância que tem a lei complementar, que encontra previsão em matéria tributária inicialmente no art. 146, da Constituição Federal de 1988 e, sob um plano geral, verifica-se os artigos 59, inciso II<sup>4</sup>, e art. 69<sup>5</sup>, ambos do texto constitucional.

Notadamente ao se falar no ISS, ao se verificar o seu fundamento constitucional de validade, expresso no art. 156, inciso III, que assim estabelece “...serviços (...) definidos em lei complementar...”, necessário se faz a correta compreensão desta espécie legislativa – lei complementar –, para que não haja margem ao erro e eventuais equívocos.

A fim de que seja possível a compreensão dos exatos limites da função da lei complementar, necessário firmar a premissa de que “o que distingue a lei complementar da lei ordinária é, essencialmente, no plano material, a específica qualificação das matérias que lhe

---

<sup>4</sup> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares.

<sup>5</sup> Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

são próprias e, no plano formal, a solenidade especial de que depende sua válida produção”, conforme é possível extrair dos ensinamentos de Aires F. Barreto<sup>6</sup>.

Na mesma esteira, continua o autor acima: “No demais, devem ser instituídas e aplicadas do mesmo modo, com o mesmo respeito aos padrões constitucionais genéricos, condicionantes da validade de todas as leis”.

E, acerca da obediência que as leis ordinárias e complementares se submetem, segue Aires F. Barreto: “submetem-se, por isso, identicamente, aos comandos, princípios e regras, expressas ou implícitas, substanciais ou formais, dispostas na Constituição, sob pena de inconstitucionalidade”.

A rigor, a disciplina geral do sistema tributário está na Constituição Federal, conferida à lei complementar, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pelo Poder Constituinte. A lei complementar confere sentido amplo aos traços gerais tributários delineados no arquétipo constitucional, preparando, desta maneira, o esboço que, finalmente, deverá ser utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, conforme se pode inferir do art. 3º<sup>7</sup>, do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal com *status* material de lei complementar.

Importante frisar, desde já, que a vigente lei de regência do ISS, norma de aplicação em âmbito nacional, é a lei complementar federal nº 116/2003, sucessora do Decreto-Lei nº 406/1968.

A lei complementar nº 116/2003 disciplina diversos aspectos do ISS, dentre os quais se podem destacar a definição do fato gerador, isenções, local em que é devido o tributo, o instituto da responsabilidade em relação a este imposto e alíquota máxima.

### **1.2.1 Lista de serviços anexa à lei complementar nº 116/2003**

São constantes as controvérsias envolvendo a lei complementar em matéria de ISS, que certamente guardam relação com a lista de serviços anexa à referida lei. A dificuldade de enquadrar diversas atividades entre as elencadas pelo legislador complementar desviou a discussão para a natureza da lista de serviços, se taxativa ou exemplificativa, e se comportava, ou não, uma interpretação analógica ou extensiva.

---

<sup>6</sup> BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 3ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 315.

<sup>7</sup> 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.

Nota-se que não é unânime a doutrina acerca da taxatividade, ou não, da lista de serviços. No sentido da taxatividade, são os pensamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, colhidos nos ensinamentos de Marcelo Caron Baptista<sup>8</sup>: “Não podemos deixar de conceber a lista de serviços baixada por lei complementar como taxativa, por interpretativo de ordem constitucional (...). Sua função é exatamente limitativa, restritiva, contendo as únicas atividades (serviços ou bens imateriais) sujeitas ao ISS”.

Noutro sentido, não entendendo pela taxatividade da lista, mas sim pelo aspecto sugestivo que a lista apresenta, Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup> assim dispôs: “... a lista é apenas sugestiva e, por isso mesmo, perfeitamente dispensável, tanto pelo legislador municipal, quanto pelo juiz e pelo administrador público”.

É de se notar que a doutrina não se mostra confortável em sentido unânime acerca do tema, cabendo entendimentos em ambos os sentidos, tanto pela taxatividade, como pela sugestividade da lista de serviços anexa à LC 116/03.

No âmbito judicial, especialmente no Superior Tribunal de Justiça – STJ<sup>10</sup>, a interpretação extensiva da lista é admitida de maneira excepcional nas situações em que a lei complementar estabelece a hipótese de incidência do tributo sobre serviços congêneres, correlatos, àqueles expressamente previstos na lista anexa, independentemente da denominação dada pelo sujeito passivo.

Com base no entendimento judicial firmado, vale dizer, se o serviço prestado não se encontra ali listado, não constitui fato gerador do tributo e, via de consequência, não há que se falar em interpretação extensiva. Assim, é a natureza do serviço prestado que determina a incidência, ou não, do imposto municipal.

---

<sup>8</sup> *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 231.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p. 887.

<sup>10</sup> REsp n. 1.183.210/RJ (DJe 20/02/2013), AgRg n. 1.286.193/PR (20) (DJe 23/08/2012) e AgRg no AREsp n. 157.118/RJ (DJe 20/06/2012).

## **CAPÍTULO 2 – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

### **2.1 Breve análise dos critérios contidos no antecedente da norma**

#### **2.1.1 Critério material**

Necessário estabelecer primeiramente que a análise a seguir se debruça sobre o texto constitucional, partindo-se da análise do critério material da hipótese de incidência do ISS.

Nota-se que a tributação pode incidir em relação a “serviços”, conforme disposto no art. 156, inciso III<sup>11</sup>, da CF/88. Assim, toda e qualquer análise de sua hipótese de incidência deve ter origem na compreensão do significado jurídico de serviço.

Para que seja possível definir o que é serviço, é necessário discorrer por um processo de inclusão e exclusão<sup>12</sup>, sendo em relação a esse processo – exclusão – utilizado um critério negativo, para que seja possível, ao final, verificar o significado jurídico-tributário de serviço ou, em outras palavras, o critério material da hipótese de incidência do ISS.

Desvencilhar o critério material dos demais critérios da hipótese de incidência não é tarefa simples de se fazer, cuja dificuldade é reconhecida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>13</sup>, nas seguintes palavras: “(...) é curioso anotar que os autores deparam com grande dificuldade para promover o isolamento do critério material, que designam por elemento material do fato gerador, elemento objetivo do fato gerador ou por aspecto material da hipótese de incidência”.

E continua discorrendo: “tanto nacionais como estrangeiros tropeçam, não se livrando de apresentá-lo engastado aos demais aspectos ou elementos integradores do conceito, e acabam por desenhar, como critério material, todo o perfil da hipótese tributária”. E, não

---

<sup>11</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

<sup>12</sup> “O método não é estranho ao Direito Tributário. O mesmo processo de inclusão e exclusão aqui proposto é de especial importância para a definição da própria competência tributária de qualquer das pessoas políticas. Ela somente pode ser conhecida diante daquilo que nela se insere e daquilo que ela não contempla. Nas palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “Ela nasce como uma soma de atribuições e de proibições”. BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 253.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 285.

bastasse, adverte: “(...) É muito comum, por isso, a indevida alusão ao critério material, como a descrição objetiva do fato (...)”.

Muitas vezes, deparam-se os operadores do direito com a simples definição de critério material como sendo a junção de um *verbo* acompanhado por um *complemento*.

É bem verdade que se pode fazer tal afirmação acima. Mas não é o bastante.

Faz-se necessária uma compreensão mais profunda, que, uma vez mais, utilizando-se dos ensinamentos de Paulo de Barros<sup>14</sup>, acerca do critério material, é possível extrair:

O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo.

Dessa forma, no que diz respeito ao critério material da hipótese de incidência do ISS, é possível afirmar que este seja composto da seguinte forma: *prestar* (verbo transitivo direto e indireto<sup>15</sup>) + *serviço* (complemento do verbo).

Ocorre que não se trata de qualquer serviço.

Para que se possa chegar ao conceito de serviço tributável, que deverá ser submetido à tributação do fisco municipal e, assim, aferir com precisão o critério material da hipótese de incidência do ISS, é necessário verificar importantes requisitos.

Dessa forma, sob a ótica da tributação municipal, tem-se que o *serviço*:

(i) não pode estar compreendido na esfera de competência dos Estados, que estejam sob a incidência do ICMS, nos termos do art. 156, inciso III<sup>16</sup>, da CRFB/88;

(ii) não pode decorrer de relação de emprego, ou, noutras palavras, não pode decorrer de serviço prestado com vínculo empregatício, em razão de expressa vedação contida no art. 2º, inciso II, da lei complementar nº 116/2003;

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 287.

<sup>15</sup> Dicionário Aurélio. Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 7.0. 5ª Edição do Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2010.

<sup>16</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(iii) deve ser prestado sob o regime de direito privado, tendo em vista a impossibilidade de tributação entre os entes públicos, em razão do princípio da imunidade tributária, previsto no art. 150, inciso VI, da CF/88;

(iv) deve ser oneroso, ou seja, não haverá a incidência do ISS em serviço prestado de maneira gratuita, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, inciso I, da CF/88;

(v) deve estar previamente definido em lei complementar (sabidamente hoje, a lei complementar nº 116/2003), conforme se pode verificar do quanto previsto no inciso III, parte final, do art. 156, da CF/88;

(vi) deve consistir em uma obrigação de fazer, jamais decorrer de uma obrigação de dar, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal<sup>17</sup> – STF e reiteradas vezes pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>18</sup> – STJ.

Portanto, é possível afirmar que o critério material da hipótese de incidência do ISS seja “prestar serviço”, que compreende a conjugação do verbo e seu complemento, observadas todas as nuances acima expostas nos itens “(i)” a “(vi)”.

### 2.1.2 Critério temporal

O critério temporal guarda estrita relação com o momento da deflagração da incidência tributária, ou seja, o momento em que acontece o fato jurídico tributário.

---

<sup>17</sup> “TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional”. (RE 116121/SP. Relator: Min. Octavio Gallotti. Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 11/10/2000. DJ 25/5/2001).

<sup>18</sup> “(...) 3. Segundo a jurisprudência da Suprema Corte (RE 116.121/SP) não incide ISS sobre a locação de bens por consistirem em obrigação de dar e não em obrigação de fazer. (...)” (REsp 878509/MT. Rel. Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Julgamento: 3/12/2009. DJe 14/12/2009).

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE DESDOBRAMENTO E BENEFICIAMENTO – CORTE, RECORTE E/OU POLIMENTO –, SOB ENCOMENDA (ATIVIDADE-FIM DO PRESTADOR), DE BLOCO E/OU CHAPA DE GRANITO E MÁRMORE (DE PROPRIEDADE DE TERCEIRO).

1. A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o REsp 888.852/ES (Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 1º.12.2008), firmou orientação no sentido de que “a 'industrialização por encomenda', elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria – obrigação de dar – e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal)”. 2. Recurso especial provido.” (REsp 1097249/ES. Rel. Ministra Denise Arruda. Primeira Turma. Julgamento: 3/11/2009. DJe 26/11/2009).

O instante em que se extingue o dever de prestar o serviço, do prestador em relação ao tomador, faz deflagrar a ocorrência do fato jurídico-tributário, previsto na hipótese de incidência da norma do ISS.

Vale dizer, quando do recebimento do resultado pelo tomador, será verificada a ocorrência do fato imponible.

Quando analisado o aspecto temporal de um serviço “simples”, que pode ser materializado com um único ato, fica de fácil identificação o seu critério temporal, pois, na mesma toada, serão identificados todos os critérios da regra-matriz de incidência do ISS.

Entretanto, quando o serviço se dividir em diversas fases ou etapas (execução continuada), a identificação do critério temporal toma contornos diferentes. Tal assertiva se faz em razão de que alguns serviços, para serem prestados, necessitam de algumas ou diversas ações prévias, para que, então, possa ser concluído o serviço contratado pelo tomador.

Tratam-se de ações denominadas de prestações-meio, sem as quais o serviço pactuado entre as partes não seria possível, denominado este de serviço-fim. Vale dizer, “enquanto a prestação-fim não for realizada pelo devedor, todo e qualquer esforço voltado ao tomador não passará de uma prestação-meio, incapaz de realizar o comportamento tributável<sup>19</sup>”.

Ou seja, referidas prestações-meio não são passíveis de incidência tributária quando se fala em ISS, tendo em vista que somente o serviço-fim poderá sofrer a incidência desse tributo.

Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça – STJ<sup>20</sup> em diversas oportunidades, destacando-se:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO.  
ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.  
SÚMULA 83/STJ.

---

<sup>19</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 495.

<sup>20</sup> “AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. BENEFICIAMENTO DE MATÉRIA-PRIMA. INCIDÊNCIA DO ISSQN. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83/STJ. 1. Verifica-se que, no caso dos autos, deve incidir o ISS, porquanto, trata-se de serviços personalizados feitos em conformidade com o interesse exclusivo do cliente, distintos dos serviços destinados ao público em geral. 2. Nesta esteira, impende salientar que não interessa se haverá comercialização do produto no futuro, pois esta não é o traço distintivo da incidência do imposto como quer fazer crer o agravante. O que há de aferir é atividade-fim do prestador do serviço, “tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o ‘prestador’ (responsável pelo serviço encomendado) e o ‘tomador’ (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.” (REsp 888.852/ES, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 4/11/2008 Dje de 1º/12/2008) Agravo regimental improvido.” (AgRg no AREsp 309854/ES. Rel. Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Julgamento 25/6/2013. Dje 1º /8/2013. RDDT vol. 217, p. 200).

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, independente da cobrança pela prestação de serviço, "não incide ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividades-fim, no caso, a exploração de telecomunicações" (REsp 883254/MG, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJ 28.2.2008, p. 74). Precedentes. Incidência da Súmula 83/STJ. (...)  
(AgRg no AREsp 445726/RS. Relator Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Julgamento 18/2/2014. DJe 24/2/2014).

É exatamente esse o entendimento de Paulo de Barros Carvalho<sup>21</sup>, discorrendo que:“(...) o critério temporal do imposto sobre serviços de qualquer natureza (...) está representado pela entrega do serviço, pronto e acabado”.

Dessa maneira, em atenção à regra-matriz de incidência tributária, que exige estrita conexão entre os seus critérios, é impossível conceber que o legislador infraconstitucional possa estabelecer critério temporal diverso do momento em que o comportamento abstratamente delineado pelo critério material ocorre.

Além disso, convém trazer à tona as palavras de Marcelo Caron Baptista<sup>22</sup>, que assim discorre:

Ainda que a matéria comporte outras considerações, pode-se afirmar, como decorrência das premissas adotadas, que o legislador da pessoa política, quando do exercício de sua competência tributária referente ao ISS, está constitucional e implicitamente vinculado a estabelecer o critério temporal da hipótese de incidência do ISS, sob o aspecto do fato no tempo, como o momento exato da prestação-fim do serviço.

Dessa forma, observadas as nuances acima expostas em relação ao critério temporal, passa-se a discorrer sobre outro critério contido no antecedente da norma tributária pertinente ao ISS.

### **2.1.3 Critério espacial**

Esse critério trata do local em que o fato jurídico-tributário ocorre.

---

<sup>21</sup> ISS – *diversões públicas*. RDT n. 17-18, p. 191.

<sup>22</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 502.

Muitas regras jurídicas são de fácil identificação, quando se fala no nascimento da relação obrigacional perante o fisco.

Entretanto, algumas regras são desprovidas de indicações precisas em relação ao critério espacial da hipótese de incidência tributária. Vale dizer, quando da elaboração da norma, deixou o legislador de apontar de maneira nítida a composição do critério espacial.

Mesmo assim, nesses casos em que o legislador “supostamente” tenha se descuidado em relação ao critério espacial, é possível extrair da norma tributária um conjunto de indicações, que conduzem o destinatário da norma ao encontro da resposta adequada.

No que toca ao ISS, nota-se que o critério espacial guarda estrita relação<sup>23</sup> com o critério material da hipótese de incidência. É que “a descrição, em lei, de o fato prestar serviços só irradiará efeitos jurídicos se a prestação ocorrer dentro do perímetro delimitador do território do Município respectivo (ou do Distrito Federal)<sup>24</sup>”.

Assim, o ente tributante municipal somente terá interesse sobre a prestação de serviço que guarde relação com o seu limite territorial, observadas as disposições do art. 3º, da lei complementar 116/2003, que assim dispõe:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...)

Referido artigo traz vinte e duas exceções em relação ao critério espacial da hipótese de incidência do ISS, na qual são elencadas as situações em que o tributo será devido no local da prestação do serviço (exceção), e não no local do estabelecimento prestador (regra).

O art. 3º da lei complementar nº 116/2003 é complementado pelo art. 4º<sup>25</sup> desse mesmo diploma legal, ao passo que define o que é estabelecimento prestador, mas que não se presta da maneira devida para o esclarecimento acerca do critério territorial da hipótese de incidência do ISS.

---

<sup>23</sup> “Tenha-se presente, pois, que, para atribuir competências aos Municípios (também aos Estados e ao Distrito Federal) subordina a Constituição, ao respeito, conjugado, assim do critério material como do critério territorial”. (BARRETO, Aires Fernandino. ISS na constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 316).

<sup>24</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS na constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 316.

<sup>25</sup> Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Assim, guardadas as inúmeras controvérsias acerca do assunto nos tribunais superiores (definição do local do fato gerador do ISS), pertinente destacar julgado repetitivo de controvérsia, analisado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, cujo entendimento vem sendo atualmente aplicado pelas Turmas dessa Corte Superior<sup>26</sup>, entendendo que o local do estabelecimento prestador (regra – critério espacial) é aquele em que há uma unidade econômica, na qual se dão os poderes de gestão da sociedade, independentemente do nome dado à unidade econômica pelo sujeito passivo.

Destaca-se trecho do referido julgado:

1. O STJ definiu o sujeito ativo do ISS incidente sobre serviço prestado na vigência da LC 116/2003 nos seguintes termos: a) "como regra geral, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, compreendendo-se como tal o local onde a empresa que é o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas; b) na falta de estabelecimento do prestador, no local do domicílio do prestador. Assim, o imposto somente será devido no domicílio do prestador se no local onde o serviço for prestado não houver estabelecimento do prestador (sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação); c) nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, acima transcritos, mesmo que não haja local do estabelecimento prestador, ou local do domicílio do prestador, o imposto será devido nos locais indicados nas regras de exceção (...).

Não bastasse isso, sobreleva elencar os elementos que Aires F. Barreto<sup>27</sup> entendem serem necessários e indicativos para a configuração de estabelecimento prestador, que são:

---

<sup>26</sup> AgRg no AREsp 299489/MS. Rel. Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Julgamento: 8/4/2014. DJe 18/6/2014.

<sup>27</sup> BARRETO, Aires Fernandino. ISS na constituição e na lei. 3ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2009. p. 328-329.

- a) manutenção, nesse lugar, de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos necessários à execução dos serviços;
- b) existência de estrutura gerencial, organizacional e administrativa compatível com as atividades desenvolvidas;
- c) ter havido, ali, inscrição na Prefeitura do Município e nos órgãos previdenciários;
- d) informação desse local como domicílio fiscal, para efeito de outros tributos;
- e) divulgação do endereço desse lugar em impressos, formulários, correspondência, ou contas de telefone, de energia elétrica, de água, ou gás, em nome do prestado

Nas palavras de Misabel Abreu M. Derzi<sup>28</sup>, discorrendo sobre o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária, tem-se que:

“para dirimir os casos de conflitos entre os Entes tributantes, cumprindo sua função constitucional, a Lei Complementar n. 116/2003 elegeu, como aspecto espacial da hipótese, elementos de conexão diversos, existentes em território municipal, a saber: o local do estabelecimento prestador, ou da sede, ou o local da execução ou, ainda, nas importações, o local onde se situa o estabelecimento tomador”. (Mais de três linhas de citação)

Dessa maneira, observadas as disposições ora expostas, pode-se dizer que o critério espacial do ISS compreende o local do estabelecimento de prestador, via de regra, tendo como exceção, o local em que foi prestado o serviço.

## **2.2 Critérios contidos no consequente da norma de incidência do ISS**

### **2.2.1 Critério subjetivo. Sujeito ativo e sujeito passivo**

Esse critério trata do laço obrigacional que une os sujeitos envolvidos em determinada situação fática geradora de uma obrigação tributária.

---

<sup>28</sup> TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição**. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. Volume 2. Barueri: Manole, 2004, p. 83.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza<sup>29</sup>, discorrendo sobre o critério subjetivo, afigura-se que “os sujeitos do vínculo, isto é, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas ao objeto, que é a prestação”.

Acerca do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, assim prevê o art. 119, do Código Tributário Nacional – CTN: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Sujeito ativo da relação obrigacional tributária é a pessoa jurídica de direito público interno, que deverá exigir os tributos de sua competência quando verificada a ocorrência do seu fato gerador.

Em relação ao sujeito ativo do ISS – critério pessoal –, nota-se que há estrita relação com o critério material do tributo, no passo em que será sujeito ativo da exação o Município que localizado o estabelecimento do prestador, via de regra, e, tendo como exceção, o Município em que foi prestado o serviço.

Sobre o sujeito passivo, regula o art. 121, do CTN:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Sujeito passivo da relação obrigacional tributária é a “pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais<sup>30</sup>”.

No caso do ISS, sujeito passivo da exação tributária será aquele que prestar serviço, de acordo com o que dispõe o art. 5º, da lei complementar nº 116/2003: “Contribuinte é o prestador do serviço”.

---

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p. 328.

<sup>30</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p. 332.

Da mesma maneira, será sujeito passivo da obrigação tributária aquele previamente indicado pelo legislador, nos termos do art. 121, inciso II, do CTN e art. 6º, da lei complementar nº 116/2003.

### **2.2.2 Análise crítica do critério quantitativo, com ênfase à base de cálculo**

Nas palavras de Natália de Nardi Dácomo<sup>31</sup>, discorrendo sobre o critério quantitativo, tem-se:

O critério quantitativo é composto pela base de cálculo e alíquota. A base de cálculo é uma medida de grandeza instituída na regra matriz de incidência tributária e objetiva medir a intensidade do comportamento descrito no antecedente; a base de cálculo, combinada com a alíquota, determina o valor da prestação pecuniária.

Em outras palavras, a base de cálculo deve guardar relação direta e confirmar a materialidade do ISS, consistente no núcleo serviço. Vale dizer que a quantia devida pelo sujeito passivo será o resultado decorrente da conjugação da base de cálculo com a alíquota, observando-se o valor específico relativo à obrigação jurídico-tributária.

Entretanto, o legislador não se encontra livre para dispor sobre a base de cálculo, não sendo atribuído ao legislador ordinário total liberdade para promover inclusões e exigências na base de cálculo do ISS, sendo forçosa a observação dos contornos constitucionais, estabelecidos no art. 156, inciso III.

Nesse sentido, à vista do quanto estabelecido no dispositivo constitucional acima, que, ao atribuir a competência dos Municípios, assim dispõe: “(...) serviços de qualquer natureza... definidos em lei complementar”, o presente estudo adota a premissa de que a legislação complementar é quem possui a competência para disciplinar sobre a base de cálculo.

A lei complementar 116/2003 assim o fez no art. 7º: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, implicando a primeira ideia de que a base de cálculo é o preço do serviço.

Nesse momento do estudo, no tocante ao critério quantitativo, que é composto pela alíquota e base de cálculo, importante delimitar que a discussão terá como enfoque tão somente a base de cálculo, não sendo alvo de estudo a alíquota do ISS.

---

<sup>31</sup> DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 21.

Assim, indaga-se: o que vem a ser o preço do serviço?

Segundo os ensinamentos do Professor Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>32</sup>, extraído de julgado do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo<sup>33</sup>:

O legislador utiliza a expressão 'preço do serviço', sem qualquer outro adjetivo e silenciando quanto a deduções permitidas. Evidentemente, o legislador está dispondo sobre o preço bruto (sem dedução de qualquer parcela, mesmo a título de frete ou imposto), e não o líquido. O preço do serviço vem a ser, desta forma, a receita bruta que lhe corresponda, auferida pelo prestador do bem imaterial.

Na mesma esteira, continua discorrendo o autor que: “(...) 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”.

Assim, segundo o autor acima, o preço do serviço que corresponde à base de cálculo do ISS, descrito no art. 7º da lei complementar nº 116/03, equivale à receita bruta auferida pelo prestador, sem quaisquer deduções. Vale dizer, preço do serviço é a receita bruta, e não a receita líquida auferida pelo prestador.

Por primeiro, cumpre distinguir receita bruta de receita líquida.

De trecho colhido dos ensinamentos contábeis de Sérgio de Iudícibus<sup>34</sup> e José Carlos Marion, tem-se que: “A receita bruta é o total bruto vendido no período. Nela estão inclusos os impostos sobre vendas (os quais pertencem ao governo) e dela não foram subtraídas as devoluções (vendas canceladas) e os abatimentos (descontos) ocorridos no período”.

Seguindo o entendimento sobre a receita líquida, os autores acima assim dispõem: “deduções são ajustes (e não despesas) realizados sobre a Receita Bruta para se apurar a Receita Líquida”, fazendo importante pontuação, no sentido de que “O que interessa para a empresa é efetivamente a Receita Líquida, que é o que sobra em termos de receita. Ajuste significa que não houve sacrifício financeiro ou esforço para obter a receita”.

Pertinente ainda se entende para o esclarecimento da problemática constatada no presente trabalho – a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, que deve ser entendido como

---

<sup>32</sup> Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, 1975, RT, p. 519.

<sup>33</sup> Apelação/Reexame Necessário n. 0098643-18.2008.8.26.0000. Rel. Erbetta Filho. 15ª Câmara de Direito Público. Julgamento: 2/8/2012. DJe: 8/8/2012.

<sup>34</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. Curso de Contabilidade para não contadores. 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2011, p. 54.

receita bruta ou receita líquida do prestador? –, trazer à baila a previsão constante no art. 187, da lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), que trata de receita bruta e receita líquida:

“A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º (Revogado).”

De acordo com Nelson Eizirik<sup>35</sup>, ao analisar em um primeiro momento os incisos I e II do artigo acima, inaugura:

“Conforme o inciso I, a primeira linha da DRE deve ser composta pelas receitas brutas das vendas e serviços, as deduções das

---

<sup>35</sup> EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada. Volume II.** São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011, p. 648.

vendas, os abatimentos e os impostos que são devidos pelos contribuintes e arrecadados diretamente pela companhia. Mas, como esses impostos não são de sua propriedade, devem ser excluídos das receitas brutas. Em essência, as receitas genuínas são as receitas líquidas, pois representam os recursos que ficam retidos na companhia.”

Pontuando mais precisamente sobre receita bruta, adverte o autor que essas receitas:

(...) não são equivalentes ao faturamento, pois, conforme as atuais normas internacionais de contabilidade (IFRS), para que as receitas possam ser reconhecidas nas DREs, é necessário que os riscos e benefícios dos produtos e mercadorias vendidas ou serviços prestados tenham sido integralmente transferidos para os compradores.

Sobre receita líquida, leciona Nelson Eizirik<sup>36</sup>:

De acordo com as novas normas contábeis, constituem receitas líquidas tudo o que resulta em aumento dos ativos líquidos da companhia. Por isso, os impostos, que são repassados ao Governo, são excluídos, bem como as devoluções de vendas e abatimentos concedidos. Por outro lado, é importante ressaltar as receitas brutas, uma vez que os saldos de contas a receber demonstram, indiscriminadamente, o que será recebido a título de receita líquida e de impostos.

(...)

O inciso II prevê a discriminação na DRE da receita líquida das vendas e serviços, do custo das mercadorias e de serviços vendidos e do lucro bruto, sendo necessário deduzir os custos diretos dessas receitas líquidas. Essas deduções são evidenciadas como custo das mercadorias e produtos vendidos e custo direto dos serviços prestados. Dessa forma, apura-se o lucro exatamente pela diferença entre as receitas líquidas e esses custos.

---

<sup>36</sup> EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada. Volume II.** São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011, p. 648.

Sobreleva de igual modo destacar o que já foi exposto pela Receita Federal do Brasil – RFB<sup>37</sup>, à vista do quanto constante no regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 300/99), dispondo sobre receita bruta e receita líquida:

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o resultado auferido nas operações de conta alheia e o preço dos serviços prestados.

Deve ser adicionado à receita bruta, para cálculo da receita líquida, o crédito-prêmio de IPI decorrente da exportação incentivada - Befiex.

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante e adicionados ao preço do bem ou serviço, e do qual o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (IPI). Da mesma forma, para que a apuração dos resultados não sofra distorções, não se computam, no custo de aquisição das mercadorias para revenda e das matérias-primas, os impostos não cumulativos que devam ser recuperados (IPI, ICMS).

O ICMS integra a receita bruta e é considerado parcela redutora para fins de apuração da receita líquida.

E, sobre receita líquida, esclarece a Receita Federal do Brasil que: “Receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta diminuída: a) das devoluções e vendas canceladas; b) dos descontos concedidos incondicionalmente; e c) dos impostos e contribuições incidentes sobre vendas.”

Pois bem, observadas as pontuações acima sobre receita bruta e receita líquida, necessárias ao esclarecimento da problemática apresentada na presente pesquisa – a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, que deve ser entendido como receita bruta ou receita líquida do prestador? – destaca-se novamente trazer à discussão a base de cálculo do ISS, que inicialmente remonta ao art. 7º da lei complementar nº 116/03: “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

Decorrente da competência que os Municípios e o Distrito Federal dispõem para a instituição e exigência do ISS, em observância ao art. 156, inciso III, da Constituição Federal

---

<sup>37</sup><http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloVIII-LucroOperacional2012.pdf>. Acesso em 16/8/2014, às 20h56.

de 1988, conjugado notadamente com o art. 7º, da lei complementar nº 116/03, alguns deles dispõem em suas normas locais o que vem a ser o preço do serviço.

Abaixo serão detalhadas algumas dessas leis municipais, no que toca à base de cálculo do ISS.

No Município de São Paulo, debruçando-se sobre a lei nº 13.701/2003, que institui o ISS, tem-se:

Art. 14. A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

No Município de Campinas, da análise da lei nº 12.392/2005, é possível constatar:

Art. 22 A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se preço tudo o que for devido em virtude da prestação do serviço, incluídos todas as importâncias, despesas acessórias, juros, acréscimos, bonificações ou outras vantagens financeiras, remuneradas em dinheiro, bens, serviços ou direitos, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto nesta seção.

§ 2º Salvo o disposto no artigo 23, somente poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os descontos ou abatimentos incondicionalmente concedidos.

No Município do Rio de Janeiro, observando a lei nº 3.691/2003, da mesma maneira e dispondo sobre a base de cálculo do ISS, extrai-se:

Art. 16 - A base de cálculo é o preço do serviço.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, sem prejuízo do disposto nesta Seção.

Diante de todas as legislações municipais acima expostas (São Paulo, Campinas e Rio de Janeiro), constata-se que em todas elas o legislador adota como preço do serviço a receita bruta auferida pelo prestador, decorrente da prestação de serviços.

As duas últimas legislações acima expostas (Campinas e Rio de Janeiro) incluem expressamente na base de cálculo os valores recebidos pelo prestador a título de reembolso. De igual maneira, a legislação do Município de São Paulo, implicitamente tem o mesmo conteúdo, ao passo em que veda quaisquer deduções, *excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição*.

Em observância a essas legislações municipais, todos os valores (receita bruta) recebidos pelas agências de publicidade e propaganda (prestadores), em razão da prestação de serviços que foram contratados pelo tomador, deverão ser adotados como montante para fins de apuração de base de cálculo do ISS.

Ou seja, conforme dispõe essas legislações, parte desse valor recebido pelas agências, que foi recebido e apenas transitará pelo seu caixa e que posteriormente será repassado a terceiros contratados pela agência (para o desenvolvimento de prestações-meio), deverá compor a base de cálculo do ISS incidente sobre as “suas atividades”.

Vale dizer novamente, sob a ótica das legislações municipais acima analisadas, o valor recebido a título de reembolso, que a agência de publicidade repassará a terceiros e que não ingressarão no patrimônio da agência, deverá compor a sua base de cálculo do ISS.

É bem verdade que o Município de São Paulo reconhece essa problemática e, diante desse cenário conturbado, traz expressamente a possibilidade de se deduzir da base de cálculo do ISS os valores repassados a terceiros contratados pela agência.

O art. 47, do Decreto nº 53.151/2012 (regulamento do ISS), assim dispõe:

#### Subseção III - Agências de Publicidade

Art. 47. Constitui receita bruta das agências de publicidade:

- I - o valor das comissões, inclusive das bonificações a qualquer título, auferidas em razão da divulgação de propaganda;
- II - o valor dos honorários, “fees”, criação, redação e veiculação;
- III - o preço da produção em geral.

Parágrafo único. Quando o serviço a que se refere o inciso III deste artigo for executado por terceiros que emitam notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência, o preço do serviço desta será a diferença entre o valor de sua fatura ao cliente e o valor dos documentos do(s) executor(es) à agência.

Entretanto, conforme se verifica da análise do parágrafo único do dispositivo legal acima transcrito, a norma paulistana condiciona a exclusão da base de cálculo ao

cumprimento de obrigação acessória que deverá ser cumprida por terceiro (o terceiro contratado deverá emitir nota fiscal, fatura ou recibo em nome do cliente e aos cuidados da agência), para que então seja possível a dedução desse montante da base de cálculo do ISS, que deverá ser apurado e recolhido pela agência de publicidade e propaganda.

Mas, e quando o terceiro não cumprir a obrigação acessória da forma como prevista na norma municipal, estará a agência de publicidade e propaganda obrigada a reconhecer os valores repassados (recebidos a título de reembolso) como se receita sua fossem e conseqüentemente submetê-los à tributação?

Importante destacar que *preço do serviço* não pode ser encarado como receita bruta do prestador, como fazem crer as legislações municipais. Da mesma maneira, nesse momento da pesquisa, não se mostra viável admitir que *preço do serviço* seja tão somente a receita líquida do prestador, com base nas premissas acima estabelecidas.

Quando o legislador complementar estabelece como base de cálculo do ISS o preço do serviço, há necessidade de se atentar que esse serviço seja desenvolvido pelo prestador, e não o serviço prestado por outrem.

Vale dizer, a agência de publicidade não poderá submeter à tributação – base de cálculo – montante recebido (momento 1) do tomador e que será repassado a terceiro, a título de reembolso. O preço do serviço desenvolvido pela agência guarda relação com a diferença entre o que é recebido por esta e o valor que é repassado a terceiros. A base de cálculo do ISS, incidente sobre o serviço prestado pela agência, será apenas esse *spread* auferido pela agência de publicidade e propaganda.

Em momento posterior, ocorrido o repasse da quantia pela agência de publicidade e propaganda e recebido (momento 2), o montante pelo terceiro contratado para a realização de prestação-meio, aí sim é possível constatar que há *preço do serviço*, que deverá servir como base de cálculo do ISS incidente sobre a atividade desenvolvida pelo terceiro (para este, não se trata de prestação-meio, mas sim de serviço-fim), desde que, previamente constante a atividade na lista anexa à lei complementar nº 116/2003.

Portanto, para fins de apuração de base de cálculo do ISS, preço não se trata de receita bruta, como muitas legislações ordinárias querem fazer crer. Da mesma maneira, não se verifica totalmente plausível, no presente estudo, argumentar que preço do serviço deva ser entendido com a receita líquida<sup>38</sup> auferida pelo prestador do serviço.

---

<sup>38</sup>Na lição de Nelson Eizirik (A Lei das S/A Comentada. Volume II. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011, p. 648): “De acordo com as novas normas contábeis, constituem receitas líquidas tudo o que resulta em

É necessário que preço do serviço guarde estrita relação com o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Carta Política de 1988, pois somente servirá como base de cálculo do ISS (preço do serviço) aquilo que realmente ingressar no patrimônio do prestador do serviço.

Em outras palavras, os valores que apenas transitam pelo caixa da agência de publicidade e propaganda, que serão repassados a terceiros contratados para a realização de prestação-meio, não serão hábeis a formar a base de cálculo do ISS incidente sobre a atividade desenvolvida pela agência de publicidade e propaganda.

Portanto, constata-se que as legislações municipais ora analisadas, quando confrontadas com o princípio da capacidade contributiva, mostram-se inconstitucionais sob essa ótica, quando estabelecem como base de cálculo do ISS o preço do serviço, entendendo esse como a *receita bruta*<sup>39</sup> obtida pelo prestador, ou; *tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço*<sup>40</sup>.

---

aumento dos ativos líquidos da companhia. Por isso, os impostos, que são repassados ao Governo, são excluídos, bem como as devoluções de vendas e abatimentos concedidos.”

<sup>39</sup> Município de São Paulo. Art. 14 da lei nº 13.701/2003.

<sup>40</sup> Município de Campinas. Art. 22, § 1º, da lei nº 12.392/2005.  
Município do Rio de Janeiro. Art. 16, § 1º, da lei nº 3.691/2003.

## CAPÍTULO 3 – SERVIÇO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA

### 3.1 Publicidade e propaganda. Definição

Publicidade e propaganda encontram previsão na lei nº 4.680/1965, cuja regulamentação se encontra veiculada pelo Decreto nº 57.690/1966.

Ambas, de acordo com o que estabelece o art. 2º, do Decreto nº 57.690/66, é “qualquer forma remunerada de difusão de ideias, mercadorias, produtos ou serviços, por parte de um anunciante identificado”.

Já a agência de publicidade e propaganda é definida pelo art. 6º do mesmo Decreto, que assim dispõe:

Art 6º Agência de Propaganda é a pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que, através, de profissionais a seu serviço, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem.

Geraldo Ataliba<sup>41</sup> leciona sobre o ISS e os serviços desenvolvidos pelas empresas de publicidade e propaganda, discorrendo que:

“(…) consistem em planejar e elaborar promoções publicitárias. A finalidade última é tornar conhecido do público um produto, mercadoria ou estabelecimento e motivar eventuais interessados. (...) A publicidade compreende, assim, dois grande (sic) setores de atividades: a parte intelectual de planejamento e organização de uma campanha e a parte executiva de instrumentalização técnica e material da mesma e ulterior veiculação.”

Na mesma esteira, continua o autor:

---

<sup>41</sup> Publicidade, Propaganda e Imposto sobre Serviços, Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1971, v. 2, p. 11-19. Extraído de: Apelação Cível nº 70013481999. Vigésima Segunda Câmara Cível. Tribunal de Justiça do RS. Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro. Julgado em 26/1/2006.

“ (...) os “serviços” publicitários, classificados como internos e externos na verdade se resumem em serviços de elaboração (verdadeiro serviço) e em agenciamento de serviços de terceiros. Efetivamente, no primeiro caso, a empresa de publicidade vende sua atividade e sua capacidade de engendrar um plano. No segundo (fase executiva) agencia instrumentos de realização do plano e os veículos que atingirão o público.”

E, com a mesma propriedade, já adentrando à seara jurídica-tributária, tece argumentos diante do posicionamento fiscalista, discorrendo que:

“(…) O fisco municipal confunde, assim, preço do serviço com faturamento. (...) o modo de proceder das Prefeituras infringe flagrantemente o princípio *ne bis in idem*, uma vez que os serviços de terceiros, incluídos nas faturas, já foram tributados oportunamente. (...) a tributação pelo total da fatura (...) inclui parcelas que não representam serviços, mas reembolsos de despesas que absolutamente não representam matéria tributável (...). “

Sobre as receitas das agências de publicidade, Geraldo Ataliba<sup>42</sup> discorre que: “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”.

### **3.2 Análise do item 17.06, da lista de serviços**

Sobre a incidência do ISS, assim estabelece o art. 1º, da LC 116/03: “(...) tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Diante dos inúmeros serviços elencados na lista de serviços, constata-se no item 17.06 o serviço desenvolvido pelas agências de publicidade e propaganda, com a seguinte disposição: “Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de

---

<sup>42</sup> Publicidade, Propaganda e Imposto sobre Serviços, Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1971, v. 2, p. 11-19. Extraído de: Apelação Cível nº 70013481999. Vigésima Segunda Câmara Cível. Tribunal de Justiça do RS. Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro. Julgado em 26/1/2006.

campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”.

Tendo em vista a expressa previsão de incidência do ISS sobre o serviço de publicidade e propaganda, veiculada mediante a lei complementar nº 116/2003, no item 17.06, em observância ao art. 156, inciso III, do texto constitucional, não se constata controvérsias acerca da incidência do ISS sobre referido serviço.

A controvérsia que há e que é alvo do presente estudo mostra-se em relação a um dos critérios da regra-matriz de incidência do ISS, qual seja: o critério quantitativo, notadamente acerca da base de cálculo.

Portanto, verificada a incidência do ISS sobre os serviços de publicidade e propaganda, previamente listados em lei complementar, passar-se-á adiante a discorrer sobre as controvérsias que giram em torno do objeto delimitado no estudo.

### **3.3 Receita própria versus receita de terceiros. Análise sob a ótica do princípio da capacidade contributiva**

Inicialmente, é necessário discorrer sobre o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Sobre princípios, Marcelo Caron Baptista<sup>43</sup> discorre que:

(...) pode-se afirmar que os princípios de direito são normas voltadas sempre à conduta humana, ainda que, por vezes, indiretamente. São normas que regulam a conduta do legislador (*lato sensu*) ao elaborar “instrumentos introdutórios de normas” e cuja inobservância acarreta uma sanção inapelável, qual seja, a invalidade do ato normativo, a mais severa entre todas as penalidades para o legislador no que se refere à sua primordial atividade institucional. São normas às quais está vinculada a conduta do teórico e do aplicador do direito, ao explicar o Direito Positivo, sob pena de incorrer em conclusões cientificamente falsas.

Diante da força impositiva que os princípios têm sobre as condutas do legislador, destaca-se trazer à baila no presente trabalho o princípio da capacidade contributiva, que, nas palavras do professor Roque Antonio Carrazza<sup>44</sup>:

---

<sup>43</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 80.

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p. 84.

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*<sup>45</sup>. É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

Utilizando-se dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, discorre Roque Carraza que:

(...) atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua *hipótese de incidência* fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de *fatos-signos presuntivos de riqueza* (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o *fato-signo presuntivo de riqueza* tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.

Vale dizer que, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, somente aquele que seja impactado de maneira positiva, auferindo riqueza em seu patrimônio, poderá ser tributado. Caso contrário, eventual legislação que veicule tributo desprovido dessa moldura, sem verificar *signo presuntivo de riqueza*, estará fadada ao vício insanável de inconstitucionalidade.

Debruçando-se sobre a problemática posta no presente trabalho, em que as agências de publicidade e propaganda (serviço-fim) *subcontratam* terceiros (prestação-meio) para a prestação de parte de seus serviços, e que, posteriormente, essas agências repassam parte da receita obtida a terceiros, o princípio da capacidade contributiva se mostra imprescindível para a solução da controvérsia.

Em um primeiro momento, há que se deixar nítida a existência de três sujeitos na relação negocial estampada no presente trabalho, decorrente dos serviços de publicidade e propaganda (serviço-fim), objeto da controvérsia.

Há o cliente do serviço-fim, sujeito este que contrata a agência de publicidade e propaganda, para que esta lhe entregue o serviço pronto e acabado. Este sujeito, cliente da agência de publicidade e propaganda, é o tomador do serviço. Estes – tomadores –, na grande

---

<sup>45</sup> Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem a capacidade contributiva à qual alude o art. 145, § 1º, da CF, é *subjetiva*, devendo levar em conta, pois, a *capacidade econômica* real do contribuinte, isto é, sua aptidão concreta e específica de suportar a carga econômica do imposto (*Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, 2ª ed.*, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 90).

maioria das vezes, são as marcas dos produtos e serviços postos à venda para consumo no mercado.

De outro lado, como dito anteriormente, existe a agência de publicidade e propaganda, que tem a obrigação contratual de entregar o serviço (diga-se, fim) pronto e acabado ao tomador.

Assim, a agência de publicidade e propaganda se apresenta como prestador do serviço, previamente elencado no item 17.06, da lista anexa à lei complementar nº 116/2003. Logo, sua atividade se sujeita à incidência do ISS, desde que, observado rigorosamente todo o arquetipo constitucional.

No mercado publicitário, não raras vezes, a agência de publicidade e propaganda (prestadora do serviço-fim) necessita contratar terceiros, para que seja possível a entrega do serviço-fim ao cliente, tomador dos seus serviços.

Explica-se. Isso ocorre exatamente porque alguns dos serviços necessários para a realização de determinado trabalho não constituem o objeto social da agência de publicidade e propaganda. Para esse tipo de segmento empresarial, esses serviços, que não constituem o seu objeto social, são as atividades-meio, sem as quais não é possível a entrega do serviço-fim.

Por exemplo: certa marca (tomador) contrata a agência (prestador) para a realização de determinado filme publicitário, que será veiculado em mídia audiovisual. Esse serviço deverá ser entregue, pronto e acabado à marca (tomador) do produto/serviço, no prazo previamente estipulado. Para se chegar à finalização do filme publicitário, serão necessárias diversas etapas, para que até então seja definitivamente entregue ao destinatário final (tomador).

Note-se. A agência de publicidade e propaganda não é produtora de filmes. Dentre as diversas atividades que a agência de publicidade e propaganda desenvolve, tais como captação da ideia tida pela marca (tomador), criação, planejamento e, ao final, efetiva veiculação da campanha publicitária na mídia, haverá a necessidade da formalização de um filme, mediante filmagens, captação do elenco artístico, gravação de áudio, dentre outras etapas.

Dessa forma, nesse exemplo específico, a agência de publicidade e propaganda (prestador do serviço-fim), contratada pela marca do produto ou serviço (tomador), deverá contratar terceiros (prestador da atividade-meio) – empresas de filmagem, gravação de áudio, dentre outros –, para que seja possível a entrega do serviço<sup>46</sup> pronto e acabado ao cliente final.

Como contraprestação pecuniária, decorrente da contratação de terceiros pela agência, parte da quantia desembolsada pelo cliente do serviço final (tomador da *relação 1*,

---

<sup>46</sup> LC 116/2003. Lista anexa. Item 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

abaixo detalhada) e, paga à agência de publicidade e propaganda (prestador da *relação 1*), será repassada a terceiros (prestador da *relação 2*), contratados pela agência.

Em linhas gerais, nessa relação negocial triangular, com três sujeitos distintos, tem-se o seguinte cenário:

***relação 1 (serviço de publicidade e propaganda – item 17.06, da LC 116/03)***

*p. ex.*, marca do produto/serviço (tomador) → agência de publicidade e propaganda  
(prestador)

***relação 2 (p. ex., serviço de cinematografia<sup>47</sup> – item 13.03, da LC 116/03)***

agência de publicidade e propaganda (tomador) → produtora cinematográfica (prestador)

Ou seja, há uma segregação (*subcontratação*) dos serviços, sendo parte desenvolvido pela agência de publicidade e propaganda (*que figura tanto na relação 1 na condição de prestador; quanto na relação 2, na condição de tomador*), parte desenvolvido por terceiro (*relação 2, somente na condição de prestador*), incumbindo, sempre, à agência de publicidade e propaganda a entrega do serviço pronto e acabado ao destinatário do serviço-fim, que é o tomador do serviço de publicidade e propaganda (*relação 1*).

Portanto, verifica-se que parte da receita obtida pela agência de publicidade e propaganda se trata de mero reembolso, tendo em vista que essa contrata terceiros para o desenvolvimento de prestações-meio. Ou seja, a agência de publicidade e propaganda não detém capacidade contributiva em relação a esse montante que será repassado a terceiro, tendo em vista que a ela não pertence.

Noutras palavras, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva e, sob a perspectiva da moldura constitucional do ISS prevista no art. 156, inciso III, o montante repassado a terceiros sequer poderia compor a base de cálculo do ISS devido pela agência de publicidade e propaganda, tendo em vista que esse montante tem apenas um caráter transitório pelo caixa da agência.

Importante destacar que essa parte repassada a terceiros (parte do *preço do serviço*) não ficará desprovida de tributação. Haverá sim a incidência do ISS sobre os serviços subcontratados, desde que previamente listados na lista anexa à lei complementar n° 116/2003, tendo como sujeito passivo da exação o terceiro *subcontratado*, e não a agência de publicidade e propaganda.

---

<sup>47</sup> Muito embora exista expressa previsão do serviço de cinematografia, elencado no item 13.03, existem alguns julgados, entendendo, pela não incidência do ISS sobre os serviços realizados pelas produtoras cinematográficas, em razão de ausência de previsão legal (item 13.01 – vetado). Nesse sentido: TJ/RS. 22ª Câmara Cível. Rel. Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro. Apelação Cível n. 70.043.990.936 (DJe 08/08/2011). STJ. REsp n. 1.308.628/RS.

Portanto, o reembolso de despesas se mostra como uma mera recomposição patrimonial da agência de publicidade e propaganda, inexistindo receita nova diante dela, mas tão somente será tratada como receita do terceiro *subcontratado*, que irá aferir signo-presuntivo de riqueza em relação a esse montante recebido, submetendo-o à tributação do fisco municipal.

### 3.4 Tribunais de Justiça estaduais e Tribunais Superiores

Primeiramente, no que diz respeito aos precedentes judiciais sobre a base de cálculo do ISS, destaca-se julgado do Supremo Tribunal Federal – STF, entendendo pela exclusão dos materiais empregados na construção civil:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS GASTOS COM MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, b, DO DECRETO-LEI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.<sup>48</sup>

Na ocasião, em relação à base de cálculo do ISS, entendeu a Corte pela dedução dos materiais empregados na construção civil, em razão de existir expressa disposição na alínea “a”, do art. 9º<sup>49</sup>, do Decreto Lei nº 406/68 nesse sentido, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Na mesma esteira, decidindo sobre a base de cálculo do ISS, mais tarde o Tribunal decidiu também pela dedução das subempreitadas já tributadas pelo imposto<sup>50</sup>.

O que se pretende demonstrar com referido julgado, notadamente em relação à subempreitada excluída da base de cálculo do ISS, é justamente o fato de que esse serviço – subempreitada –, foi excluído da base de cálculo pela razão de já ser tributado noutro momento.

---

<sup>48</sup> RE 603497 RG/MG – Minas Gerais. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgamento: 4/2/2010. DJe 6/5/2010.

<sup>49</sup> Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...) § 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

<sup>50</sup> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DOS MATERIAIS E SUBEMPREITADAS. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Pelo que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempreitadas. 2. Agravo regimental desprovido. (RE 599582. AgR. Rel. Min. Ayres Britto. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento: 29/3/2011. DJe 28/6/2011).

Utilizando-se do mesmo quadro explicativo anteriormente exposto, nesse caso específico, em que também há uma triangulação de sujeitos na relação negocial, tem-se:

**relação 1 (serviço de construção civil – item 7.02, da LC 116/03)**

*p. ex.* incorporadora imobiliária (tomador) → empresa construção civil (prestador)

**relação 2 (construção civil na modalidade de subempreitada – item 7.02, da LC 116/03)**

empresa de construção civil (tomador) → subempreiteira (prestador)

Nesse caso, o serviço de construção civil na modalidade de subempreitada é prestado na *relação 2*, de modo que a subempreitada estará sujeita à incidência do ISS.

Vale dizer, em relação ao serviço de construção civil, prestado na *relação 1*, que deverá haver a dedução daqueles valores já tributados pelo subempreiteiro, na *relação 2*, sob pena de se utilizar duas vezes a mesma base imponible.

Importante destacar que o entendimento acima exposto é projetado no presente estudo justamente pelo fato de que se amolda adequadamente ao que ora se pretende esclarecer – possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS na prestação de serviços de publicidade e propaganda, em relação à receita de terceiros<sup>51</sup>.

Ou seja, as subempreiteiras aqui apontadas são as produtoras cinematográficas citadas no item 4.1 acima.

Muito embora não existam julgados no STF exatamente sobre a matéria posta em análise, é possível extrair entendimentos do julgado acima no que diz respeito à base de cálculo do ISS, no sentido de ser possível a dedução dos serviços prestados por terceiros, pelos motivos até então expostos.

No Superior Tribunal de Justiça – STJ, verifica-se que a Corte não possui entendimento uníssono em relação ao critério quantitativo da regra-matriz de incidência do ISS, ora entendendo pela dedução da base de cálculo do ISS, ora entendendo pela vedação a quaisquer deduções.

Em julgamento realizado no ano de 2012, entendeu o STJ que a base de cálculo do ISS deve ser “*global*”, vale dizer, sem quaisquer deduções, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE MARKETING. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. DEDUÇÃO DE MATERIAIS ADQUIRIDOS PARA A PRESTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. DEDUÇÃO DE "VALORES

<sup>51</sup> Decreto Municipal de São Paulo nº 53.151/2012 (Regulamento do ISS).

(...) Art. 17. A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

PERCEBIDOS A TÍTULO DE REEMBOLSO". AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

(...) 2. A base de cálculo do ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003 é o preço do serviço, ou seja, todos os valores pagos pelo tomador ao prestador pela utilidade oferecida. Precedentes.

(...) Portanto, na espécie, a base de cálculo deve englobar o preço total do serviço, sem qualquer dedução relativa a materiais ou “valores percebidos a título de reembolso”, notadamente porque sobre os materiais alienados em conjunto e no contexto do serviço prestado não incide o ICMS, conforme estabelece o artigo 1º, § 2º, da LC 116/2003 (...) A propósito, oportuno colacionar os seguintes julgados que também demonstram que a base de cálculo do ISS deve ser o preço global do serviço (...) <sup>52</sup>

De outro lado, em julgamento realizado no ano de 2009, entendeu o STJ ser necessária a exclusão da base de cálculo do ISS daqueles valores recebidos pelas agências de publicidade e propaganda e que são repassados a terceiros:

TRIBUTÁRIO – ISS – BASE DE CÁLCULO – PREÇO DO SERVIÇO – REEMBOLSOS DE IMPORTÂNCIAS QUE NÃO SE ENQUADRAM COMO SERVIÇOS PRESTADOS – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

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, por meio de posterior reembolso. Precedentes.

Agravo regimental improvido. <sup>53</sup>

No caso acima exposto, argumentava a empresa contribuinte que o ISS apurado pela fiscalização municipal utilizou como base de cálculo valores por ela recebidos a título de reembolso de custas e emolumentos administrativos com o Instituto Nacional de Propriedade Industrial e que estes valores não integravam o preço do serviço prestado.

Em primeira instância, a empresa não obteve êxito, entendendo o juízo singular que todos os valores apontados pela empresa integravam a base de cálculo do ISS. Entretanto, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJ/MG <sup>54</sup>, ao analisar a controvérsia posta nos autos, entendeu diversamente da instância de origem, decidindo pela exclusão dos valores que apenas transitam pela contabilidade da empresa, quando da apuração da base de cálculo do ISS. É o trecho do voto-condutor:

---

<sup>52</sup> REsp 1.293.162/RS. Rel. Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Julgamento: 19/6/2012. DJe 3/8/2012.

<sup>53</sup> AgRg no REsp 1.094.948/MG. Rel. Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Julgamento: 3/2/2009. DJe 16/2/2009. RDDT vol. 163, p. 197.

<sup>54</sup> Apelação Cível nº 1.0024.04.516605-5/001. Rel. Des. Edivaldo George dos Santos. Câmaras Cíveis Isoladas / 7ª Câmara Cível. Julgamento: 21/2/2006. DJ: 31/3/2006.

Tenho que o ISS devido pela ora apelante incide somente sobre o valor do serviço prestado na qualidade de agente da propriedade industrial, excluídas as importâncias relativas ao pagamento das despesas pertinentes ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI, bem como aos órgãos administrativos correlatos, tendo em vista que as entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, conforme exige o art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

Em referido julgamento, com a finalidade de distinguir receitas de meras entradas, o Desembargador relator destaca lições de Sérgio Pinto Martins, nos seguintes termos:

Reembolso de despesas não é preço do serviço. Receita é o que entra definitivamente no patrimônio da empresa. Reembolso não é forma de remuneração da prestação do serviço. Seria mera entrada. Entrada é o que ingressa no cofre da empresa. A receita é a entrada que ingressa definitivamente no patrimônio da empresa. Reembolsos de despesa não constituem receita, pois transitam temporariamente pela contabilidade da empresa. A base de cálculo não é a entrada, mas o preço do serviço. (Manual do Imposto Sobre Serviços, Editora Atlas, 6ª ed., p. 91).

Embora o serviço desenvolvido pela empresa no julgado acima seja de assessoria técnica – situação fática –, diferentemente do serviço desenvolvido pelas agências de publicidade e propaganda, pode-se verificar que a matéria de direito controvertida é exatamente a mesma para ambos os contribuintes do ISS.

Os valores repassados às empresas *subcontratadas* (prestação-meio) pela agência de publicidade e propaganda (serviço-fim) não entram de maneira definitiva no patrimônio das agências, mas tão somente transitam pela sua contabilidade. Ou seja, não tem o condão de compor a base de cálculo do ISS incidente sobre as atividades desenvolvidas pela agência de publicidade.

É exatamente com esse raciocínio que o TJ/MG afastou indevida cobrança do Município de Belo Horizonte, no julgado acima citado, cujo trecho ora é transcrito:

(...) É importante salientar que o raciocínio acima não se refere à redução da base de cálculo do imposto (através de deduções), mas sim à correta exegese do que venha a ser "preço do serviço" (art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 c/ o art. 48 da Lei Municipal nº 5.641/89, em vigor à época do fato gerador), motivo por que a questão resolve-se no campo da não-incidência, não merecendo guarida, assim, o argumento de que se trata de criação de nova hipótese de redução da base de cálculo. (...)

Como é possível verificar, a controvérsia ainda pende de pacificação no STJ, que, caso seja apreciada pelo Tribunal, com a finalidade de uniformizar a jurisprudência, certamente será submetida a julgamento pela Primeira Seção do STJ, em sede de recursos representativos de controvérsia, nos termos do art. 543-C<sup>55</sup>, do Código de Processo Civil.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – TJ/SP adota posicionamento restrito quanto a deduções da base de cálculo do ISS, permitindo tão somente aquelas deduções expressamente previstas na legislação, que são aquelas relacionadas à construção civil:

ISS. Base de cálculo. Pretendida dedução, do preço dos serviços, do correspondente aos valores pagos a empresas subcontratadas. Inadmissibilidade, *in casu*. Exceção contemplada pelo art. 9º, § 2º, b do DL 406/68 inaplicável à atividade da autora. Inadmissibilidade – Ação declaratória julgada parcialmente procedente. Recursos oficial e voluntário providos.<sup>56</sup>

Em julgados mais recentes, da mesma maneira restrita, entende o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul – TJ/RS no sentido de vedar deduções da base de cálculo do ISS:

(...) As atividades realizadas pela recorrente se enquadravam no item 26.1, da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar n. 116/03. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta a ele correspondente. PRELIMINAR REJEITADA. APELAÇÃO PARCIALMENTE CONHECIDA E DESPROVIDA.<sup>57</sup>

Nesse mesmo sentido, no âmbito do TJ/RS:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. ISS. SERVIÇO DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. I. A base de cálculo do ISS é o preço do serviço. No caso de prestação de serviços de propaganda e publicidade, a comissão paga por terceiros, em razão de agenciamento junto às gráficas, meios de comunicação, etc., corresponde à contraprestação dos primeiros, por isso integra a base de cálculo do tributo municipal. II. Honorários advocatícios bem dimensionados, tendo em vista as condicionantes do art. 20, § 4º do CPC. Apelação desprovida.<sup>58</sup>

---

<sup>55</sup> Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

<sup>56</sup> Apelação/Reexame Necessário n. 0098643-18.2008.8.26.0000. Rel. Erbeta Filho. 15ª Câmara de Direito Público. Julgamento: 2/8/2012. DJe: 8/8/2012.

<sup>57</sup> Apelação Cível nº 70047202759. Primeira Câmara Cível. Tribunal de Justiça do RS. Relator: Luiz Felipe Silveira Difini. Julgado em 9/5/2012.

<sup>58</sup> Apelação Cível nº 70029003860. Vigésima Primeira Câmara Cível. Tribunal de Justiça do RS. Relator: Marco Aurélio Heinz. Julgado em 6/5/2009.

Todavia, como dito acima, há entendimentos em sentido contrário no âmbito do TJ/RS, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

(...) 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.<sup>59</sup>

Conforme se observa, a discussão se mostra controvertida também no âmbito do Tribunal de Justiça gaúcho, ora entendendo-se pela vedação à dedução da receita de terceiros da base de cálculo do ISS, ora entendendo-se pela exclusão da receita de terceiros da base de cálculo do tributo em questão.

Acerca do assunto, adotando um posicionamento divergente da maioria dos demais Tribunais de outros Estados, entende o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina – TJ/SC no sentido de excluir da base de cálculo do ISS os valores repassados a terceiros, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO – ISS – SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA – BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÃO DOS VALORES REPASSADOS A TERCEIROS PARA PUBLICAÇÃO – DIREITO RECONHECIDO – SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA – COMPENSAÇÃO DE HONORÁRIOS – SÚMULA 306/STJ – RECURSO IMPROVIDO E REEXAME NECESSÁRIO PROVIDO PARCIALMENTE.

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, por meio de posterior reembolso (AgRg. No REsp n. 1.094.948/MG, Rel. Humberto Martins, j. 3.2.2009).<sup>60</sup>

Ao que se pode extrair do inteiro teor do referido acórdão, convém destacar trecho mencionado pelo relator, no que toca sobre o entendimento do magistrado de origem na sentença – entendimento este corroborado pelo tribunal: “unicamente os honorários e a comissão constituem preço do serviço para fins de base de cálculo do imposto em questão,

---

<sup>59</sup> Apelação Cível nº 70013481999. Vigésima Segunda Câmara Cível. Tribunal de Justiça do RS. Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro. Julgado em 26/1/2006.

<sup>60</sup> Apelação Cível n. 2009.038243-5. Relator: Des. Sérgio Roberto Baasch Luz. Primeira Câmara de Direito Público. Julgado em: 18/2/2010.

equivalendo à remuneração pela prestação dos serviços da demandante, uma vez que as demais parcelas citadas não reverterem em seu favor”.

Portanto, com base nos precedentes analisados, é possível concluir que não há entendimento unificado acerca da exclusão – ou não – da receita de terceiros da base de cálculo do ISS.

### 3.5 Órgãos Julgadores Administrativos

No âmbito administrativo, primeira e notadamente no Município de São Paulo, verifica-se que o Conselho Municipal de tributos admite a exclusão da receita de terceiros, desde que, obedecidas as exigências em relação ao cumprimento de obrigação acessória, prevista no parágrafo único<sup>61</sup>, do art. 47, do Decreto nº 53.151/2012 (regulamento do ISS).

Esse condicionamento ao cumprimento de obrigação acessória pode ser verificado no seguinte trecho do voto do Conselheiro da Terceira Câmara Julgadora:

(...) Depreende-se do exposto que a dedução de valores da base de cálculo do imposto devido pelas agências de publicidade podem ser feitas, apenas e tão somente, sobre o preço da produção e desde que a notas fiscais dos serviços prestados por terceiros sejam emitidas em nome do cliente e aos cuidados da agência, o que não se vislumbra no presente caso. (...) <sup>62</sup>

Ainda, pontua o Conselheiro no referido julgamento:

(...) No caso dos preços das produções em geral, quando o serviço for executado por terceiros que emitam notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência, o preço do serviço será a diferença entre o valor de sua fatura ao cliente e o valor dos serviços prestados à agência por terceiros. (...)

O contribuinte que figurava no processo administrativo acima citado tratava-se exatamente de agência de publicidade e propaganda, adequando-se dessa maneira a todo o quanto exposto na presente pesquisa.

---

<sup>61</sup> Subseção III - Agências de Publicidade

Art. 47. Constitui receita bruta das agências de publicidade:

I - o valor das comissões, inclusive das bonificações a qualquer título, auferidas em razão da divulgação de propaganda;

II - o valor dos honorários, “fees”, criação, redação e veiculação;

III - o preço da produção em geral.

Parágrafo único. Quando o serviço a que se refere o inciso III deste artigo for executado por terceiros que emitam notas fiscais, faturas ou recibos em nome do cliente e aos cuidados da agência, o preço do serviço desta será a diferença entre o valor de sua fatura ao cliente e o valor dos documentos do(s) executor(es) à agência.

<sup>62</sup> Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Recurso ordinário nº 2008-0.000.471-6. 3ª Câmara Julgadora Efetiva. Conselheiro relator Maurício Hiroyuki Sato. 11 nov. 2008.

A controvérsia que gira em torno da problemática ora analisada é pertinentemente levantada pela Conselheira da Quarta Câmara do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo, nos seguintes termos:

(...) O mesmo raciocínio se aplica aos contratos que prevêm a subcontratação de prestadores de serviços, como demonstrado pelos acórdãos trazidos aos autos, também havendo posições no sentido de determinar o desconto e no sentido de manter íntegra a base de cálculo. (...) <sup>63</sup>

Nesse mesmo sentido, entendendo pela exclusão condicionada (ao cumprimento de obrigação acessória) da receita repassada a terceiros subcontratados, entende a Junta de Recursos Tributários do Município de Campinas, nos seguintes termos:

Assunto: ISSQN – Auto de Infração – Obrigação Principal – Ausência de Recolhimento do ISSQN – bitributação – Serviços de Terceiros – base de Cálculo – Recurso voluntário.

Decisão: Por unanimidade, conhecido e parcialmente provido o recurso voluntário, para que o AIIM nº. 3347 – Série “C” seja retificado, contemplando a dedução dos serviços prestados por terceiros e comprovados por Notas Fiscais por eles emitidas diretamente em nome dos clientes/anunciantes, condicionando-se de que estes se encontram na posição de tomadores nos documentos fiscais emitidos pela recorrente, desde que entre os quais esteja estabelecida absoluta correspondência entre si, nas condições disciplinadas pela legislação municipal combinada com a legislação federal que regula a atividade das Agências de propaganda e publicidade e nos termos do art. 24 da Lei Municipal nº. 8.230/94 e art. 20 da Lei Municipal 11.111/01, c.c. artigo 145, I da Lei Federal nº 5.172/66 (CTN). <sup>64</sup>

Desse modo, portanto, constata-se no âmbito administrativo que as decisões tendem a permitir que o prestador de serviços exclua da base de cálculo do ISS por ele devido os valores recebidos e repassados a terceiros (subcontratados), desde que devidamente cumprida obrigação acessória por esse terceiro.

Vale dizer, não se tratam de análises efetivas, em que há confronto com o princípio da capacidade contributiva e os fundamentos constitucionais de validade do ISS, mas tão somente adequações dos fatos às normas municipais que se apresentam eivadas de

---

<sup>63</sup> Recurso ordinário nº 2008-0.093.834-4. 4ª Câmara Julgadora Efetiva. Conselheira relatora Nathaly Campitelli Roque: 14 ago. 2008

<sup>64</sup> Recurso voluntário Protocolo 05/40/01300. Protocolo 03/10/27758. Produto Propaganda Ltda. Relator: Ivo Zenatti.

inconstitucionalidade, no tocante à base de cálculo do ISS estabelecido pelo legislador municipal.

## CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 distribui a competência de tributar os serviços em geral entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. A lei complementar nº 116/2003, por sua vez, disciplina diversos aspectos do ISS, tais como a definição do fato gerador, isenções, local em que é devido o tributo, o instituto da responsabilidade em relação a este imposto e alíquota máxima.

Havia grande discussão entre as atividades elencadas pelo legislador complementar acerca de sua natureza, se taxativa ou exemplificativa, e se comportava, ou não, uma interpretação analógica ou extensiva. Conforme demonstrado neste trabalho, o tema hoje foi superado, sendo a lista dos serviços considerada taxativa porém com interpretação extensiva.

Define-se serviço por um processo de inclusão e exclusão sendo em relação a esse processo – exclusão – utilizado um critério negativo, para que seja possível, ao final, verificar o significado jurídico-tributário de serviço ou, em outras palavras, o critério material da hipótese de incidência do ISS.

Em atenção à regra-matriz de incidência tributária, que exige estrita conexão entre os seus critérios, é impossível conceber que o legislador infraconstitucional possa estabelecer critério temporal diverso do momento em que o comportamento abstratamente delineado pelo critério material ocorre.

Nota-se que o critério espacial guarda estrita relação com o critério material da hipótese de incidência. O critério subjetivo trata do laço obrigacional que une os sujeitos envolvidos em determinada situação fática geradora de uma obrigação tributária.

Em relação ao sujeito ativo do ISS – critério pessoal –, nota-se que há estrita relação com o critério material do tributo, no passo em que será sujeito ativo da exação o Município que localizado o estabelecimento do prestador, via de regra, e, tendo como exceção, o Município em que foi prestado o serviço.

O sujeito passivo da relação obrigacional tributária é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação. No caso do ISS, sujeito passivo da exação tributária será aquele que prestar serviço, de acordo com o que dispõe o art. 5º, da lei complementar nº 116/2003.

No critério subjetivo, a base de cálculo guarda relação direta e confirmar a materialidade do ISS, consistente no núcleo serviço. Vale dizer que a quantia devida pelo sujeito passivo é o resultado decorrente da conjugação da base de cálculo com a alíquota, observando-se o valor específico relativo à obrigação jurídico-tributária.

No que diz respeito ao tema especificamente, o ISS incidente sobre os de serviços de propaganda, em análise a Regra matriz de incidência, tem como critério material a efetiva prestação de serviços pelas agências publicitárias. Como dito acima, o critério temporal guarda relação direta com o material, aperfeiçoando-se com a efetiva emissão da nota de prestação de serviço. Ainda no antecedente, o critério espacial é a regra geral, ou seja, a local de estabelecimento do prestador.

No conseqüente, em especial a base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços prestados pelas agências de publicidade e propaganda (serviço-fim), é possível concluir que os valores repassados por estas aos terceiros *subcontratados* (prestações-meio) não devem compor a base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços prestados pelas agências de publicidade e propaganda, pelas seguintes razões:

- (i) fração da receita recebida pela agência de publicidade e propaganda e repassada a terceiros subcontratados são meros reembolsos, com caráter meramente transitório pela contabilidade da agência;
- (ii) ausência de capacidade contributiva das agências de publicidade e propaganda em relação aos valores recebidos e repassados a terceiros subcontratados, tendo em vista que tal montante não integrará o patrimônio da agência de publicidade e propaganda, mas sim o patrimônio do terceiro subcontratado.

Por fim, com base em todo o material objeto de pesquisa, é possível constatar que as legislações municipais colidem com o princípio constitucional da capacidade contributiva, ao dispor que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, este entendido como a receita bruta obtida pelo prestador, ou; tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAÚJO, Alexandre Bleggi. **Comentários acerca da exclusão das receitas, computadas e transferidas a outras pessoas jurídicas, da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins**. In São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 62, ano 2000, p. 19-29.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 3ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

BRASIL. Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. **Recurso ordinário nº 2008-0.000.471-6**. 3ª Câmara Julgadora Efetiva. Conselheiro relator Maurício Hiroyuki Sato. 11 nov. 2008.

\_\_\_\_\_. **Recurso ordinário nº 2008-0.093.834-4**. 4ª Câmara Julgadora Efetiva. Conselheira relatora Nathaly Campitelli Roque: 14 ago. 2008.

\_\_\_\_\_. **Recurso ordinário nº 2013-0.182.316-0**. 4ª Câmara Julgadora Efetiva. Conselheiro relator Agostino Ferrari: 28 jan. 2014.

\_\_\_\_\_. Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro. **Pedido de reconsideração nº 1.131 no recurso voluntário. Acórdão nº 8.674. Processo nº 04/353.139/2003**: 16 mar. 2006.

\_\_\_\_\_. **Recurso voluntário e “Ex-Officio” nº 10.354. Acórdão nº 10.745. Processo nº 04/353.361/2003**: 4 dez. 2008.

\_\_\_\_\_. **Recurso voluntário nº 3.997. Acórdão nº 6.234. Processo nº 04/376.304/96**: 27 jan. 2000.

\_\_\_\_\_. **Recurso voluntário e “Ex-Officio” nº 6.125. Acórdão nº 11.324. Processo nº 04/353.201/2001:** 12 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Junta de Recursos Tributários do Município de Campinas. **Recurso Voluntário Protocolo 05/40/01300.** Relator Ivo Zenatti: 9 out 2007. Publicação 16 out. 2007.

\_\_\_\_\_. Receita Federal do Brasil – RFB. **Parecer Normativo. Coordenador do sistema de tributação - CST nº 7 de 02.04.1986.** DOU 8 abr. 1986.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça – STJ. **Agravo regimental no recurso especial nº 1.094.948/MG.** Segunda Turma. Relator Min. Humberto Martins: 3 fev. 2009. Publicação: 16 fev. 2009.

\_\_\_\_\_. **Agravo regimental no agravo de instrumento nº 848.626/RJ.** Segunda Turma. Relator Min. Herman Benjamin: 18 set. 2007. Publicação 7 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – TJ/SP. **Recurso de apelação nº 9113604-68.2009.8.26.0000.** 15ª Câmara de Direito Público. Relator Des. Rodrigues de Aguiar: 1º out. 2009. Publicação 13 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro – TJ/RJ. **Agravo de instrumento nº 0052273-39.2009.8.19.0000.** 2ª Câmara Cível. Relator Des. Pedro Luiz Rodrigues Bossle: 19 jan. 2011. Publicação 17 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul – TJ/RS. **Recurso de apelação nº 0575760-39.2010.8.21.7000.** 2ª Câmara Cível. Relator Des. Pedro Luiz Rodrigues Bossle: 19 jan. 2011. Publicação 17 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Recurso de apelação nº 70029003860.** 21ª Câmara Cível. Relator Des. Marco Aurélio Heinz: 6 mai. 2009. Publicação 20 mai. 2009.

\_\_\_\_\_. **Recurso de apelação nº 70013481999.** 22ª Câmara Cível. Relator Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro: 26 jan. 2006. Publicação 10 mar 2006.

\_\_\_\_\_. **Recurso de apelação nº 70010234342.** 21ª Câmara Cível. Relator Des. Marco Aurélio Heinz: 22 dez. 2004. Publicação 11 abr. 2005.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina – TJ/SC. **Recurso de apelação nº 2009.038243-5**. 1ª Câmara de Direito Público. Relator Des. Sérgio Roberto Baasch Luz: 18 fev. 2010. Publicação 10 mar. 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

CHIESA, Clélio. **ISS – Construção civil – Subempreitadas – Base de cálculo**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8. São Paulo: Editora Dialética, 2004.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Parecer. PIS. Cofins. Faturamento. Receita. Ingressos obtidos de fornecedores**. In São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 2013, ano 2013, p. 163-179.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006.

EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A Comentada. Volume II**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imposto sobre serviços – ISS na lei complementar n. 116/03 e na Constituição**. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. Volume 2. Barueri: Manole, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Construção civil. Empreitada civil e industrial. Turn Key. Limites da incidência do ISS, ICMS e IPI**. In São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 111. Editora Malheiros, 2010, p. 77-81.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. **Curso de Contabilidade para não contadores**. 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Parecer. Empresas de trabalho temporário – Base de cálculo de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL – Receita própria – Taxa de administração – Exclusão de valores repassados a título de remuneração de mão de obra e encargos sociais – Diferença entre receita e passagem transitória de valores de terceiros pela contabilidade da empresa – Semelhança.** *In* Revista Brasileira de Direito Tributário nº 10, ano 2008, p. 79-92.

MELO, Fábio Soares. **ISS e base de cálculo. Inclusões e exclusões em face da omissão contemplada na lei complementar 116/2003.** *In* São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 111. Editora Malheiros, 2010, p. 85-90.

\_\_\_\_\_. **ISS – Fatos geradores e bases de cálculo.** *In* São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 113. Editora Malheiros, 2011, p. 207-212.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos.** 4ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

PIRES, Alexandra Costa. **A exclusão do desconto-padrão de agência das bases de cálculo do PIS e da COFINS devidos pelos veículos de comunicação.** *In* São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 2011, ano 2013, p. 7-15.

PORTO, Eutálio. **ISS na construção civil.** *In* São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 113. Editora Malheiros, 2011, p. 199-203.

RAMOS, Ana Amélia Pereira Tormin. **ISS e não incidência sobre reembolsos de despesas.** *In* São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 112. Editora Malheiros, 2011, p. 181-187.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). **O ISS e a LC 116.** São Paulo: Editora Dialética, 2003.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.