

MÉTODO DE CÁLCULO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS *

Heron Arzua **

INTRODUÇÃO

Diante da regra geral, de eficácia normativa, de que a base imponible do imposto municipal sobre serviços (IS) é o **preço do serviço** (art. 9.º, do Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968), inúmeros contribuintes, no âmbito do Município de Curitiba, vêm sustentando a tese de que a alíquota do tributo deve ser aplicada sobre o preço do serviço, após a dedução da parcela correspondente ao próprio tributo. Com efeito, se o preço de um serviço é Cr\$ 3,00 (três cruzeiros), numa alíquota de 10% (dez por cento), teríamos um imposto de Cr\$ 0,27 (vinte e sete centavos). Ao revés, haveria incidência de imposto sobre imposto, equivalendo não só a uma dupla tributação, como também a acrescer a unidade imponible de uma parcela que, rigorosamente, não é preço.

Este trabalho pretende demonstrar que a base de medida do IS é o total pago pelo fruidor do serviço, importância sobre a qual se calcula a fração percentual tributária, sendo desprezível, da ótica jurídica, a inclusão da parcela relativa ao **quantum** do imposto, no preço do serviço.

Pensamos que, de acordo com a normação integrativa da Constituição, trazida pelo Decreto-lei 406-68, o montante do IS faz parte da base imponible desse tributo, não sendo imperativo que a lei ordinária municipal tenha regra expressa nessa direção como acontece com o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), pois a simples conjugação dos aspectos essenciais da sua hipótese de incidência revela essa postura.

* Tese apresentada ao I Encontro Nacional de Procuradores Municipais realizado de 20 a 27 de janeiro de 1974, na cidade de Recife-PE.

** Procurador da Prefeitura de Curitiba.

Todavia, tal colocação do tema não importa em afirmar que a lei municipal, competente para instituir o tributo, não possa gizar de maneira diferente. O que se quer precisar é que, nos termos dispostos na lei complementar, o método de cálculo do IS é, para usar linguagem muito a gosto dos franceses, "por dentro" (compris). A omissão da lei municipal nessa matéria, ou seja, de fixação do método de cálculo, deve ser entendida como aceitação implícita da norma maior da lei complementar.

1. BREVE HISTÓRICO DO IS

1.1 Da Emenda Constitucional n. 18, de 1.º de dezembro de 1965, cognominada de **Reforma Tributária**, é que surgiu o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência impositiva dos municípios. (art. 15 e seu parágrafo único)

No que diz respeito aos impostos municipais, foram substituídas, pela citada Emenda, várias espécies tributárias — o imposto de licença, o imposto de diversões públicas e o imposto de indústrias e profissões, todos identificados pelo nomen juris — de imposto sobre serviços de qualquer natureza.

A Emenda Constitucional n. 18 teve sua complementação normativa, inicialmente, no que tange ao IS, através da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Código Tributário Nacional)

Com referência ao núcleo da hipótese de incidência do IS, dispôs, como regra geral do C.T.N. (art. 72) que a "base de cálculo do imposto é o preço do serviço".

1.2 Sobrevindo a Constituição de 1967, foi mantida a competência municipal para decretação do imposto sobre serviços, desta forma:

"Art. 25. Compete aos Municípios decretar: ... II. imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos da competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar".

A Emenda Constitucional n. 1, de 1969, manteve o dispositivo acima citado.

Quase dois anos após a vigência da Constituição de 1967, em 31 de dezembro de 1968, foi promulgado o Decreto-lei n. 406, que alterou a sistemática do imposto sobre serviços, revogando, expressamente, a respeito desse tributo, as normas do Código Tributário Nacional (art.

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 33-44, 1974

13). Nova redação foi dada aos preceitos referentes ao fato gerador, base imponível, contribuinte e local da prestação de serviços. A definição de serviços do CTN dá vez à lista de serviços do Decreto-lei n. 406.

No que é pertinente ao tema de que se trata, o mencionado Decreto-lei rezou ser a hipótese de incidência a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa. Manteve inalterados a base imponível (regra geral) e o contribuinte.

Quanto às alíquotas, já o Ato Complementar n. 34, de 30 de janeiro de 1967, havia estabelecido o seguinte, como teto de fixação:

- a) execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até 2%;
- b) jogos e diversões públicas, até 10%;
- c) demais serviços até 5%.

1.3 No Município de Curitiba, a lei que instituiu o imposto sobre serviços foi a de n. 2.909, de 5 de dezembro de 1966, que vigeu, com algumas alterações, até o exercício financeiro de 1971, inclusive. Posteriormente, surgiu a Lei n. 3.944, de 1971. A respeito da base imponível disse a lei curitibana ser o preço do serviço ou a receita bruta mensal do contribuinte.

Acredito que a maioria dos municípios brasileiros, em termos de imposto sobre serviços, cuidou de forma igual à da lei de Curitiba.

2. ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

2.1 Fundamentalmente, a norma que atuou efetivamente a Constituição determinou ser a base imponível do IS o **preço do serviço**; o sujeito passivo direto da relação jurídica tributária, o **prestador do serviço**. Estes os aspectos essenciais da hipótese de incidência, donde se retira o cerne do imposto sobre serviços. A alíquota, embora dado externo da base imponível, é também indispensável para se apurar o **quantum debeatur**. (1)

1. GERALDO ATALIBA, "Hipótese de Incidência", RT, SP, 1973, p. 119.

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 33-44, 1974

2.2 A base imponible de um tributo (também denominada de base de cálculo, base de incidência, valor tributável, montante tributável, base de medida, etc.) é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência. (2) É o valor básico relacionado, intimamente, com o aspecto material da hipótese de incidência, o qual, via de regra, através da operação de multiplicação pela alíquota, indicará a cifra tributária a ser paga pelo sujeito passivo. É, assim, atributo mensurável do fato colocado pela lei como hipótese de incidência, que, se acontecida e quando acontecida, dará nascimento à obrigação tributária *in concreto*. Como alude o saudoso AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, "é a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para se obter o *quantum* a pagar. (3) Desses conceitos, não discrepa a lição de PEREZ DE AYALA: "Podemos definir-la (base imponible) como aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por la Ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los afectos de la liquidación del impuesto". (4)

A importância da base imponible é de tal ordem que ALFREDO AUGUSTO BECKER vê nela o verdadeiro núcleo da hipótese de incidência, elemento que define a própria natureza jurídica específica de um tributo. (5) A base imponible do IS é, como se viu, o preço do serviço. Esta é a norma geral e que interessa aqui verificar. Não estando também em cogitação o conceito de serviço, fornecido através de listagem anexa à lei complementar (hoje, o Decreto-lei n. 834, de 1969), resta delimitar a noção de preço.

2.3 O conceito de preço nos vem do direito privado e parece já estar bastante sedimentado para não alimentar quaisquer espécies de dúvidas. Singelamente, preço é o dinheiro de que deve dispor o adquirente para comprar bens ou serviços. Cabe aqui uma observação no sentido de ressaltar a fidelidade do legislador ao pre-

2. GERALDO ATALIBA, *op. cit.*, p. 113/114.
3. "Fato Gerador da Obrigação Tributária", Ed. Fin., 1.^a ed., Rio, 1964, p. 155.
4. "Derecho Tributário", vol. I, 1968, p. 204.
5. "Teoria Geral do Direito Tributário", ed. Saraiva, SP, 1963, p. 298.

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 33-44, 1974

cisar a base imponible do IS, porquanto nada mais insito à operação de compra e venda de um bem imaterial do que o seu preço.

Por preço, magistra BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, "entendemos a soma em dinheiro que o comprador paga ao vendedor em troca da coisa adquirida. Na economia monetária em que vivemos, onde a moeda é aceita por todos, uma das funções do dinheiro é ser medida de valor. Para o homem adquirir bens (mercadorias ou serviço), é obrigado a entregar, ao vendedor, uma certa soma de dinheiro que expressa o valor do bem adquirido. Preço vem a ser, pois, essa soma de dinheiro que o comprador paga ou se obriga a pagar, ao vendedor, em troca de bens ou serviços adquiridos". (6) O paranaense PLÁCIDO E SILVA é incisivo: "Do latim *pretium*, entende-se o valor ou a avaliação pecuniária atribuída a uma coisa, isto é, o valor dela determinado por uma soma em dinheiro... É assim que, nas vendas, é a quantia ou a soma pecuniária a ser paga pelo comprador. Nas locações, é também a soma em dinheiro a ser paga pelo locatário" (7) J. M. CARVALHO DE MENDONÇA e CARVALHO SANTOS tiram ensinamentos na mesma direção. (8)

Trazendo a noção de preço para o direito tributário, mais particularmente para o campo do IS, temos que o preço do serviço é a contraprestação devida e paga pelo utente em troca do trabalho fornecido. (9) Em se tratando da somatória de preços, tem-se a receita bruta, abrangedora de um determinado período de tempo (em princípio, o mês).

MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS considera preço ou receita, para efeitos tributários, "o preço total do serviço, acrescido das despesas acessórias cobradas do usuário". (10) JOAQUIM CASTRO AGUIAR se situa na mesma posição jurídica, *ipsis*: "a base de cálculo do imposto é o preço do serviço. As gorjetas integram o

6. "Revista de Direito Público", n. 14, p. 121.
7. "Vocabulário Jurídico", vol. III, p. 1.198.
8. "Tratado de Direito Comercial Brasileiro", Rio, Freitas Bastos, vol. VI, p. 35. "Código Civil Brasileiro Interpretado", vol. XVI, 8.^a ed., p. 20.
9. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *op. cit.*
10. "Direito Tributário", Sugestões Literárias, 1968, p. 307.

RCGERS, Porto Alegre, 4(8): 33-44, 1974

preço do serviço, mesmo que não estejam incluídas na nota de despesas (RMS 17498-SP, RTJ 45, p. 365". (11) De conseguinte, preço é tudo aquilo que o comprador paga para fruir o serviço prestado por terceiros. O destaque de parcelas a qualquer título, tais como: imposto, gratificação, etc., não tem o condão de alterar o conceito de preço, no significado formulado pelo direito privado e aceito pelo direito tributário. É evidente que este pode, por ser simplesmente direito positivo, alterar essa definição. (V. arts. 109, 110 do Código Tributário Nacional)

2.4 Da unidade de medida do IS de que se cogita, admitiu a lei apenas a dedução das parcelas: a) valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; b) valor das subempreitadas já objeto de tributação pelo IS. Nada mais.

2.5 A lei complementar também cuidou do sujeito passivo. Coerente com a categorização do imposto em tributo sobre a circulação de bens imateriais (cf. classificação da Emenda Constitucional n. 18 e do C.T.N.), tipificou-o como sendo o prestador do serviço (empresa ou profissional autônomo). Com efeito, para revelar aquela pessoa que, ontologicamente, se acha abrangida pela hipótese de incidência, a lei se vinculou ao fornecedor do trabalho.

Quer dizer: este é o verdadeiro destinatário legal tributário, o ente que (se) sofre o desfalque jurídico de seu patrimônio. (12)

O qualificativo jurídico é necessário para dizer que não se está diante do problema metajurídico de translação ou repercussão do ônus do imposto. Não. Esse é um fenômeno econômico incontrolável pela lei, e que não diz respeito aos juristas enquanto tais.

Portanto, o devedor e o portador do imposto é o prestador do serviço. A relação jurídica tributária concernente ao IS se estabelece, única e exclusivamente, com aquele que está abarcado pela materialidade da hipótese de incidência, vale dizer, o prestador do serviço. De outro lado, fica explícito que o usuário do serviço não

11. "Sistema Tributário Municipal", J. K., 1971, p. 66.

12. HECTOR VILLEGAS, in "Conferência" realizada na PUCSP, em 8.12.73.

é envolvido pela obrigação tributária relativa ao IS. Assim, se o contribuinte faz repercutir a parcela do imposto ao adquirente do serviço, essa questão refoge à ótica jurídica. GERALDO ATALIBA já pôs, com habitual acuidade, a questão de irrelevância para o direito tributário do fenômeno da trasladação dos tributos. (13)

2.6 Com a operação aritmética da aplicação da alíquota sobre a base imponible, por um contribuinte, temos todos os aspectos para determinar a correta apuração do imposto devido.

3. MÉTODO DE CÁLCULO

3.1 O Decreto-lei n. 406-68 não definiu expressamente o método de cálculo do imposto sobre serviços. Nesse tema, sabe-se que o legislador tem, a sua opção, antes do direito posto, dois caminhos: ou determina que o imposto é parte integrante da base imponible, ou diz que a parcela tributária pode ser acrescida a essa base. Os franceses, para identificar dita situação, usam da terminologia "por dentro" (compris) ou "por fora" (non compris). (14)

No Brasil, temos exemplo dos dois métodos. O ICM tem regra expressa no sentido de que o montante do imposto integra a base imponible (§ 7.º, do art. 2.º, do Decreto-lei n. 406-68). O imposto sobre produtos industrializados já apresenta regra oposta, isto é, o valor do imposto é acrescentado à base imponible. (art. 20 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964)

Com referência ao IS, tendo a lei se vinculado ao preço do serviço, sem nada esclarecer quanto ao método de cálculo, parece sensível ser a direção dada ao legislador municipal aquela que não há a cogitar-se da parcela relativa ao próprio imposto. Essa é uma questão anterior à incidência da regra normativa e, pois, não pertence à indagação jurídica. Do ângulo do direito, temos que a alíquota é multiplicada pelo preço do serviço, daí extraindo-se a quantia que o contribuinte deve pagar ao

13. Op. cit., p. 158/9.

14. LOUIS TROTABAS, "Finances Publiques", Dalloz, 1967, p. 45/8.

erário público. O tema suscitado inicialmente, de que essa exegese implica em cobrar imposto sobre imposto, não aparece na obrigação tributária posta pela lei. Esta expõe que a base imponible é o total pago pelo utente do serviço, sobre o qual se calcula a fração percentual tributária. É ineficaz, juridicamente, o problema da inserção ou não, pelo prestador do serviço, da quota relativa ao imposto no preço do serviço. Se há inclusão, o que se admite numa economia de mercado comprador, ela decorre simplesmente de ser o imposto calculado sobre o preço do serviço, e de ser o próprio imposto um componente deste preço. Se o contribuinte inclui, entre as rubricas que compõem o preço do serviço, além de seu lucro e despesas, o valor do imposto a pagar, se ele passa para o comprador do serviço esse valor, o problema deixa, como dissemos, de pertencer ao mundo jurídico. Fica no mundo do ser, incapaz de alterar o mundo normativo do direito. E o ponto de partida de qualquer especulação jurídica é a lei. Considerações políticas, financeiras, econômicas, etc., não têm influência diante do *jus positum*. Perante a lei do IS o que existe se resume na base imponible (preço do serviço), no contribuinte (prestador do serviço) e na alíquota.

3.2 Não é demais lembrar que a Reforma Tributária Brasileira é, no que tange ao ICM e ao imposto de serviços, de inspiração nitidamente francesa. Enquanto o primeiro se orientou pela "taxe sur la valeur ajoutée", o imposto sobre serviços teve por modelo a "taxe sur les prestations des services". (15) Pois bem: Louis Trotabas, ao examinar o "assento" do imposto sobre serviços, registra: "Il suffit donc de préciser que la taxe est perçue en saison de l'encaissement du prix, et qu'elle porte sur le montant intégral du prix payé pour le service, c'est-à dire y compris les courtages, commissions, etc., et la taxe elle-même. (16)

É de se ver ainda que, no Brasil, a generalidade dos impostos classificados como "sobre a produção e circulação" (Cap. IV, do CTN) e mais os arrolados na faixa do comércio exterior, cuja base de cálculo, via de regra,

15. v. Manoel Lourenço dos Santos, in "Dir. Trib." op. cit., p. 247.
16. Op. cit., p. 457/8.

é o preço, o quantum do tributo integra de forma indissociável a base de medida. Assim é o imposto sobre circulação de mercadorias, o imposto sobre serviços de transportes e comunicações, os impostos especiais (ditos "únicos"), o imposto sobre a importação, o imposto sobre a exportação e o imposto sobre serviços de qualquer natureza.

O único que tem assegurado, juridicamente, a translação de seu quantum para o comprador é o imposto sobre produtos industrializados, na fase da saída do produto do estabelecimento industrial, e isso por expressa determinação da Lei n.º 4.502-64. Para todos os demais, a inclusão da parcela tributária e bem assim o fenômeno econômico da traslação é problema exclusivo da teoria econômica, portanto, questão metajurídica. (17)

Vale, no passo, lembrar RUBENS GOMES DE SOUZA, o sempre saudoso Mestre do direito tributário brasileiro: "A base de cálculo do ICM, como já foi dito e repetido, é o valor que acresce à mercadoria na operação tributada; e, como também já foi dito e demonstrado, os impostos (inclusive o próprio ICM) são componentes desse valor". (18) E quanto ao IPI, esclarece que a exceção atinge somente, o estágio da produção industrial:

"Mas, cessada essa fase, e atingido, na última das operações nela compreendidas, o montante total do IPI, esse montante incorpora-se definitivamente ao valor da mercadoria. Passa ele então a integrar a base de cálculo do ICM, desde a primeira operação da fase puramente mercantil da circulação, assim permanecendo até a última dessas operações, realizadas com o consumidor final da mercadoria". (19)

Em resumo, é como leciona J. ANCIANT, quando diz que "la taxe frappe le montant total du prix de vente d'une marchandise, taxe comprise. (20)

17. GÜNTER SCHMÖLDERS, "Teoria General Del Impuesto", E.D.F., Madrid, 1962, p. 123.
18. "Parecer" oferecido à Associação Brasileira de Produtores e Exportadores de Mentol, p. 24/25.
19. Op. cit., p. 26.
20. "T.V.A. Droit Fiscal", Masson et Cie Éditeurs, 1968, Paris, p. 161.

4. POSIÇÃO DA LEI MUNICIPAL

4.1 A vista do disposto na norma geral do direito tributário, no sentido de que a base imponible é o preço do serviço, a lei municipal, ao criar o tributo, pode escolher uma das três seguintes posições: ou diz, expressamente, que (a) o montante do imposto integra o aspecto mensurável da materialidade da hipótese de incidência, ou que (b) ele possa ser adicionado à base imponible, ou (c) silencia sobre o método de cálculo.

Nas hipóteses (a) e (b) não há questão a discutir. O legislador competente para instituir o imposto sobre serviços pode fazê-lo igualmente à norma existente na lei complementar, mas dispendo de modo explícito que a parcela tributária faz parte da base imponible, como ocorre com o ICM, como pode também conceder redução da unidade de medida, o que se verifica com a opção da hipótese (b). Aqui nos deparamos com a figura da isenção parcial objetiva ou, como quer SOUTO MAIOR BORGES, da redução ou bonificação do débito tributário. (21) De qualquer maneira, é indiscutível que, se o poder de tributar envolve o poder de isentar, teoria aceita pela unidade da doutrina, nada há a impugnar numa tomada de posição dessa natureza. O poder tributante é o que tem atribuições para conceder minorações do gravame. Não criando distinções de qualquer espécie, parece-nos que o método de cálculo "por fora" se apresenta perfeitamente legítimo. O entendimento de que essa postura implica numa diminuição do débito tributário está coerente com a normação integrativa da Constituição, para usar feliz expressão de JOSÉ AFONSO DA SILVA. (22)

Resta, finalmente, examinar a terceira hipótese, quando a lei municipal se limita a repetir o texto do Decreto-lei n. 406-68, estabelecendo ser a base imponible o preço do serviço, ou usando da forma literal *receita bruta* (esta no sentido de abranger os ingressos de um determinado período como somatória de preços recebidos). Como já acenamos anteriormente, se assim for, o montante do IS integra a base imponible como elemento indissociável.

21. "Isenções Tributárias", Sugestões Literárias, 1.^a ed., SP, 1969, p. 281.

22. v. "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", RT, SP, 1968.

O que existe *in casu* é o preço do serviço, que engloba toda a importância que o utente pagou para obter o serviço, sobre o qual se multiplica a alíquota da lei. Isso corresponde à mais rigorosa postulação doutrinária. A. D. GIANNINI encerra a questão:

"Poiché, infatti, l'importo del debito risulta dall' applicazione del tasso dell'imposta, fissato dalla legge, ad una grandezza, denominata base imponible, appare logicamente necessaria la riduzione del presupposto ad una cifra, in guisa da rendere possibile l'applicazione del tasso dell'imposta". (23) O paranaense FÁBIO FANUCCHI tem idêntico ponto-de-vista. (24)

De tudo se conclui que, na ausência de dispositivo específico da lei municipal sobre o método de cálculo do IS, este deverá obedecer ao ditame da lei complementar à Constituição, extraído do conceito da base imponible e do sujeito passivo da obrigação tributária relativa a esse tributo.

4.2 Em efeito, a inclusão do imposto na base imponible de outros, ou do próprio imposto de que se trate, nada tem que ver com bitributação ou dupla incidência ou com regra de não-cumulatividade. Numa palavra, isso decorre simplesmente de ser o imposto calculado sobre o preço do serviço, e de ser o próprio imposto, em princípio, um componente desse preço.

5. CONCLUSÕES

1.^a) Como disposto na lei complementar, a base imponible do IS é o **preço do serviço**. O conceito de **preço** apanha toda a importância pecuniária que o utente deve e paga ao prestador, como contraprestação do trabalho fornecido.

2.^a) Sobre esse valor há aplicação da alíquota fixada na lei municipal, operação processada pelo prestador do serviço, que é o sujeito passivo da relação tributária referente ao IS, donde se extrai o **quantum debeatur**.

23. "I concetti fondamentali del diritto tributario", Utet, Torino, 1956, p. 153.

24. "Curso de Direito Tributário Brasileiro", vol. II, RT, SP, 1971, p. 127.

Se o preço do serviço é de Cr\$ 3,00 (três cruzeiros), numa alíquota de 10% (dez por cento), o IS é de Cr\$ 0,30 (trinta centavos).

- 3.^a) Refoge ao direito o problema de inserção, pelo prestador do serviço, da quota relativa ao imposto no preço de serviço. Se há inclusão, ela decorre simplesmente de ser o imposto calculado sobre o preço do serviço, e de ser o próprio imposto um componente deste preço. Em corolário, se a parcela do IS é repercutida ao utente do serviço, essa questão também é estranha ao direito.
- 4.^a) A lei municipal, ao criar o tributo, e tendo em vista o disposto na lei complementar, pode-se filiar a uma das três seguintes posições: ou diz, expressamente, que o montante do imposto integra a base imponible; ou que possa essa parcela ser adicionada ao preço do serviço; ou silencia sobre o método de cálculo.
- 5.^a) A segunda opção (do acréscimo da parcela tributária ao preço do serviço) implica numa redução ou bonificação do débito tributário, o que se afigura legítimo, em face do princípio de que o poder tributante envolve o poder isentante.
- 6.^a) Se a lei municipal se limitar a, pura e simplesmente, repetir o texto da lei complementar, o montante do IS integra a base imponible como elemento indissociável.