

**SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO DE
OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.**

**BASE DE CÁLCULO:
PREÇO DO SERVIÇO OU
ALÍQUOTA FIXA ?**

LOCAL DA INCIDÊNCIA.

PARTE 1:

PREÂMBULO.

O SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ARQUITETURA E ENGENHARIA CONSULTIVA – SINAENCO concede grande honra ao atribuir crédito à orientação jurídica que posso oferecer em relação a importantes dúvidas oriundas do exercício das atividades de seus associados como prestadores de serviços.

Antes de seguir adiante, peço licença para estabelecer um acordo preliminar sobre algumas poucas designações que, embora possam merecer restrições de ordem técnica, são adotadas de modo costumeiro, facilitando a apreensão das idéias que serão desenvolvidas. Assim:

- ISS é a sigla pela qual é conhecido o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o tributo cuja incidência será objeto desta análise;
- ALÍQUOTA FIXA é uma das modalidades de se apurar o ISS devido, aplicável nas hipóteses restritas que se descrevem no artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

-
- SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL ou SUP é a empresa constituída por pessoas habilitadas para o exercício da mesma profissão, condição que a legislação municipal estabelece para admitir o enquadramento no regime previsto no aludido artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;
 - ENGENHARIA CONSULTIVA é expressão que não consta da Lista de Serviços, mas que se admite corresponder ao descritivo constante do item 7.19: '*acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo*'. Registre-se que na legislação do Município de São Paulo temos o item de número 7.17, com a mesma descrição.

Em estreita síntese, a questão a ser enfrentada tem origem em um novo entendimento que a Prefeitura do Município de São Paulo está manifestando. Se, até recentemente, a Fazenda Municipal reconhecia o direito de que determinadas SUP's recolhessem o ISS por alíquota fixa, quando sua atividade fosse o gerenciamento de obras, agora está negando tal enquadramento, exigindo que o ISS seja calculado tendo por base o efetivo preço dos serviços.

Buscando esclarecer a celeuma, o SINAENCO dirigiu-se às autoridades fazendárias, formulando consulta que foi respondida¹ com a confirmação de que deve prevalecer a nova orientação.

Considerando a elevada responsabilidade de seu papel de representante da categoria, o SINAENCO deseja certificar-se da

¹ Classificada como Solução de Consulta nº 54, de 05.06.07, foi publicada no Diário Oficial do Município, em 11 de agosto de 2007.

consistência dos fundamentos apregoados pela Municipalidade. Para tanto, requisita a nossa análise jurídica, honrado-nos com o elevado prestígio de sua confiança. Em atenção, desenvolvemos o estudo que segue.

PARTE 2:

UMA QUESTÃO PREJUDICIAL.

2.01 – PARA AVANÇAR NESTE ESTUDO.

Engenheiros e arquitetos sabem bem o que significa a expressão: “questão prejudicial”. Sabem, com certeza, na prática costumeira de suas profissões. Quanto de esforço e investimento se perde, caso não se tenha a cautela de pesquisar antes, a viabilidade do empreendimento. Por exemplo: antes de providenciar projetos e cálculos para a construção de um grande edifício, o profissional responsável há de se indagar: o zoneamento urbano permite tal obra naquele terreno? Dúvidas assim, que são de indispensável superação antes de qualquer outro esforço adicional, também surgem na área jurídica e receberam o nome técnico de “questão prejudicial”.

Na linguagem do Direito, questão prejudicial é aquela que precisa ser solucionada antes de se poder decidir sobre outra, que vem a ser a questão principal².

² MARIA HELENA DINIZ, no Dicionário Jurídico, Saraiva, 1998, volume 4, p. 15.

Pois é o que se faz presente no caso atual. Antes de colocar em discussão se está correto o enquadramento no regime de alíquota fixa, precisamos ultrapassar um dilema essencial: o regime de alíquota fixa ainda faz parte do elenco de fórmulas para se calcular o ISS?. Sem ter fé e certeza, qualquer esforço suplementar perde significado. Afinal, se o regime de alíquota fixa não tem vigor legal e atual, como defender a possibilidade de as empresas estarem enquadradas em tal molde?

2.02 – A ALÍQUOTA FIXA SOBREVIVE?

2.02.1.

Como acontece com os demais impostos, o ISS tem matriz constitucional, enquanto a definição de suas regras essenciais está situada em legislação complementar à Carta Magna. Trata-se de uma exigência imposta pela própria Constituição, em seu artigo 146, III, alínea a³. Ali se determina que é em lei complementar que se define a base de cálculo dos impostos, entre eles o ISS.

Assim, estamos seguros de que a base de cálculo do ISS há de estar discriminada em lei complementar. Ocorre que o ISS passou por ainda recente e profunda reformulação estrutural, manifestada através da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. É de se esperar que estejam, ali, as normas que explicitam a base de cálculo do ISS.

³ *‘Cabe à lei complementar ... estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre ... a definição de tributos e de suas*

Com efeito, naquele texto se localiza a regra geral sobre o tema, determinativa de que ‘*a base de cálculo do imposto é o preço do serviço*’, conforme se localiza no artigo 7º, da aludida Lei Complementar nº 116. No diploma legal só se prevê uma solitária exceção, expressa no § 2º, I, do mesmo artigo 7º, onde se descreve que não se inclui na base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços de construção civil (itens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços).

Adotando uma interpretação direta e literal do texto do diploma complementar, as Administrações Tributárias Municipais imediatamente concluíram que só existiam duas alternativas para se calcular o ISS:

- pela primeira, e genérica, basta aplicar a alíquota determinada em lei sobre o preço do serviço e tem-se o valor do tributo;
- diante da única exceção admitida, após conhecer o preço do serviço, promove-se a dedução do custo de determinados materiais empregados na obra, apurando-se a base que será utilizada para o cálculo do tributo devido.

Como resultado do raciocínio, descartaram uma terceira modalidade, existente até então: a chamada ‘cobrança por alíquota fixa’. Foi esse o comportamento, por exemplo, de São Paulo e do Rio de Janeiro. Se estivessem certos, nosso estudo terminaria aqui, pois

espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes’.

não mais existiria o sistema de alíquota fixa e perderia sentido discutir hipóteses de enquadramento nesta modalidade.

2.02.2.

Acontece que a hermenêutica fazendária foi, de pronto, posta em dúvida. Os tributaristas que se debruçaram sobre a nova Lei Complementar observaram que, ao promover, em seu artigo 10, a revogação da legislação anterior sobre o tributo, não se referiu ao artigo 9º, parágrafos 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, justamente as normas que regulam o regime de alíquota fixa.

No passo seguinte, os doutos compararam a evidência constatada com o que exige outra Lei Complementar, a de nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, que tem a finalidade de dispor sobre a ‘elaboração, redação e consolidação das leis’. Trata-se, como se vê, de uma lei sobre o modo correto de se fazer leis. E, naquilo que nos interessa diretamente, ela determina que a revogação ‘*deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas*’⁴. Diante do quadro, não tiveram dúvida em reconhecer como inalterada a vigência daqueles dispositivos legais, disciplinadores de hipóteses em que a base de cálculo do ISS não pode ser o preço do serviço.

Tanta convicção não se alterou nem mesmo diante de um argumento dos defensores da tese contrária. Estes até concediam que a conclusão poderia ser verdadeira no que diz respeito ao artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, que se refere aos profissionais, pessoas físicas, capazes de enquadramento no regime de alíquota fixa.

⁴ Redação atualizada conforme Lei Complementar nº 107, de 26 de abril de 2001.

Não concordavam, entretanto, que ainda vigesse o artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68 (que trata das SUP's), uma vez que a redação do parágrafo fora alterada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, e tal Lei Complementar constava das expressas revogações do citado artigo 10 da nova Lei Complementar (ou seja, a de número 116/03).

A última restrição foi, não obstante, também enfrentada. É o que lembram ALBERTO XAVIER e ROBERTO DUQUE ESTRADA, em trabalho conjunto encartado em obra coletiva sob a coordenação de VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA⁵. Constatou-se que as mudanças operadas no texto do referenciado § 3º em nada modificam as condições substanciais para a aplicação do regime de alíquota fixa, apenas atualizam a discriminação das modalidades de serviços abrangidas, relacionando-as com os itens da nova Lista de Serviços (divulgada junto com a própria LC nº 56/87, diferente daquela do primitivo Decreto-lei nº 406/68).

Ora, 'uma lei nova que, mantendo embora a lei anterior, se limita a dar-lhe nova redação, não constitui, do ponto de vista formal, um preceito autônomo, mas sim um preceito que se incorpora à lei originária da qual passa a fazer parte integrante. Assim, não sendo autônoma a sua revogação, na parte em que se limita a modificar lei anterior, não implica a revogação indireta desta, a qual só pode operar

⁵ O ISS e a LC 116, Dialética, 2003, p. 11/13.

*por via de um comando que tenha tal revogação como objeto direto e imediato*⁶.

2.02.3.

Para alguns, esta última parte das proposições daqueles eminentes doutrinadores enfrenta percalços quanto aos fundamentos adotados, mas inteira concordância quanto à conclusão assumida. Destacou-se, nessa parcial divergência, a respeitada Professora de Direito Tributário da Universidade do Paraná, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, para quem o comando do artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, não sobreviveu diante das revogações determinadas pelo artigo 10, da Lei Complementar nº 116/03.

Em suma, a brilhante catedrática admite que aquele dispositivo que dava amparo às SUP's foi, quando de sua modificação pela nova redação trazida pela Lei Complementar nº 56/87, revogado e substituído pela disciplina desta. As SUP's continuaram a ter o mesmo direito, só que não com base no Decreto-lei nº 406/68 e sim face à Lei Complementar nº 56/87. É quando vem a Lei Complementar nº 116/03, e seu artigo 10, revogando expressamente a anterior Lei Complementar nº 56/87. Para a Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER, com tal revogação o direito das SUP's perde o vigor legislativo que lhes dava apoio direto.

Mas, as SUP's continuam titulares do direito à alíquota fixa a partir de uma apreciação sistêmica do direito positivo tributário. É a conclusão com que ela fecha o seu estudo: “... *por imperativo do princípio da isonomia tributária, o aplicador da Lei Complementar nº*

⁶ Obra citada, p. 13.

116/2003 deve permanecer tributando as sociedades de profissionais pela forma fixa anual, já que aos autônomos será dispensado tal tratamento tributário”⁷.

2.02.4.

Debruçando-se sobre a celeuma parcial, a respeitada Professora de Direito Tributário da PUC/SP, ANNA EMÍLIA CORDELLI ALVES, de cujo currículo faz parte o exercício do cargo de Secretária Municipal de Negócios Jurídicos da Prefeitura de São Paulo, prefere valorizar o consenso no essencial para terminar afirmando: “... a meu ver, por todas as razões elencadas, quer se entenda revogado ou não revogado pela Lei Complementar nova, o § 3º do artigo 9º do Decreto-lei 406/68, as sociedades profissionais, pela nova ordem jurídica, continuam beneficiadas pelo regime de tributação fixa previsto no referido Decreto-lei”⁸.

2.02.5.

A corrente majoritária ainda reúne outras contribuições de peso, podendo ser destacados:

1. EDUARDO FORTUNATO BIM valeu-se de um título categórico e auto-explicativo: ‘A subsistência do ISS fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: a plena vigência do § 3º do artigo 9º do DL 406/68’ (obra citada, p. 85/98). O seu consistente trabalho encontra-se tão bem resumido na intitulação que torna dispensáveis outros detalhamentos;

⁷ Em O ISS e a LC 116, Dialética, 2003, p. 51.

⁸ Em Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição, Manole, 2004, p. 189.

2. FERNANDO FACURY SCAFF, Professor da Universidade do Pará, contribuiu respondendo à pergunta que serviu de título ao capítulo de sua autoria naquela obra coletiva: 'A tributação das sociedades uniprofissionais mudou com a nova Lei Complementar do ISS?': *'a norma prevista no art. 9º, § 3º, do Decreto-lei 406/68 encontra-se plenamente vigente e válida'* (p. 108);
3. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, em companhia de MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES, criticam a técnica legislativa praticada na elaboração da Lei Complementar nº 116/03, causa das dúvidas postas em debate. Mesmo assim, asseguram que *'é possível concluir-se pela manutenção de tributação diferenciada para os profissionais liberais e das sociedades por eles constituídas'* (p. 203);
4. RODRIGO MAITTO DA SILVEIRA⁹, um dos nomes mais respeitados da nova geração de tributaristas, realiza um estudo profundo da matéria, concluindo que *'a sistemática de ISS fixo continua plenamente vigente'*.

2.02.6.

Não houve, entretanto, a desejada paz doutrinária. Além de CLÉLIO CHIESA, que afirma haver deixado de existir o regime de alíquota fixa, embora não tenha desenvolvido as razões que justificam tal posicionamento¹⁰, também o respeitado Professor ZELMO DENARI emprestou o brilho de sua cultura na defesa da conclusão de que o § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68 foi revogado sim¹¹. Para ele,

⁹ Em ISS na Lei Complementar nº 116/2003, Quartier Latin, 2004, p. 173.

¹⁰ Em O ISS e a LC 116, Dialética, 2003, p. 72/73.

¹¹ Em Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição, Manole, 2004, p. 429.

deixou de existir a possibilidade de as SUP's recolherem o ISS sob o regime de alíquota fixa.

Sem embargo da indiscutível importância dos que se opuseram à maioria, o importante é que, submetida ao exame do Poder Judiciário, a questão recebeu serena acolhida. As decisões se sucederam com louvável uniformidade, fornecendo a resposta de que necessitávamos para a questão prejudicial.

2.03 – RECONHECIDA A VIGÊNCIA DO REGIME DE ALÍQUOTA FIXA.

As tentativas fiscais de impor a tributação do ISS com base exclusiva no preço dos serviços prestados não resistiram aos embates judiciais. Hoje, passou a ser tranqüila a convicção de que o regime de alíquota fixa, tanto para pessoas físicas quanto para sociedades uniprofissionais persiste previsto no sistema normativo brasileiro. Para dar amarras a esta conclusão, é adequada a citação de algumas decisões do Poder Judiciário confirmando o que estamos assegurando:

1. no RIO GRANDE DO SUL: *“Competência da lei complementar federal, no caso, o Decreto-lei nº 406/68, na parte não revogada expressamente pela LC 116/03, para disciplinar sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição Federal ... O fato de a LC 116/03 não ter revogado expressamente, nem ter sido incompatível com as disposições do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, faz com que tais normas permaneçam em pleno vigor. Inteligência do*

-
- art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil e art. 9º da Lei Complementar 95/98” – Apelação 70.007.418247 – TJRS – Rel. Des. Roberto Canibal – j. 24.03.04 – unânime – (RDDT 109/177);*
2. em MINAS GERAIS: *“ISS – sociedade de profissionais liberais – tributação na forma do artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68, não revogada pela Lei Complementar 116/03” – TJMG – Processo 1.0707.06.121966.3/001(1) – Rel. Des. Schalcher Ventura – j. 16.08.07 – 3ª Câmara – unânime (pesquisa pela Internet);*
3. em SÃO PAULO: *“Tributário. ISSQN. A forma diferenciada de recolhimento do ISSQN das sociedades uniprofissionais prevista no Decreto-lei 406/68 não foi revogada pela Lei Complementar 116/03. Recurso provido”.* TJSP – Apelação 6159325400 – Rel. Des. Paulo Roberto Fadigas Cesar – 15ª Câmara – j. 29.11.07 (pesquisa pela Internet);
4. no SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: *“Tributário. Processo Civil. ISS. Revogação. Art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68. Revogação. Art. 10 da Lei nº 116/2003. Não ocorrência. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68, que dispõe acerca da incidência de ISS sobre as sociedades uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da Lei nº 116/2003. Recurso especial improvido” – Recurso Especial nº 713.752/PB – Rel. Min. João Otávio de Noronha – STJ – 2ª Turma – votação unânime – j. 23.05.06 (pesquisa pela Internet).*

Face ao exposto, podemos dar como certa a ultrapassagem da questão prejudicial e concluir que o regime de alíquota fixa,

inclusive para as chamadas sociedades uniprofissionais, continua em vigor, não tendo sido revogado pela Lei Complementar nº 116/2003.

Embora esta primeira conclusão não seja exatamente uma novidade, a passagem por ela é indispensável para que se construa, com solidez, a solução jurídica em que estamos aqui empenhados.

PARTE 3:

A BASE DE CÁLCULO DO ISS.

3.01 – RECORDANDO A EVOLUÇÃO HISTÓRICA.

A trajetória brasileira do Imposto sobre Serviços começa em 1º de dezembro de 1965, data da Emenda Constitucional nº 18, que concedeu competência, em seu artigo 15, aos Municípios para instituir o tributo. Havia, entretanto, necessidade de lei complementar para viabilizar a exigência do novo imposto.

A primeira tentativa se deu com o Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), cujo artigo 72 determinava a base de cálculo do ISS. A regra geral, que segue imutável até hoje, é plena de clareza: *‘a base de cálculo do imposto é o preço do serviço’*. Mas, ficou estipulada, desde aquele momento inicial, a regra de exceção que é o nosso foco. Através dela, se criou a ressalva:

“quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores

pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho” (artigo 72, I).

A razão para o tratamento diferenciado é explicada por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹², como forma de se evitar que a base de cálculo do ISS acabasse correspondendo à receita bruta, real ou presumida, daqueles contribuintes. Se tal ocorre, haveria dupla tributação (ISS e IR) sobre o mesmo fato econômico, uma vez que o imposto sobre a renda incide sobre “*o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou proventos tributáveis*” (conforme artigo 44 do Código Tributário Nacional). O festejado tributarista é enfático no elogio à cautela do legislador, declarando que ‘*foi correta*’.

3.01.1.

As escassas diretrizes sobre o ISS, expressas no Código Tributário Nacional, tornaram indispensável a atualização normativa, que veio com o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, em seus artigos 8º a 12. Importante lembrar que faz parte desse diploma legal o multicitado artigo 9º, com seus parágrafos 1º e 3º, que são as regras que, conforme acabamos de ver, seguem válidas até hoje, disciplinando o regime de alíquota fixa.

É bem verdade que a redação inicial do § 3º foi alterada, pouco depois. A mudança, entretanto, se limitava a ajustar o dispositivo com os itens da nova lista de serviços que estava sendo implantada com o Decreto-lei nº 834, de 8 de dezembro de 1969.

Assim, podemos abreviar a análise histórica com a seguinte observação. O ISS, desde que foi criado, estruturou-se com duplo formato para a base de cálculo do tributo. Ou o imposto seria quantificado pela aplicação de uma alíquota incidente sobre o preço do serviço; ou seria definido em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, desde que não referidos à importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. Se, no marco inicial, não se fez referência às sociedades de profissionais, a omissão foi rapidamente suprida com o § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, cuja redação foi atualizada pelo Decreto-lei nº 834, de 8 de setembro de 1969. A situação jurídica então fixada, nos idos de 1969 e em vias de alcançar a quarta década de permanência, é a que persiste até hoje.

Os mais atentos terão notado que não nos referimos a uma terceira modalidade, prevista no mesmo artigo 9º, mas no § 2º, que pode ser chamada de base de cálculo com direito a deduções. Aqui registramos que a omissão foi proposital, considerando que aquela fórmula não interfere com o que pretendemos demonstrar.

3.02 – COMPARAÇÃO ENTRE AS ALTERNATIVAS.

Há uma realidade óbvia, concreta, que é a razão oculta de toda a celeuma sob exame. Se não fizermos o registro de sua existência, pode parecer aos desavisados que tudo não passe de uma

12 Em Doutrina e Prática do ISS, Revista dos Tribunais, 1984, p. 538.

discussão acadêmica, talvez acalorada, talvez pretenciosa, mas de pouca significância prática.

O fato, entretanto, é que existe uma substancial diferença entre os resultados econômicos gerados pelos dois sistemas de apuração do tributo. Isso ocorre na maioria dos casos, salvo as possíveis exceções de profissionais que, por razões específicas, auferiram rendimentos inexpressivos na prestação de seus serviços.

Se a tributação é calculada sobre o preço dos serviços prestados chega-se, via de regra, a um valor final a ser recolhido, a cada período, bem maior do que se ela é determinada por um padrão fixo para o mesmo período. Alcançamos, então, o ponto nevrálgico: o Estado quer mais dinheiro e prefere cobrar o ISS sobre o preço do serviço, mas o contribuinte quer dispor de menos dinheiro e prefere recolher o ISS através do regime de alíquota fixa. Este é o impasse.

Justamente em razão da diferença financeira é que se nota o empenho fazendário em suas investidas. Desde sempre houve profunda rejeição fiscal à idéia do regime de alíquota fixa, inquinado de ser 'privilégio' ou 'benefício'. Barreiras pontuais foram sendo edificadas, como a restrição às sociedades formadas por pessoas de diferentes profissões. Embora esse impedimento não seja localizado na legislação complementar federal, o certo é que os municípios terminaram bem sucedidos com a aprovação judiciária ao requisito do caráter uniprofissional para a sociedade poder se enquadrar no regime de alíquota fixa.

Não suficiente, as novidades interpretativas se repetem em concretas normas legislativas municipais, visando restringir ou acabar com a alíquota fixa. É o que vimos, mais atrás, no tentame de fazer declarada a revogação do artigo 9º, do Decreto-lei nº 406/68. É o que estamos vendo, agora, na hermenêutica do Fisco Paulistano, segundo a qual a mudança da lista de serviços teria excluído o gerenciamento de obras do regime de alíquota fixa.

3.03 – OPÇÃO OU COMPULSÃO?

Compulsão, ensina AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA, é o ato de compelir, ou seja, de obrigar, forçar, coagir. A dúvida que estamos colocando diz respeito ao regime de alíquota fixa. É ele uma opção livre do prestador de serviços ou é um formato obrigatório, ao qual só têm acesso os que atendem a determinados requisitos? Por outro lado, se satisfeitos estes pressupostos, sua adoção é compulsória, vinculando os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica? Ou ainda, se a sociedade prestadora se qualifica como adepta legítima do regime de alíquota fixa, o Fisco está obrigado a acatar essa condição ou pode impor outro regime (alíquota sobre o preço do serviço)?

Estas questões foram respondidas, de forma tão categórica por BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, há quase 25 anos, que pouco se pode acrescentar que tenha relevância. É o que se localiza em Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 535/536:

“Ao dispor o Código Tributário Nacional que na hipótese de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho, evidentemente proibiu fosse o ‘preço do serviço’ levado em conta para a base imponível do ISS. ‘Remuneração do próprio trabalho’, para o caso, não e outra coisa senão o preço do serviço”.

A orientação está, com luminosa clareza, sintetizada no trecho que grifamos: ‘O Código Tributário Nacional proibiu fosse o preço do serviço levado em conta para a base imponível do ISS’, sempre que seja prestado sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte.

Convenhamos que, em princípio, nenhum conflito deve ocorrer se o contribuinte preferir pagar o tributo calculado sobre o preço do serviço, ainda que pudesse se enquadrar no regime de alíquota fixa. O atrito se fará presente quando o contribuinte entender que lhe é próprio o regime de alíquota fixa, mas o Fisco decidir lhe impor o regime de preço do serviço. Como vimos, não existe liberdade ou flexibilidade na opção. Sempre que o regime de alíquota fixa é o adequado, o Fisco está proibido (na lição cristalina de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES) de atribuir qualquer outra forma impositiva ao contribuinte.

3.04 – REQUISITOS INDISPENSÁVEIS À SUP.

Diante da constatação anterior, o ponto de tangência se modifica. Se é verdade que o Fisco não pode obrigar um contribuinte compatível com o regime de alíquota fixa a se enquadrar em outro regime, também é verdade que um contribuinte não pode escolher o regime de alíquota fixa como opção voluntariosa. Para alcançar o regime de alíquota fixa, o contribuinte precisa satisfazer aos pressupostos, aos requisitos, às qualificações próprias de tal enquadramento. Então, a questão primária é saber se a pessoa pode ou não pode ser enquadrada no regime de alíquota fixa. Se pode, de nada vale a contrariedade do Fisco. O liame se faz perfeito e impositivo. Se não pode, de nenhum valor o desejo do contribuinte, pois o Fisco estará correto ao lhe exigir o tributo calculado sobre o preço do serviço.

É hora, portanto, de recordar as condições indispensáveis para inclusão no regime de alíquota fixa. Penso ser nosso dever, neste estágio, congregando diferentes contribuições, tentando compor a lista mais abrangente sobre a temática.

3.04.1.

Como esforço de demarcação, observemos o artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, em sua versão atualizada pela Lei Complementar nº 56/87. Ali se pode identificar os primeiros parâmetros:

1. só alcança os serviços próprios dos itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92, da lista divulgada pela aludida Lei Complementar nº 56/87. Em outras palavras, apenas profissionais destas áreas

específicas podem se associar na composição das chamadas SUP. Destaque-se, pelo interesse direto ao exame que estamos desenvolvendo, o item 89, em cuja descrição se fazem presentes engenheiros, arquitetos, urbanistas e agrônomos:

- 1 Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres.
- 4 Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária).
- 8 Médicos veterinários.
- 25 Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres.
- 52 Agentes da propriedade industrial.
- 88 Advogados.
- 89 Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos.
- 90 Dentistas.
- 91 Economistas.
- 92 Psicólogos.

2. da sociedade podem fazer parte, profissionais habilitados no exercício dessas atividades, sejam sócios, empregados ou não;
3. os profissionais devem prestar serviços em nome da sociedade (ou seja, não em seus respectivos nomes pessoais), mesmo que assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável (a lei de regência de sua profissão).

3.04.2.

A prática foi construindo outras condições, acatadas pela doutrina e pelos Tribunais. A seguir, vamos percorrer algumas significativas contribuições:

1. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES chama a atenção para um detalhe do texto legal, que se refere ao termo 'sociedade'.

Sociedade não é um simples grupo de profissionais, ainda que empenhados em uma tarefa conjunta, mas a entidade que, na forma do direito civil, se constitui como pessoa jurídica autônoma das pessoas físicas que a integram. Embora reconheça que a legislação federal não exige que a sociedade seja uniprofissional e que tal requisito não poderia tornar-se impeditivo, concorda que esse entendimento é o que vem prevalecendo nos Tribunais. Também pondera que a mesma lógica exige que a sociedade seja formada só por pessoas físicas, não se admitindo que dela seja sócia outra sociedade¹³.

2. SERGIO PINTO MARTINS observa a mesma realidade por outro ângulo e conclui que é indispensável que *'o serviço seja prestado por sociedade, e não pela pessoa física individualmente'*¹⁴. Também enfatiza que todos os profissionais devam estar habilitados para exercer a atividade, e não só parte deles.
3. AIRES F. BARRETO exclui do possível enquadramento as sociedades anônimas, consideradas típicas sociedades de capital, que não se coadunam com a satisfação das exigências de que a atividade seja desempenhada por pessoas naturais¹⁵. Só entende aptas ao regime de alíquota fixa as sociedades de trabalho, em que ocorre a *'reunião de esforços que, em nível de trabalho pessoal, cada sócio poderia desenvolver individualmente'*. Enfim, são *'sociedades cuja essência não reside no capital aplicado, mas no esforço humano, profissionalmente qualificado, que estão em condições de prestar'*. Dá destaque, então, à necessidade de que todos os sócios disponham de habilitação profissional para o exercício da atividade que constitui o objeto da sociedade.

¹³ Em Doutrina e Prática do ISS, Revista dos Tribunais, 1984, p. 546/550.

¹⁴ Em Manual do Imposto sobre Serviços, Malheiros, 1995, p. 199.

¹⁵ Em ISS na Constituição e na Lei, Dialética, 2003, p. 312.

-
4. CLÁUDIO AUGUSTO GONÇALVES PEREIRA, em obra recente¹⁶, endossa o ensinamento de CRISTIANO CARVALHO e RAFAEL BICCA MACHADO, destacando alguns aspectos que merecem ser ponderados. As SUP, entre outras condições, não podem se qualificar como empresas (ou seja, não podem ser sociedades capitalistas) e não podem exercer outras atividades estranhas à profissão específica dos seus associados.

3.04.3.

A legislação do Município de São Paulo (Decreto 44.450, de 29 de março de 2004, artigo 19, § 2º) apresenta uma lista de cinco requisitos adicionais aos contidos na legislação federal, a eles se referindo como causas excludentes do regime de alíquota fixa:

1. tenham como sócio pessoa jurídica;
2. sejam sócias de outra sociedade;
3. desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios;
4. tenham sócio que delas participe tão-somente para aportar capital ou administrar;
5. explorem mais de uma atividade de prestação de serviços.

¹⁶ Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas – Aspectos Legais, Econômicos e Tributários, MP Editora, 2008, p. 472.

3.04.4.

Acreditamos que, com tão relevantes subsídios, seja possível compor uma listagem dos requisitos ou pressupostos para o enquadramento de uma sociedade uniprofissional:

1. que esteja organizada como sociedade;
2. que sua atividade-fim corresponda à qualificação profissional de seus sócios e esteja contida nas hipóteses previstas, de acordo com a Lista de Serviços que compunha a Lei Complementar nº 56/87;
3. que a atividade-fim seja própria de uma determinada profissão, admitida a possibilidade de que os profissionais tenham formação diferenciada, desde que afim (exemplo marcante: laboratórios de análises clínicas, constituído por médico e biólogo);
4. que os sócios sejam pessoas naturais, vedada a hipótese de participação de outra sociedade;
5. que, por sua vez, a sociedade não participe de outra sociedade;
6. que a sociedade se caracterize como sociedade de trabalho e não sociedade de capital;
7. que os profissionais prestem serviços em nome da sociedade;
8. que a sociedade não preste outros serviços salvo os compreendidos na especificação de sua atividade-fim.

3.05 – CONCLUSÃO.

Nesta passagem nos preocupamos em caracterizar o tipo de sociedade que se qualifica como apta ao regime de alíquota fixa. Edificamos um rol das condições que a lei, a doutrina e a jurisprudência apontam como necessárias para classificar uma SUP. A relação permite

a montagem de uma **check-list**, aplicável às sociedades que desejem confirmar seu ajuste ao perfil de SUP.

O destaque que desejamos fazer e que apresentamos como conclusão do atual trecho do estudo em andamento, está contido na certeza de que, se determinada sociedade alcança o **status** de SUP, tem o direito de participar do regime de alíquota fixa. No feliz resumo de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, acima reproduzido, em assim sendo é obrigatória, exclusiva, a sua inserção nesse regime, estando proibida outra modalidade de imposição tributária, por mais que a deseje a Fazenda Municipal.

PARTE 4:

GERENCIAMENTO DE OBRAS.

4.01 – O PONTO CENTRAL DO CONFLITO.

4.01.1.

Se, até aqui, a análise tinha um caráter genérico, podendo ser aplicada a qualquer prestador de serviços capaz de superar a listagem de requisitos acima enunciada, chegou o momento de concentrar o foco no nosso objetivo maior: a atividade de gerenciamento de obras.

A Municipalidade de São Paulo, respondendo consulta tributária que lhe foi encaminhada pelo SINAENCO, gerou a resposta a que designa como Solução de Consulta SF/DEJUG nº 54, de 5 de junho de 2007, da qual juntamos cópia, ao final. O texto, que se desenvolve em duas páginas, tem uma ementa categórica:

“Não se aplica o regime especial de recolhimento do ISS determinado pelo art. 15 da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, quando da prestação de serviços de gerenciamento de obras”.

A solução está assinada pelo Diretor do Departamento de Tributação e Julgamento, da Secretaria de Finanças, da Prefeitura do Município de São Paulo, MÁRIO APOLARO JÚNIOR. Com um histórico funcional elogiável, o ilustre funcionário foi a autoridade máxima no órgão de tributação de serviços, ao tempo em que existia o Departamento de Rendas Mobiliárias. Sua cultura e ponderação o recomendaram para se tornar dirigente da atual Unidade, onde milita. Se a sua opinião causa impacto, considerando a experiência tributária pessoal que acumulou, há um pormenor que mais a valoriza. MÁRIO APOLARO JÚNIOR é Engenheiro, por formação universitária, tendo em sobejo o necessário conhecimento para bem compreender a atividade de gerenciamento de obras. Não lhe faltou, também, vivência em empresa de construção civil, antes de ingressar no serviço público.

4.01.2.

É só um detalhe, mas vale esclarecer. É possível notar, na Solução de Consulta SF/DEJUG nº 54/07, que o item que versa sobre '*acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo*' é indicado como tendo o número 7.17, enquanto nos referimos a ele com o número 7.19. A divergência ocorre por que a Solução de Consulta se reporta à numeração da Lista Municipal, enquanto estamos nos guiando pela Lista Federal. Trata-se de diferença de somenos, que não interfere nas conclusões aqui desenvolvidas.

4.01.3.

Penso que é essencial, para que este estudo tenha densidade, que nos aprofundemos no exame da respeitável opinião do ilustre diretor do Departamento de Tributação e Julgamento. Entendo que ele nos oferece a única resposta possível, dentro dos limites da sua atuação como servidor público municipal, vinculado ao dever funcional. O que ele declara é o que está expresso na lei local. Deste modo e sob tão específico ângulo, temos de reconhecer que aquilo que certifica está correto.

Ouso, porém, afirmar que a solução que apresenta não está certa, não é a que melhor satisfaz o direito e o jurídico. É o que pretendemos, na seqüência, demonstrar.

4.02 – O SERVIÇO DE GERENCIAMENTO DE OBRA.

4.02.1.

Recordemos que um dos pressupostos para o enquadramento da sociedade no regime de alíquota fixa é que sua atividade esteja contida em determinados itens da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87. O requisito está colocado diretamente pela norma legal, de cunho federal, que disciplina a base de cálculo do ISS, no caso de SUP's. Trata-se do artigo 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68, com sua redação atualizada pela Lei Complementar nº 56/87, até hoje vigente, como já se declarou:

“Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável”.

Na descrição dos itens, só se constata uma alternativa capaz de abranger o serviço de gerenciamento de obras. É o item 89, correspondente aos serviços de ‘engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos’. Para se ter esta certeza, nada mais é necessário do que a leitura dos descritivos dos demais itens, nenhum deles adequado à hipótese de gerenciamento de obras.

Diante dessa evidência, o objetivo atual é confirmar que o gerenciamento de obras faz parte das atividades próprias de engenheiros e arquitetos. E, portanto, estava incluído entre os serviços capazes de usufruir do regime de alíquota fixa. Pode-se adiantar que não havia dúvida a respeito, tratando-se de fato inconteste. Apenas visando solidificar o que estamos afirmando, consideramos oportuno agregar estes comentários.

4.02.2.

GERENCIAMENTO é a ação ou efeito de gerenciar. Sua raiz etimológica se encontra no Latim, originando-se de **gerere** (fazer, produzir, criar, gerir). GERENCIAR é administrar, dirigir. O gerenciamento é exercido em favor de terceiros ou em benefício do

próprio gerenciador. É um termo adotado pelo Direito Comercial, significando a ação de dirigir ou administrar negócios de uma empresa ou de um estabelecimento.

O vocábulo foi apropriado pelos que exercem a Engenharia. As obras de construção civil, por sua complexidade e tamanho, tornaram essencial a participação de gerenciadores, atuando como representantes do investidor proprietário da edificação. A eles cabe acompanhar a execução da obra, zelando por sua qualidade e por sua adequação aos limites de prazo e preço, além de fidelidade ao projeto desejado.

O gerenciamento existe, em maior ou menor grau, em qualquer empresa humana. Quase sempre, o próprio dono do negócio é o seu gerente. O mesmo ocorre com a construção civil, sendo certo que a construtora de uma obra irá gerenciar sua própria atividade de edificação. Entendemos claro que a gerência da própria atuação não se constitui em serviço tributável, de acordo com a conclusão axiomática dos doutrinadores de que não existe 'serviço' prestado para si próprio.

Nada impede, porém, que seja definida uma função de gerenciamento, em favor do cliente, exercida por sociedade especializada. Tratando-se de atuação remunerada e dirigida em benefício de terceiro, indubitável que assume o caráter de serviço tributável.

Voltando à questão da nomenclatura, observamos que o legislador tributário preferiu utilizar-se de outra designação, afastando-

se do título ‘gerenciamento’. Situou essa atividade no âmbito dos ‘serviços de engenharia consultiva’, conforme parágrafo único, do artigo 11, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação atualizada que lhe conferiu a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Denominou-a, então, como ‘*fiscalização e supervisão de obras e serviços de engenharia*’.

A vigente Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, preferiu a expressão: ‘*acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo*’, compondo-a para formar o subitem 7.19, da Lista de Serviços.

4.02.3.

As profissões de engenheiro, arquiteto e engenheiro-agrônomo estão regulamentadas pela Lei Federal nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966, cabendo ao chamado Sistema CONFEA/CREA, formado pelos Conselhos Federal e Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, a regulamentação, fiscalização e disciplina dos profissionais capacitados ao exercício técnico das atividades correspondentes.

Em seu artigo 7º, o aludido diploma legal define as atribuições do engenheiro, do arquiteto e do engenheiro-agrônomo, cabendo destacar aquelas que dão significado ao ‘gerenciamento de obras’ e que estão contidas no inciso “e”: ‘*fiscalização de obras*’; “f”: ‘*direção de obras*’; e no parágrafo único, quando se reporta a qualquer outra atividade que, por sua natureza, se inclua no âmbito de suas profissões.

As mesmas atribuições são mantidas pelas Resoluções dos Conselhos aqui referidos, seja pela Resolução 218/73, até hoje em vigor, quanto pela Resolução 1.010/07, que coexiste com aquela.

4.02.4.

Como dissemos acima, ao finalizar o capítulo 4.02.1, o enquadramento do gerenciamento de obras no conteúdo do item 89 é a única alternativa possível. Para bem nos situarmos, vamos repetir: *‘não havia dúvida a respeito’*. A frase está no pretérito imperfeito, no passado. Estamos, então, em algum ponto da curva do tempo quando se encontrava em vigor a Lei Complementar nº 56/87, antes de ser revogada pela nova Lei Complementar nº 116/03. Aqui estacionados, vamos recordar alguns conceitos que definem os serviços de engenheiros e arquitetos, sob o ponto de vista do ISS:

1. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES lembra que o engenheiro, no exercício de sua profissão liberal, não exerce atividade econômica (não executa a obra). Limitado ao exercício da engenharia, realiza atividade-meio e não atividade-fim. Entre as múltiplas funções que desenvolve, ele se ocupa da *‘coordenação e supervisão dos trabalhos a cargo dos especialistas, objetivando a coordenação de todos os elementos do projeto’*¹⁷. Podemos entender que o festejado professor está se referindo ao gerenciamento de obra. É o que ele reforça, quando assevera que o engenheiro *‘acompanha a execução do projeto’*.

¹⁷ Doutrina e Prática do ISS, , Revista dos Tribunais, 1984, p. 220/222.

2. SERGIO PINTO MARTINS não se afasta dessa conclusão, registrando que *‘o engenheiro é o profissional que ... fiscaliza as construções’*¹⁸.
3. WALTER GASPAS, na mesma linha, permite que se dê destaque a duas conclusões suas: *‘o engenheiro não constrói’* e *‘presta serviços especializados, entre os quais ... acompanhamento das obras, coordenação e supervisão dos trabalhos’*¹⁹.
4. em ISS na Construção Civil, Editora RBB, 1998, p. 78, tivemos a oportunidade de, referido ao item 89, *‘afirmar que os serviços do engenheiro, do arquiteto, do urbanista ou agrônomo, no exercício de suas respectivas profissões liberais, não são serviços de construção civil’*.

Esta breve parada serviu para reforçar nossa convicção: o gerenciamento de obras é atividade própria dos serviços de engenheiros e arquitetos. Também nos lembrou que engenheiros e arquitetos, enquanto profissionais liberais, não são prestadores de serviços de construção civil.

4.02.5.

Agora, podemos avançar no tempo. Com o advento da nova lei complementar, a de número 116/2003, passa a vigorar uma Lista de Serviços diferente daquela da Lei Complementar nº 56/87. Não nos esqueçamos que o regime de alíquota fixa continuou vigente, mantida a

¹⁸ Em Manual do Imposto sobre Serviços, Malheiros, 1995, p. 167.

¹⁹ ISS – Teoria e Prática, Lumen Juris, 1994, p. 188.

redação que lhe vinculava aos itens da Lista que acompanhou a Lei Complementar nº 56/87.

Aqui, surge a dúvida, primeiro genérica, depois específica. Há uma nova Lista e seus itens são diferentes dos que estavam na Lista anterior. Como se faz o ajuste da regra que continuou vigente (artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 406/68) e que se reportava a itens da Lista anterior, se agora a Lista é outra?

Este não é um problema novo. É apenas a confirmação da incapacidade dos nossos legisladores em produzir uma legislação limpa e bem feita. Aconteceu questão assemelhada na seara do ISS e no âmbito do próprio artigo 9º, do Decreto-lei 406/68. O § 2º, que regula as chamadas deduções de materiais e subempreitadas, anuncia sua vinculação aos *'itens 19 e 20 da lista anexa'*, referindo-se a uma lista que acompanhava o Decreto-lei nº 834/69. Quando foi editada a Lei Complementar nº 56/87, com sua nova lista, o legislador não se lembrou de que outros seriam os itens 19 e 20. Coube aos Tribunais resolver o impasse, fazendo o ajuste entre as listas, ficando certo que os itens 19 e 20 (de serviços de construção civil) correspondiam aos itens 32, 33, 34 e 37 (também serviços de construção civil) da nova lista.

Em suma, o intérprete judicial reconheceu a prevalência do espírito sobre a forma. O que estava escrito (19 e 20) deixava de fazer sentido, salvo se fosse adaptado ao conceito visado (construção civil) pelo legislador. Por isso, e de modo pacífico e notório, tanto juízes quanto as administrações fiscais compreenderam que o direito às

deduções se havia deslocado para outros itens, exatamente aqueles que se considerava substitutos dos anteriores 19 e 20.

Esta é a posição que encontra respaldo em AIRES F. BARRETO²⁰:

“Resta, neste passo, conceituar os serviços em relação aos quais pode haver a dedução dessas parcelas. Ao tempo da edição do Decreto-lei 406/68, na redação do Decreto-lei 834/69, a dedução era permitida para os serviços descritos nos itens 19 e 20 da lista então vigente (anexa ao Decreto-lei 406/68). Há necessidade de compatibilizar a descrição desses itens com o teor da relação constante da Lei Complementar 56/87. Se os serviços forem de construção civil, em sentido amplo, ..., sempre se têm serviços de construção civil. Cabe, em todos eles, o direito à dedução do valor dos materiais e das subempreitadas já tributadas pelo imposto”.

E, também mereceu o acolhimento judiciário, como se encontra exemplo no Recurso Especial nº 779.515/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª Turma, votação unânime, julg. 27.06.06, DJU 03.08.06, p. 260, no qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça admite que o antigo item 19 foi substituído pelo item 32, de redação semelhante, transferindo para este os efeitos previstos no artigo 9º, § 2º, quando se referia àquele anterior item 19.

²⁰ Em ISS na Constituição e na Lei, Dialética, 2003, p. 307.

Por se tratar de problema com solução conhecida, depois que ficou assegurada a permanência em vigor do artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68, no que tange ao regime de alíquota fixa, ninguém teve dúvida de que bastaria fazer a adequação entre os itens citados naquela regra e o que constava da nova lista. Foi bastante seguir a trilha iluminada pelo episódio anterior, que acabamos de recordar.

4.02.6.

No que nos interessa, o antigo item 89, referido a '*engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos*' encontra correspondência com o atual item 7.01, agora aludindo a '*engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres*'. A lei municipal de São Paulo (Lei 13.701/03), em seu artigo 15, fez, entre outras, essa correlação. Ou seja, admitiu que o regime de alíquota fixa que, antes alcançava o item 89, segue alcançando seu correspondente direto, o atual item 7.01.

Ocorre que a nova lista separou determinada atividade, dando-lhe identificação própria no item 7.19 (acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo). Este serviço, que corresponde ao gerenciamento de obras, estava incluído no anterior item 89.

4.02.7.

O fato de o legislador haver desdobrado o conjunto contido no antigo item 89 em dois itens da nova lista é suficiente para tirar, de um destes, o caráter de serviço sujeito ao regime de alíquota fixa?

Estamos convencidos que não. Imagine-se a hipótese de que a solução legislativa preferisse o detalhamento direto e o item 89 (*‘engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos’*) se transformasse nos itens 7.01 (engenheiros), 7.02 (arquitetos), 7.03 (urbanistas) e 7.04 (agrônomos). Por certo nem se questionaria que o regime de alíquota fixa segue abrangendo as quatro categorias profissionais.

Em lugar dessa segmentação, o legislador promoveu outro tipo de corte. Concedeu que as quatro categorias permanecessem juntas (até acrescentou outras), mas retirou delas um determinado serviço, indexando-o em item apartado (o multicitado 7.19).

O motivo da separação não poderia ser mais transparente, estando expresso no artigo 3º, inciso III, da própria Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Aquele serviço passa a ser governado pela incidência conforme o local da execução da obra. Como veremos, mais adiante, essa condição particular não é causa capaz de modificar a adequação ao regime de alíquota fixa.

O arranjo dos serviços previstos nos itens da lei anterior, agora nos novos itens da lei atual, é irrelevante para se concluir pelo enquadramento no regime de alíquota fixa. Nada melhor, para se vitaminar a certeza desta conclusão, do que observar o comportamento do legislador municipal, diante do mesmo artigo em que se escora a resposta fazendária à consulta que lhe dirigiu o SINAENCO. Afinal, o artigo 15, inciso II, da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, declara que estão sujeitos ao *‘regime especial de recolhimento*

do imposto’ os serviços ‘descritos nos subitens ... 7.01 (exceto paisagismo) ... bem como aqueles próprios de economistas ...’.

O que é possível notar na parte que destacamos? Em primeiro lugar, que o legislador municipal incluiu ‘economistas’, categoria profissional que deixou de constar, com esse nome, da nova lista de serviços (embora atividades que exerçam estejam referidas em itens próprios na lista, como se constata no 17.20). Vale dizer que o legislador respeitou a continuidade do regime de alíquota fixa para os economistas (que estavam referidos no § 3º, do artigo 9º, do Decreto-lei nº 406/68, como integrantes do anterior item 91). Houve, portanto, um elogiável cuidado em preservar o que a hermenêutica sistêmica do direito positivo recomenda. É irrelevante que economistas não sejam mais citados nominalmente na lista, situação que não os torna menos economistas do que realmente são. Se a lei vigente lhes concede direito ao regime de alíquota fixa, respeite-se a lei, é o que está assegurando o dispositivo analisado da lei municipal.

A outra particularidade notável, até por ser em sentido inverso, pode ser destacada no trecho: ‘... 7.01 (exceto paisagismo) ...’. Aqui, o legislador municipal está afastando do regime de alíquota fixa (‘exceto’) um determinado serviço, embora esteja contido no item 7.01 que, quanto ao resto, ele admite apropriado ao regime. Não parece difícil reconhecer as razões que o levaram a esse comportamento. Ocorre que ‘paisagismo’ não está previsto entre as hipóteses próprias do regime de alíquota fixa (o que se confere, percorrendo a listagem admitida pelo § 3º, do artigo 9º, do Decreto-lei nº 406/68).

O cuidado e a coerência do elaborador do texto legal, infelizmente, não foi mantido diante do item 7.19. Não observou que o ali descrito é, sem tirar nem pôr, '*prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte*'²¹, sendo '*os serviços ... prestados por sociedades*'²² ou por pessoas naturais. Não se deu conta que tais serviços só podem ser prestados por '*engenheiros, arquitetos, urbanistas e agrônomos*'²³.

O equívoco ou omissão coloca a lei municipal em flagrante descompasso com a legislação complementar, em desacordo com o sistema tributário nacional.

21 Trecho do § 1º, art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68.

22 Trecho do § 3º, art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68.

23 Item 89, da Lista anexa à Lei Complementar nº 56/87.

PARTE 5:

O ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR.

5.01 – O LOCAL DA INCIDÊNCIA DO ISS.

5.01.1.

O ISS é um tributo municipal e o Brasil é um país com mais de cinco milhares de municípios. Inúmeros serviços são prestados por empresas domiciliadas em um município, em favor de alguém que está domiciliado em outro município e, não raro, o próprio serviço é desenvolvido em um terceiro município. Neste contexto, é intuitiva a percepção de que muitos conflitos podem surgir se não existirem regras de abrangência nacional, de nível superior ao patamar municipal, que determinem onde se dá a incidência do tributo. Saber onde significa, ao mesmo tempo, saber quem é o titular da competência para exigir aquele tributo.

As normas que informam o local de incidência do ISS são privativas de lei complementar, por imposição constitucional válida para todos os impostos (artigo 146). Na prática, embora elas existam, não têm sido suficientes para evitar conflitos constantes.

Antes, o comando era bem direto (artigo 12, Decreto-lei nº 406/68). Pela regra geral, a incidência se dava no local onde estava instalado o estabelecimento prestador. A única exceção cabia à construção civil, que sofria a incidência no local onde estava situada a obra em execução. Por razões bem conhecidas e que não interessam ao presente estudo, o modelo revelava vícios de ordem prática, terminando por ser substituído pelo regime estipulado pela Lei Complementar nº 116/03 (artigo 3º), em que a regra geral foi mantida, mas as exceções se multiplicaram.

Alguns comentários adicionais podem ser úteis para melhor compreensão dessa importante questão.

5.01.2.

A INCIDÊNCIA OCORRE A CADA SERVIÇO PRESTADO.

Se determinada empresa tem três ou dez estabelecimentos capacitados para prestar serviços, não lhe cabe eleger um deles como o local de incidência do ISS pela singela razão de estar ele habilitado à prestação. O que vai governar a incidência é a efetiva prestação daquele determinado serviço por um dos diversos estabelecimentos. O serviço seguinte, ainda que semelhante ao anterior, pode vir a ser prestado por outro estabelecimento da mesma empresa, hipótese em que ocorrerá neste (e não no antecedente) a nova incidência do ISS. Em outras palavras, a incidência do ISS é identificada caso a caso, diante de cada prestação de serviço, e está vinculada ao respectivo estabelecimento prestador.

O regime de alíquota fixa não modifica o princípio ora exposto. Ainda que, neste regime, o ISS seja recolhido pelo conjunto da atividade, há uma condicional subjacente: a de que cada serviço prestado corresponda ao descritivo do item da Lista de Serviços que faculta o regime de alíquota fixa. Então, segue verdadeiro o registro de que a incidência do ISS ocorre a cada prestação de serviço. Na hora de se calcular o tributo devido é que se concretiza a diferença: se cada serviço considerado estiver consoante o regime de alíquota fixa, este é aplicado e determina o valor do tributo a ser recolhido.

5.01.3.

LOCAL DA PRESTAÇÃO E ALÍQUOTA FIXA.

Ao tempo do Decreto-lei nº 406/68, conforme acabamos de ver, o prestador de serviço diverso daqueles com a natureza de construção civil sofria a incidência conforme o disposto no artigo 12, alínea a. Em outras palavras, estava obrigado a recolher o ISS no local onde se situa o estabelecimento prestador, ou na falta de estabelecimento, em seu domicílio.

Esta regra geral se aplicava, sem exceção, ao prestador sujeito ao regime de alíquota fixa. Via de regra, não havia turbulência interpretativa. A sociedade com estabelecimento em São Paulo, aqui recolhia o ISS, mesmo que prestasse serviços em Ribeirão Preto, em Americana e em Santos. Recolhia, deste modo, uma única vez o tributo, sob o regime de alíquota fixa.

Mas, nada impedia que o mesmo prestador de serviços, fosse um profissional autônomo ou uma sociedade uniprofissional,

operasse em mais de um estabelecimento. Tal ocorria com advogados, contadores, engenheiros, médicos, etc. Cada um deles, poderia manter um escritório ou consultório em São Paulo e outro em Campinas, por exemplo. Sem qualquer discrepância com a regra geral, estaria sujeito a recolher o ISS em relação a cada um dos estabelecimentos, em favor das respectivas municipalidades onde estivesse instalado.

5.01.4.

ESTABELECIMENTO PRESTADOR.

De forma prática, pode-se dizer que o estabelecimento prestador dos serviços é aquele que aloca os recursos necessários para sua execução: recursos humanos, materiais e/ou financeiros.

Um estabelecimento é prestador, acrescente-se, sem que tenha qualquer importância como seja designado: matriz, filial, agência, sucursal, escritório de representação ou de contato, posto, depósito, loja, departamento ou qualquer outra nomenclatura que se utilize²⁴. Também não é significativo se subordina ou é subordinado em relação a outro. Se é maior ou menor, se é mais próximo ou mais longe. O pressuposto distintivo é apenas um: que ali se dê a prestação do serviço.

Anote-se, também, que a prestação do serviço pode não se materializar no interior do próprio estabelecimento. Por exemplo, quem executa o serviço de dedetização, em regra o faz no domicílio do tomador de tal benefício. Prevendo hipóteses como esta, as legislações

²⁴ Essa ressalva está prevista no artigo 4º, **caput**, da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

municipais costumam trazer dispositivo declarando que “*a circunstância de o serviço, por sua natureza, ser executado habitual ou eventualmente fora do estabelecimento não o descaracteriza como estabelecimento prestador*”. É o que se encontra, **verbi gratia**, no § 2º, do artigo 4º, da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, da Municipalidade de São Paulo.

5.01.5.

ESTABELECIMENTO DE FATO.

O estabelecimento pode existir de fato, embora não conste dos registros societários. Ou pode existir sem estar cadastrado nos órgãos próprios do Poder Público. Enfim, pode existir, mesmo sendo clandestino, irregular ou até sem ter um local definido de instalação. A verdade é que o estabelecimento de fato pode se constituir como estabelecimento prestador, para fins da incidência do ISS. A sua existência desloca, para o território do Município onde se situa, o fato gerador deste tributo.

Em regra, as legislações municipais incluem dispositivos que definem a existência do estabelecimento prestador. Serve de exemplo o Município de São Paulo que, através da Lei nº 13.701/2003, em seu artigo 4º, dispõe que:

§ 1º - A existência de estabelecimento prestador que configure unidade econômica ou profissional é indicada pela conjugação, parcial ou total, dos seguintes elementos:

I – manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços;

II – estrutura organizacional ou administrativa;

III – inscrição nos órgãos previdenciários;

IV – indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos;

V – permanência ou ânimo de permanecer no local, para a exploração econômica de atividade de prestação de serviços, exteriorizada, inclusive, através da indicação do endereço em impressos, formulários, correspondências, “site” na internet, propaganda ou publicidade, contratos, contas de telefone, contas de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto.

Mas, a legislação municipal nem sempre é barreira para que as autoridades fazendárias identifiquem a existência de estabelecimento prestador. É o que constata AIRES FERNANDINO BARRETO, enfático em sua análise, a que não falta refinada ironia, registrando que:

“... vários Municípios têm se aproveitado para, sem qualquer critério jurídico, com apetite pantagruélico, por prato e talher em todas as mesas ... em todo e qualquer fato, por mais mezinha e irrelevante que possa parecer, passaram os Municípios a ver um estabelecimento prestador. Expressão mágica, estabelecimento prestador assumiu a condição de um líquido qualquer, que toma as mais várias formas, ao sabor dos recipientes em que os depositam”²⁵.

²⁵ ISS na Constituição e na Lei, Dialética, 1ª edição, 2003, p. 260.

5.02 – A MUDANÇA COM A NOVA LEI COMPLEMENTAR.

5.02.1.

Como se disse, com o advento da Lei Complementar nº 116/03, a regra geral (o local do estabelecimento prestador determina o espaço da incidência do ISS) do Decreto-lei nº 406/68, que só tinha uma exceção (os serviços próprios da construção civil, cuja incidência era regida pelo local da obra), passou a ter várias exceções. Estas se encontram listadas nos incisos do artigo 3º da aludida Lei Complementar nº 116/03.

Entre as exceções, de nosso interesse direto é aquela prevista no inciso III, que abrange os serviços descritos no item 7.19 (*acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo*), ficando determinado que sofreria a incidência do ISS no local da execução da obra. A consequência é que os serviços prestados pelo contribuinte (pessoa física ou sociedade), que atua em obras localizadas em diferentes municípios, são alcançados por tantas competências tributárias quantos sejam tais municípios.

5.02.2.

Compreendo, então, que sempre que tais contribuintes estejam submetidos ao regime de alíquota fixa, a situação que estamos agora descrevendo (de multiplicidade de titulares da competência tributária) não afeta, é irrelevante, para o respectivo enquadramento como SUP ou profissional autônomo, sujeito ao regime.

Em hipóteses assim corporificadas, o prestador de serviços deve se cadastrar em cada município onde irá atuar no gerenciamento da obra, qualificando-se como subordinado ao regime de alíquota fixa, e recolhendo o ISS em favor da respectiva Prefeitura.

Tal conclusão se escora na mesma lógica que governava o regime de alíquota fixa antes da Lei Complementar nº 116/03. Como a incidência tributária se consuma em cada município de execução de obra, cabe recolher o ISS, respeitado o regime de alíquota fixa, em favor de cada Municipalidade onde se situe a obra. Assim como, ao tempo em que a incidência se dava em função do estabelecimento prestador, cabia recolher o ISS, respeitado o regime de alíquota fixa, em favor de cada Municipalidade onde se situasse o estabelecimento.

PARTE 6:

RESUMO CONCLUSIVO.

Ao longo do presente estudo, fomos acumulando as seguintes conclusões que construíram a nossa certeza pessoal:

1. há sólida base, doutrinária e jurisprudencial, para se afirmar que o regime de alíquota fixa permanece em plena vigência, mesmo depois da edição da Lei Complementar nº 116/03;
2. o regime de alíquota fixa continua sendo privativo das mesmas pessoas físicas e jurídicas que prestem os serviços listados no artigo 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68;
3. não importa que os itens ali mencionados não mais existam na Lista de Serviços que acompanha a Lei Complementar nº 116/03, pois nada obsta que o intérprete busque localizar seus correspondentes nesta última Lista;
4. procedimento hermenêutico semelhante foi adotado em relação aos antigos itens 19 e 20 da Lista de Serviços que acompanhou o Decreto-lei nº 834/69, restando indiferente que tal Lista tenha sido substituída pela que foi divulgada pela Lei Complementar nº 56/87, havendo lastro jurisprudencial para esse entendimento;

-
5. de acordo com a Lei Complementar nº 56/87, o item 89 de sua Lista de Serviços (*engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos*) correspondia a atividades próprias do regime de alíquota fixa. Nos termos da legislação federal (a Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966) que regula estas profissões, seus titulares são competentes para prestar o serviço de gerenciamento de obras (ou de *'acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo'*). Logo, se pode ter como certo que tal serviço estava sob o abrigo do regime de alíquota fixa;
 6. a lista da Lei Complementar nº 116/03, por razões próprias da definição do local de incidência, repartiu o anterior item 89 em dois itens, os atuais 7.01 e 7.19, sem indicar qualquer restrição a que sigam incorporados ao regime de alíquota fixa. Tanto um como outro têm descendência direta e a mesma natureza do descritivo resumido no anterior item 89;
 7. além de não haver impedimento, também não se localiza razão legal que justifique a exclusão de parte do antigo item 89 do regime de alíquota fixa;
 8. o Município não tem competência para disciplinar, modificar ou restringir os comandos que definem a base de cálculo de impostos, matéria privativa de lei complementar federal;
 9. a regra de incidência conforme o local de execução da obra, que substitui a incidência conforme o local do estabelecimento prestador, na hipótese dos serviços de *acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo*, não é incompatível com o regime de alíquota fixa, sendo indiferente para caracterizá-lo.

Considerando essas razões, assumo como correto e declaro ser meu entendimento que os serviços próprios do item 7.19 (*acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo*), quando prestados por profissionais autônomos ou sociedades uniprofissionais, legitimados para o exercício dessa atividade pelo enquadramento nas alternativas do antigo item 89 (*engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos*), estão ao abrigo do regime de alíquota fixa.

Assegurando que me empenhei com afincamento em obter o melhor resultado nesta análise, reafirmo que, de tudo quanto acima ficou exposto, esse é o meu entendimento.

São Paulo, 18 de abril de 2008.

Gilberto Rodrigues Gonçalves
OAB/SP 17.342.