

# A BASE DE CÁLCULO DO ISS NA PERSPECTIVA DA JURISPRUDÊNCIA

*Simone Rodrigues Costa Barreto*<sup>1</sup>

## I – INTRODUÇÃO

Como é cediço, é do binômio *hipótese de incidência/base de cálculo* que se extrai a natureza jurídica do tributo. **É possível distinguir** as espécies tributárias cujos fatos impositivos **não são vinculados a uma atuação estatal, a exemplo dos impostos e contribuições**, daquelas cujos fatos tributáveis são vinculados, como as taxas, a partir da base de cálculo: nas primeiras, a base de cálculo mensura o fato signo presuntivo de riqueza realizado pelo particular; nas **últimas**, mensura a atividade estatal.

A relevância do tema da base de cálculo dos tributos é, pois, inconteste. Especialmente no que tange ao Imposto sobre Serviços – ISS, o tema assume destaque diante das atuais controvérsias, recentemente dirimidas pelos Tribunais Superiores. Não se pode perder de vista que a base de cálculo – no caso, o preço do serviço – está delineada no Texto Constitucional, de tal sorte que pretender-se tributar algo que não corresponda a preço do serviço implicará, inexoravelmente, ofensa à Carta Magna.

---

1. Mestre e doutora pela PUC/SP Professora nos Cursos de Especialização do IBET e da PUC/COGEAE. Advogada em São Paulo.

A seguir, faremos breves considerações sobre a base de cálculo e, na sequência, abordaremos alguns julgados recentes, relevantes acerca do tema.

## II – A BASE DE CÁLCULO DO ISS

Aires Barreto define base de cálculo como a *descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário.*<sup>2</sup> Ao fazê-lo, refere-se à base de cálculo inserta na regra-matriz de incidência tributária.

Este jurista, ainda, distingue a grandeza prevista na norma geral e abstrata da grandeza que se verifica no âmbito de aplicação da lei. Na norma geral e abstrata, tem-se mera descrição legal de parâmetros para a quantificação financeira dos fatos tributários, de tal sorte que a sua mensuração efetiva se ***dá no âmbito de aplicação da lei, à luz dos critérios fornecidos pela própria lei.***<sup>3</sup>

Esta é a distinção entre base de cálculo e base calculada. Aires Barreto define base calculada como *o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto.*<sup>4</sup>

Paulo de Barros Carvalho, acolhendo as lições de Aires Barreto, chama de base calculada a *grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo.* E continua, aduzindo que a base calculada possui três funções distintas:

---

2. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 1988, p. 51.

3. Cf. Aires Barreto, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 1988, p. 126-127.

4. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 1988, p. 127.

[...] a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa”.<sup>5</sup>

Outrossim, a base calculada apresenta-se no consequente da norma individual e concreta como um fato relacional. Partilhando, porém com ressalvas, das lições de Alfredo Augusto Becker<sup>6</sup>, para quem *na hipótese de incidência tributária, o núcleo é o fato escolhido para base de cálculo*, Paulo de Barros Carvalho refere-se à base calculada como um enunciado jurídico-factual.<sup>7</sup> Enquanto o antecedente da norma contempla um fato jurídico tributário, o seu consequente contempla um fato relacional.<sup>8</sup>

Estas considerações, segundo o mestre, justificam a prevalência da base calculada, havendo discordância entre esta e o fato jurídico tributário. É da análise do binômio hipótese de incidência/base de cálculo que se extrai a natureza jurídica da exação. Prevalece a base calculada, pois as proposições prescritivas do fato jurídico tributário são mais genéricas do que as proposições prescritivas da base calculada. Ensina o mestre que *o feixe de proposições prescritivas que estruturam a hipótese de incidência, de um lado, e aquelas que dão compostura à base de cálculo, de outro, desenvolvem-se sobre o mesmo objeto, operando com idêntico conteúdo. O elemento distintivo repousa no modo de aproximação: mais distante, mais*

---

5. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 171.

6. Para Becker, a base de cálculo está no antecedente da norma, e não no consequente.

7. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 172-173.

8. Paulo de Barros Carvalho já advertira que “a base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata – o valor da operação, o valor venal do imóvel etc. É com a norma individual do ato administrativo do lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fática”. *Curso de direito tributário*, 12ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 329.

*genérico, menos comprometido, no suposto; mais incisivo, mais rígido, mais objetivo, na base de cálculo.*<sup>9</sup>

No contexto do exposto, a outra conclusão não podemos chegar senão a de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Se o critério material da hipótese de incidência tributária é “prestar serviço”, a grandeza que mensura economicamente esse fato é, e só pode ser, o preço do serviço.<sup>10</sup> ***Não seria demasiado lembrar que o verbo “prestar” está previsto na Constituição Federal, especialmente no art. 155, II***, quando menciona as *prestações* de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o qual, por sua vez, é expressamente referido pelo art. 156, III.

Ademais, o preço do serviço confirma o fato descrito na hipótese tributária, evidenciando tratar-se de imposto.

São as lições de Aires Barreto:

Resumindo: a base de cálculo do ISS (...) é o preço do serviço, vale dizer, a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos municipais. Receita auferida pelo prestador que não corresponda à remuneração pela prestação de serviços de competência dos Municípios não poderá ser tomada como base de cálculo do ISS, pena de desfigurá-lo, no mais das vezes com invasão de competência tributária alheia.

E, obviamente, onde não houver receita, jamais se poderá cogitar de exigência de ISS, pela singela razão de que, nessa hipótese, preço não há”.<sup>11</sup>

---

9. “Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais”, *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: Dialética, n° 37, 1998, p. 124.

10. Oportunas as lições de Marçal Justen Filho: “Por imperativo de congruência interna da norma do ISS e para manter sua constitucionalidade, a base impositiva desse tributo só pode ser, a nosso ver, a remuneração do serviço. Entendemos esse o único critério apto a obter uma quantificação do aspecto material da hipótese de incidência”. *O ISS na Constituição*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 161.

11. *O ISS na Constituição e na lei*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2005, p. 355.

Feitas essas considerações acerca da base de cálculo do ISS, passaremos a discorrer sobre alguns julgados recentemente exarados sobre o tema, a fim de demonstrarmos a posição dos Tribunais a respeito.

### **III. A BASE DE CÁLCULO DO ISS NA JURISPRUDÊNCIA**

Um dos julgamentos bastante comentado nos últimos tempos diz respeito à dedução dos materiais da base de cálculo do ISS. Trata-se do RE 603.497-MG, do Supremo Tribunal Federal, no qual foi reconhecida a Repercussão Geral da matéria, e que foi objeto de nova análise pelo Plenário da Suprema Corte em junho de 2020.

Primeiramente, o tema foi apreciado por decisão monocrática da Min. Ellen Gracie, publicada em setembro de 2010, nos seguintes termos:

A hipótese dos autos versa sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil. O acórdão assim decidiu: (...)

Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009.

Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário.

Contra essa decisão foi interposto Agravo Interno pelo Município de Betim, o qual foi levado à apreciação do Plenário

do STF<sup>12</sup>. Na ocasião, prevaleceu, por unanimidade, o voto da Relatora, a Ministra Rosa Weber, que ratificou a jurisprudência consolidada daquela Corte, no sentido da recepção do art. 9º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68 pela Carta de 1988, conferindo, ao final, parcial provimento ao Agravo Interno, ao argumento de que tal premissa não ensejaria a reforma da decisão recorrida do STJ, que se limitou a fixar o alcance do mencionado dispositivo legal. Restou firmada tese nos seguintes termos: “O art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988”.

No aludido acórdão, a Suprema Corte deixou consignado que o STJ, no caso em análise, não teria negado a premissa da recepção, pela Constituição de 1988, do art. 9º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68. Asseverou que, diante da existência de duas possibilidades de interpretação da referida norma no campo infraconstitucional – uma restritiva, que limitaria a dedução às mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação do serviço, pois tributada pelo ICMS, e outra mais abrangente, que permitiria a dedução de todos os materiais (mercadorias) empregados na prestação do serviço, produzidos ou não no local da prestação do serviço –, escolheu o STJ pela interpretação mais restritiva, o que não esbarraria na premissa fixada pelo Supremo Tribunal Federal.

Concluído o julgamento, uma primeira impressão foi a de que o Supremo Tribunal Federal teria reformado a decisão monocrática da Min. Ellen Gracie para negar a dedução dos materiais (todos) da base de cálculo do ISS. Nada obstante, da leitura do acórdão que julgou o Agravo Interno do Município de Betim, resta claro que a Suprema Corte não adentrou nessa seara, por desbordar a sua competência; deixou a questão a cargo do Superior Tribunal de Justiça, a quem compete analisar a violação à legislação federal infraconstitucional.

Em consulta à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, verifica-se que o tema já foi apreciado após o julgamento

---

12. Acórdão exarado em 30.06.2020 e publicado em 13.08.2020.

acima referido. Verifica-se que a Corte Superior vem aplicando – corretamente, a nosso ver – o entendimento consignado na decisão da Min. Ellen Gracie, o que representa o acolhimento da interpretação mais abrangente, e favorável aos contribuintes, do art. 9º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, que permite a dedução de todos os materiais empregados na prestação do serviço, independentemente do local em que produzidos. Confira-se trecho da decisão do Ministro Mauro Campbell Marques exarada em agosto de 2021, no Agravo em Recurso Especial nº 1.892.536-RJ, posteriormente confirmada pela Segunda Turma da Corte Superior, por unanimidade, em sede de Agravo Interno<sup>13</sup>:

O Tribunal local acolheu a pretensão do recorrido para deduzir da base de cálculo do ISS do valor referente aos materiais empregados na construção civil.

A insurgência não merece prosperar.

Isso porque o aresto combatido vai ao encontro da jurisprudência desta Corte Superior.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE n. 603.497, em repercussão geral, asseverou ser possível deduzir, da base de cálculo do ISSQN, o valor referente aos materiais empregados na construção civil.

Colaciono a ementa do julgado:

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 DECRETOLAI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL

(STF, RE 603.497/MG, Relatora Min. ELLEN GRACIE, DJe 07/05/2010).

No mesmo sentido, este Tribunal firmou jurisprudência no sentido de que os materiais utilizados na construção civil, pelo prestador do serviço, sejam eles produzidos pelo prestador ou adquiridos de outrem, desde que utilizados na obra, são plenamente dedutíveis da base de cálculo do ISSQN.

---

13. Decisão de 20.10.2021, publicada em 25.10.2021.

A propósito:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO INTERNO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL ISSQN. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS MATERIAIS EMPREGADOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇO. LEGALIDADE. JURISPRUDÊNCIA SÓLIDA DO STJ. JULGAMENTO DO RE 603.497/MG PELO PLENO DO STF.

1. Apesar do que foi assentado na decisão monocrática da Presidência, o agravante lavrou tópico específico no Agravo em Recurso Especial (fls. 390- 394, e-STJ) contra o único óbice imposto na inadmissibilidade, qual seja, a Súmula 83/STJ, razão pela qual o Agravo Interno procede.

2. Nas razões do Recurso Especial, a parte sustenta haver violação do art. 9º, § 2º, “a” e “b”, do Decreto-Lei 406/1968, sob a tese, em síntese, de que, verbis, o “serviço de construção civil, encontra-se previsto expressamente na lista de serviços, no item 32, razão pela qual deve incidir somente o ISS sobre o total da operação” (fl. 297, e-STJ).

3. Assim, a tese recursal sublinha que “os materiais adquiridos de terceiros (objeto da presente ação) ou produzidos pela autora dentro do local da prestação de serviços não podem ser deduzidos [da base de cálculo do ISSQN]” (fl. 298, e-STJ).

4. “O ISS incide sobre o preço total do serviço de construção civil. Os insumos adquiridos de terceiros pelo construtor e utilizados na obra compõem a base de cálculo do tributo municipal” (AgRg nos EDcl no REsp 973.432/MG, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 19/3/2009).

4. O STF, ao avaliar o RE 603.497, com repercussão geral, asseverou ser possível deduzir, da base de cálculo do ISSQN, o valor referente aos materiais empregados na construção civil. 5. Recentemente o Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou o referido RE, em que assentou que o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968 foi recepcionado pela atual ordem constitucional. Também concluiu que a exegese do STJ sobre o aludido artigo legal, verbis, “é restritiva, mas não se mostra ofensiva à Constituição da República” (RE 603.497/MG, AgR-segundo, Relatora Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, publicado em 13-08- 2020).

6. Agravo Interno provido para conhecer do AREsp e negar provimento ao Recurso Especial.

(AgInt no AREsp 1620140/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/09/2020, DJe 01/10/2020)

Vê-se que a decisão acima se fundamenta em acórdão do STJ exarado em setembro de 2020, também no sentido de autorizar a dedução, da base de cálculo do ISS, do valor referente aos materiais empregados na construção civil.

Vale destacar, ainda, acórdão de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, cujo voto foi acompanhado pelos demais Ministros da Primeira Turma do STJ, proferido em setembro de 2020, por ocasião do julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.358.960-SP<sup>14</sup>. Embora a análise do recurso esbarrasse na Súmula 7 do Tribunal, é certo que restou consignado que o STJ passou a adotar o entendimento de que é possível deduzir, da base de cálculo do ISS, os materiais empregados na construção civil, na esteira da decisão da Ministra Ellen Gracie no RE 603.497-MG, o que não foi alterado após a reanálise do tema pelo Plenário do STF. Veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS EMPREGADOS NA OBRA. DEDUÇÃO DOS VALORES UTILIZADOS NA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. RE 603.497/MG, REL. MIN. ELLEN GRACIE (DJ 16.9.2010). NA HIPÓTESE DOS AUTOS, CONTUDO, ANTE A AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, NA ORIGEM, DE QUE OS VALORES DESCRITOS NA CDA REFEREM-SE, DE FATO, À INCLUSÃO DOS MATERIAIS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO NA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN, A REVERSÃO DO JULGADO SE MOSTRA INVIÁVEL, NESTA SEARA RECURSAL. AGRAVO INTERNO DA CONTRIBUINTE A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. O STF, por ocasião do julgamento do RE 603.497/MG, relatado pela ilustre Ministra ELLEN GRACIE, reconheceu a repercussão geral sobre o tema, consoante regra do art. 543-B do CPC/1973, consolidando o entendimento pela possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

2. Assim, considerando a eficácia vinculativa da jurisprudência do STF sobre o tema, especialmente quando reconhecida a repercussão geral, este STJ passou a adotar o mesmo entendimento, possibilitando deduzir da base de cálculo do ISS os

---

14. Acórdão publicado em 01.10.2020.

valores dos materiais empregados na construção civil. Precedentes: AgRg no AgRg no Ag 1.410.608/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 21.10.2011; AgRg no Ag 1.422.997/RJ, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 28.10.2011.

3. Contudo, na espécie, ao negar provimento ao apelo da parte contribuinte, entendeu a Corte Estadual que as provas trazidas pela postulante não se mostram suficientes para demonstrar que o valor dos materiais corresponde a cerca de 80% do total estampado nas notas fiscais apresentadas.

4. Veja-se que o acolhimento da pretensão da recorrente, quanto à não inclusão da base de cálculo do tributo do montante referente aos materiais utilizados, esbarra em óbice intransponível por esta Corte, qual seja, a incidência da Súmula 7/STJ. Isso porque, consoante se depreende da leitura do trecho supra, sequer houve prova, por parte da embargante, ora recorrente, de que os valores descritos na CDA referem-se, de fato, à inclusão dos materiais utilizados na prestação do serviço de construção civil na base de cálculo do ISSQN. Dessa forma, a inversão do julgado implicaria, necessariamente, reexame do acervo fático-probatório dos autos, o que é inviável na via escolhida.

5. Agravo Interno da Contribuinte a que se nega provimento.

O STJ, além de conferir ao art. 9º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68 a interpretação que julgamos mais coerente da perspectiva sistêmica, que também se estende à Lei Complementar nº 116/03, logrou êxito na missão de uniformizar a jurisprudência, propiciando maior segurança jurídica aos contribuintes. É o que se pode afirmar diante dos julgados existentes até o momento.

Outro tema atinente à base de cálculo do ISS diz respeito à controvérsia entre receita e ingresso. O tema foi versado pelo STF no RE 651.703-PR<sup>15</sup>, no qual, em Repercussão Geral, se decidiu pela incidência do ISS sobre os planos de saúde, excluindo-se as operadoras de seguro saúde no julgamento dos segundos aclaratórios. O voto do Relator, o Ministro Luiz Fux, que prevaleceu por maioria, consignou que a base de cálculo do ISS deve corresponder à diferença entre os valores pagos pelos contratantes e os valores repassados para os

---

15 Acórdão exarado em 19.09.2016 e publicado em 26.04.2017.

prestadores dos serviços oferecidos, sob pena de “dupla incidência de um mesmo tributo sobre uma mesma base de cálculo”, na medida em que os últimos já sofrem a tributação pelos serviços prestados. Eis o trecho do voto:

*Ad argumentandum tantum*, mostra-se ilegítima a incidência do ISSQN sobre o total das mensalidades pagas pelo titular do plano de saúde à empresa gestora, pois, em relação aos serviços prestados pelos profissionais credenciados, há a incidência do tributo, de modo que a nova incidência sobre o valor destinado a remunerar tais serviços caracteriza-se como dupla incidência de um mesmo tributo sobre uma mesma base de cálculo.

Na hipótese dos autos as operações aptas a ensejar a cobrança de ISSQN são divididas em duas etapas, sendo a primeira a contratação e recebimento pela empresa dos valores contratados pelo beneficiário do plano de saúde, e a segunda a efetivação da prestação de serviços propriamente ditos na ocorrência de sinistro, valores recebidos pelos profissionais da saúde, hospitais e laboratórios. As Operadoras de Planos de Assistência à Saúde só podem pagar o imposto sobre a receita própria de serviços e não sobre a receita de terceiros.

No caso analisado, o tema da base de cálculo foi apreciado pelo Tribunal de origem à luz da legislação infraconstitucional, de modo que a Corte Suprema não decidiu a respeito; apenas consignou a distinção entre a receita própria das operadoras de planos de saúde e o ingresso repassado aos terceiros prestadores de serviços médicos, o que, a nosso ver, fez com irreparável acerto.

Vale destacar, contudo, o entendimento divergente do Ministro Luís Roberto Barroso, pautado no argumento de que o preço do serviço na atividade em questão seria a mensalidade paga pelo contratante do plano, de modo que o ISS deveria incidir sobre a totalidade dos valores recebidos pela operadora. Veja-se:

13. Apesar disso, em *obter dictum*, penso que a correta definição da base de cálculo no presente caso não deve ser a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros efetivamente prestados dos

serviços, conforme decidido no acórdão impugnado. Divirjo do entendimento exposto na decisão impugnada por uma singela razão: o art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 determinou que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço. No presente caso, o preço do serviço corresponde à mensalidade paga pelo usuário do plano de saúde como contraprestação pela oferta de diversos profissionais de saúde na rede credenciada. O preço do serviço, portanto, não se refere à receita auferida pelas operadoras de planos de saúde e calculada na diferença entre o valor pago pelos usuários e o que repassado aos prestadores de serviço, mas sim ao montante efetivamente pago pelo próprio contratante do serviço.

14. Ainda que não haja uma questão eminentemente constitucional a ser decidida, entendo que a correta interpretação do termo “preço do serviço” do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003 levaria à conclusão de que a base de cálculo do tributo refere-se ao montante devidamente estabelecido em contrato e pago pelo consumidor à operadora de planos de saúde.

Ao assim propugnar, o Ministro acabou por admitir a dupla incidência do ISS sobre a mesma base de cálculo, pois, como bem ressaltado no voto do Ministro Luiz Fux, parcela das mensalidades pagas às operadoras dos planos de saúde é repassada por estas aos prestadores dos serviços médicos que, por sua vez, a tributa pelo ISS. Olvidou-se o Min. Barroso de que os valores que remuneram os prestadores dos serviços médicos, embora repassados pelas operadoras, advêm dos contratantes dos planos, de modo a configurarem meros ingressos das operadoras, e não receitas.

Outro julgado em que o Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre o tema da base de cálculo é oriundo do RE 634.764-RJ, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes<sup>16</sup>. Em tal recurso, discutiu-se a incidência do ISS sobre a exploração da atividade de apostas. Prevalendo o entendimento de que há a incidência do imposto sobre os “serviços” de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, discutiu-se sobre qual seria a sua base de cálculo.

---

16. Acórdão publicado em 01.07.2020.

De início, o voto do relator já afastou a possibilidade de se considerar como base de cálculo do ISS o valor total da aposta, com fundamento no subitem 19.01 da lista de serviços da LC 116/03. Aduziu que não seria possível extrair dessa legislação tal conclusão. Posteriormente, trouxe à lume três balizas à atividade impositiva municipal, para então identificar a base de cálculo do imposto. São elas: (i) a exclusão, da incidência do ISS, das operações de circulação de mercadorias e dos serviços sujeitos ao ICMS, nos termos do art. 155, II, da Constituição; (ii) a exclusão, da incidência do ISS, de atividades que não se enquadram no conceito de serviços; e (iii) a observância da repartição constitucional das competências tributárias.

A partir daí, concluiu o voto vencedor que o valor total da aposta não se enquadra no conceito de serviço previsto na legislação complementar. Concluiu que ao menos parte do valor da aposta representa renda do ganhador, sendo vedado ao Município tributá-la, sob pena de ofensa aos arts. 153, III e 156, III da Constituição Federal. Veja-se o excerto abaixo:

Aplicando esse raciocínio ao caso concreto, percebe-se que a Constituição Federal atribui competência aos entes municipais para tributar serviços. Ao mesmo tempo, atribui à União a competência para tributar renda. Dessa forma, não pode o município tributar a renda como se serviços fossem, sob pena de violação à distribuição de competências tributárias estabelecida na Constituição Federal.

Entendo que ao menos parte do valor da aposta representa renda, razão pela qual não pode o município tributar a renda, sob pena de ofensa aos artigos 153, III , e 156, III, ambos da Constituição Federal.

[...] Vale dizer, considero que a exploração da atividade de apostas se enquadra no conceito de serviços e que, a princípio, o ISS deveria incidir sobre o valor do bilhete ou ingresso, e não sobre o valor total da aposta, uma vez que este representa renda. A lógica subjacente a esse raciocínio é a de que o valor do bilhete ou ingresso remunera a prestação de serviços, enquanto o valor da aposta representará renda do ganhador.

Portanto, o valor do bilhete ou ingresso remunera a prestação do serviço e, como tal, será a base de cálculo do ISS, ao passo que o valor da aposta será renda do ganhador e sobre ele não haverá a incidência do ISS. No entanto, a problemática existe quando no valor do bilhete está incluído o valor da aposta, hipótese mais comum.

Fazendo um paralelo com a tributação dos produtos de loteria, em que se tributa pelo ISS a comissão auferida pela Caixa Econômica Federal e pelas lotéricas em virtude da venda dos bilhetes de loteria, entendeu o STF, a partir da legislação que dispõe sobre as atividades de equideocultura, que a remuneração pela prestação do serviço de exploração da atividade de apostas de corrida de cavalos – o caso concreto – é retirada do valor da aposta, e sobre ela deve incidir o ISS. Esse percentual, no caso em análise, estava previsto no regramento da entidade que explora a atividade. Nesse contexto, fixou a seguinte tese:

É constitucional a incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003). Nesta situação, a base de cálculo do ISS é o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta.

Andou bem o STF ao repartir o valor recebido pelas entidades que promovem apostas, atribuindo a cada ente competente a parte que lhe cabe: ao Município, a remuneração pela exploração da atividade; à União, a renda do ganhador. Tem-se importante precedente com vistas à correta delimitação da base de cálculo do ISS.

#### **IV – CONCLUSÃO**

Pode-se concluir, assim, que o tema da base de cálculo do ISS é, ainda, alvo de muitas discussões. A despeito da premissa incontroversa de que a base de cálculo do imposto é o

preço do serviço, interpretações distintas são conferidas aos enunciados prescritivos, gerando controvérsias que, ao fim e ao cabo, são dirimidas pelos STF e STJ. Pretendemos, aqui, comentar algumas delas e demonstrar o entendimento desses Tribunais a respeito. As posições dos julgadores não são unânimes, mas muitas, a nosso ver, vêm trilhando o caminho mais adequado das perspectivas constitucional e legal.

