A unidade do fato gerador de Imposto sobre Serviços em contratos de efetiva prestação de serviços

Rogerio Silva Araujo

Belo Horizonte - 2009

UNIVERSIDADE GAMA FILHO
CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO

A unidade do fato gerador de Imposto sobre Serviços em contratos de efetiva prestação de serviços

Monografia apresentada ao CAD - Centro de Atualização em Direito e à Universidade Gama Filho para conclusão do curso de especialização em Auditoria de Tributos Municipais, com início no primeiro semestre de 2008.

Pós-graduando: Rogerio Silva Araujo

Orientador: Paulo Adyr Dias do Amaral

Belo Horizonte, 2009

Rogerio Silva Araujo

A unidade do fato gerador de Imposto sobre Serviços em contratos de efetiva prestação de serviços

Trabalho apresentado ao CAD - Centro de Atualização em Direito e à Universidade Gama Filho.

Belo Horizonte, 2009.

_____

Paulo Adyr Dias do Amaral (orientador)

_____

_____

"*A vontade das partes não é fonte de obrigação tributária."*

Bernardo Ribeiro de Moraes

CAD – Centro da Atualização em Direito

Universidade Gama Filho

Na presente monografia será focada a dissimulação praticada por contribuintes do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza que consiste da desfiguração do fato gerador deste imposto nos documentos fiscais e contratos, celebrados entre prestador e tomador dos serviços, através da decomposição indevida do fato gerador em outros fatos geradores que possibilitam a supressão parcial ou total do citado imposto. A questão da unidade do fato gerador, eliminada pela desfiguração deste, será tratada através do recolhimento, na doutrina, na legislação e na jurisprudência de definições essenciais ao Direito Tributário, como fato gerador e lançamento, e ao Direito Civil, como o contrato. Tais conceitos e definições serão harmonizados, no propósito de formular uma solução para recomposição da unidade do fato gerador, indevidamente decomposto na dissimulação.

LISTA DE SIGLAS

CNPJ: Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
CTN: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25-10-1966
ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços
ISSQN: Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza
LC: Lei Complementar
NFS: nota fiscal de serviços

.

SUMÁRIO

1. Introdução *9*

2. Definições preliminares sobre ISSQN e suporte fático 10
2.1 Convenções e normas 10
2.1.1 Fato imponível e hipótese de incidência 10
2.1.2 Fato imponível e obrigação tributaria 11
2.1.3 O lançamento para o ISSQN 11
2.2 Aspecto material da hipótese de incidência e lista de serviços 13
2.3 O fato imponível 15
2.3.1 O fato imponível na doutrina 17
2.3.2 O fato uno e incindível 19
2.4 Função da NFS 23
2.5 Subsunção: unidade do fato e simplicidade da hipótese 25

3. Aspectos práticos da dissimulação 27
3.1 Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal 27
3.1.1 A retórica de um Leviatã 30
3.2 Duas faces para o fato imponível 32
3.2.1 A "oficialização" da face ilusória 35
3.3 Desconsideração de atos ou negócios jurídicos 37
3.3.1 A norma anti-elisiva 37
3.3.2 Um ponto de equilíbrio 38
3.4 Áreas de escape 42
3.4.1 Fornecimento de bens 42
3.4.2 Serviço de menor alíquota 45
3.4.3 Serviço com regra espacial vantajosa 45
3.4.4 Exclusão de custos de terceirização 45

4. Análise e interpretação do contrato 47
4.1 O contrato na esfera tributária do ISSQN 47
4.1.1 Exame do contrato 48
4.1.2 Coerência do contrato com a realidade 50

4.2 Subsídios do Código Civil 50
4.2.1 O princípio da função social 52
4.2.2 O princípio da probidade 54
4.2.3 Os contratos típicos 55
4.2.4 A obrigação indivisível 55
4.2.5 Contrato complexo segundo a objetividade 58
4.2.6 Pluralidade de contratos 63

5. Conclusão 69

Referências 71

1. Introdução

Este trabalho trata especificamente do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que se constitui indispensável e significativa receita que se destaca entre os tributos da competência constitucional dos municípios brasileiros. Dentro desta temática (ISSQN), está focalizado nestas páginas um assunto polêmico e de particular importância para este imposto, que descrevemos a seguir.

Aborda-se o aspecto material da incidência do ISSQN, relativamente a uma situação específica e peculiar a este imposto: a desagregação ilícita da unidade do fato gerador efetivamente ocorrido, o qual se mostra desfigurado em contrato ou conjunto de contratos firmados entre prestador e tomador de serviços, com projeção nos documentos fiscais emitidos. Esta desfiguração do fato indevidamente decomposto, praticada por contribuintes do ISSQN, tem por objetivo diminuir ou eliminar o valor do imposto relativo àquela operação dissimulada nos documentos fiscais e não fiscais - particularmente o contrato -, mediante o afastamento da hipótese de incidência pertinente (item da lista de serviços).

Não está no objetivo deste trabalho discutir sobre a ocorrência de crime contra a ordem tributária, ou mesmo aprofundar um debate sobre as práticas elisivas, elusivas ou evasivas (sonegação fiscal). O tema está restrito a uma tentativa de buscar caminhos para se reconstituir a unidade do fato gerador indevidamente decomposto, através: de uma definição rápida de alguns fundamentos do direito tributário (fato gerador, obrigação tributária, lançamento por homologação); de um posicionamento deste estudo frente ao embate - por vezes, retórico - que surge na doutrina relativamente ao planejamento tributário, e, por fim, de uma incursão pelo Direito Civil e pelo Código Civil brasileiro.

2. Definições preliminares sobre ISSQN e suporte fático

2.1 Convenções e normas

2.1.1 Fato imponível e hipótese de incidência

"*A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação*", define o artigo 4º da Lei 5.172/66, o Código Tributário Nacional (CTN).

Indispensável o conhecimento (definição, determinação) do fato gerador para que se faça a correta aplicação da lei em situações concretas do mundo real.

A doutrina, no entanto, enxerga uma ambigüidade na expressão "fato gerador" que importa sanar, e o faremos acatando as lições de Geraldo Ataliba, especialmente veiculadas em seu livro "Hipótese de Incidência Tributária".

Sem se indispor com o sentido natural que o senso comum tem para a palavra *fato*, fato gerador é aquele evento ou situação do mundo fenomênico cuja ocorrência faz nascer uma obrigação tributária. A expressão "fato imponível", aqui adotada como convenção, substitui a expressão "fato gerador" nesta acepção. No dizer de Geraldo Ataliba:

> Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que (...) dá nascimento à obrigação tributária. (ATALIBA, 2006, p. 68)

Explica o mesmo autor que o fato imponível dá nascimento à obrigação tributária porque corresponde "*rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i.* [hipótese de incidência] *legal*". Esta expressão, *hipótese de incidência,* é empregada aqui para substituir a expressão fato gerador quando se fizer necessária a segunda acepção, assim explicada por Geraldo Ataliba:

> A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho).
>
> É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador, fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera "previsão legal" (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral). (ATALIBA, 2006, p. 58)

Por convenção, portanto, será adotada nesta monografia a solução elaborada por Geraldo Ataliba para a duplicidade de sentido que se encontra na expressão

legal fato gerador. Como é conceito de lei, não será ignorada aqui a expressão *fato gerador*, na verdade, ela permanece implícita nas expressões *fato imponível* e *hipótese de incidência* que fazem o papel de seus sinônimos.

2.1.2 Fato imponível e obrigação tributária

Paulo Barros de Carvalho (2008, p.11), fala de duas operações a que se reduz o fenômeno da "incidência jurídica": a subsunção, ou seja, o reconhecimento de que uma ocorrência concreta "*inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata*" e a implicação, "*porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto ocorrido hic et nunc, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito.*"

Nada pode haver de indefinido ou vago relativamente aos elementos definidores de um fato imponível, assim como, por conseqüência, da obrigação tributária principal, que deve ser conhecida em seus elementos:

a) quem são os sujeitos ativo e passivo (qual ente público é o titular do direito subjetivo e quem é a pessoa física ou jurídica que está no pólo passivo da obrigação);

b) qual o vínculo, se direto (contribuinte) ou indireto (responsável);

c) a fonte (o enunciado legal da incidência, isto é, a tese aplicável)

d) a prestação (qual o tributo devido e seu valor).

2.1.3 O lançamento para o ISSQN

O credor da obrigação, no Direito Tributário, constitui o crédito através do procedimento administrativo denominado lançamento (artigo 142 do CTN), que lhe compete privativamente e que compreende a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável (com subsunção à hipótese legal), o cálculo do montante devido e a identificação do sujeito passivo da obrigação.

Relativamente ao ISSQN, em razão de suas características, surge a impossibilidade de que o procedimento de lançamento, privativo da autoridade administrativa, seja realizado por ela logo que se dê por ocorrido o fato imponível.

Insere-se, portanto, na modalidade de lançamento por homologação, na qual o contribuinte se antecipa ao sujeito ativo pagando o imposto, operação esta que fica sujeita a posterior confirmação do credor (homologação). O lançamento se fará expressamente dentro do prazo decadencial de cinco anos, ou não mais se fará, ressalvadas as exceções que a legislação descreve.

As tarefas que compõem o lançamento, listadas no artigo 142 do CTN, privativas da administração tributária, passam à responsabilidade do contribuinte do ISSQN que, por força da legislação, fica obrigado a registrar em nota fiscal de serviços ou em documento que cumpre mesma função os fatos imponíveis que se configuram nas prestações de serviços que são por ele exercidas. Conseqüentemente, o Fisco impõe ao contribuinte obrigações acessórias que o obrigam não somente à antecipação do pagamento, como também à antecipação das tarefas próprias do lançamento, como registrar a ocorrência do fato gerador (fato imponível), identificar a matéria tributária (subsumir à hipótese legal, em todos os seus aspectos, com suas implicações) e calcular o montante devido. Apesar de ser o contribuinte quem executa a tarefa, não o faz com liberdade, mas compulsoriamente se transforma em mãos mecânicas da administração fazendária. É um equívoco não perceber que a nota fiscal de serviço é um documento que pertence, primeiramente, à administração municipal e que deve ser utilizada rigorosamente segundo as regras que ela impõe ao emitente. O procedimento de lançamento se inicia com a emissão da NFS, estritamente na forma desejada pela administração tributária e se conclui com o reconhecimento expresso pelo Município da regularidade do recolhimento efetuado.

Não há contradição no CTN quando desenha em seu texto o lançamento por homologação e assim o denomina, embora esta conclusão deva ser registrada aqui como pessoal, por haver certa polêmica na doutrina. A NFS, portanto, é o instrumento legal que o Fisco impõe ao contribuinte para que se inicie o procedimento de lançamento. Vale, ainda, lembrar que o lançamento, para autores renomados, define-se como ato administrativo, e não como *procedimento*, apesar de este último vocábulo estar presente no texto do CTN, do qual não discordamos.

Uma passada de vista na legislação do município de Belo Horizonte permite perceber como a lei municipal adequou-se ao CTN. Na seção V, sob o título “Do Lançamento”, determina o Decreto 4.032/81:

> Art. 9º - A apuração do imposto a pagar será feita mensalmente, sob a responsabilidade do sujeito passivo, mediante sua documentação fiscal e contábil, sujeitando-se a posterior homologação pela autoridade competente.

O contribuinte realiza a *apuração do imposto* baseando-se na documentação fiscal e contábil. Sendo o lançamento por homologação, todo trabalho preparatório do lançamento e que resulta no recolhimento antecipado do ISSQN mensal fica encarregado ao contribuinte.

Na prática - não será exagero afirmar – a modalidade de lançamento por homologação adquire certo ar ficcional, tendo em vista que o Fisco raramente conclui o lançamento com a expressa confirmação do pagamento que o contribuinte antecipou.

Via de regra, o momento em que surge a obrigatoriedade de emissão da NFS coincide com o momento em que se dá por ocorrido o fato gerador. Na legislação de Belo Horizonte (Decreto 4.032/81):

> Art. 64 – O estabelecimento prestador de serviços emitirá nota fiscal de serviços sempre que:
>
> I- Executar serviços;
>
> II- Receber adiantamento ou sinais.

Tudo isso aqui exposto implica em uma relação simples que muitas vezes vê-se fica turbada nas tumultuadas relações entre Fisco e contribuinte: a NFS liga-se ao fato imponível como efeito direto e imediato deste. Nenhum papel, documento ou ato de qualquer natureza intermedeia, na norma tributária, fato imponível e emissão de NFS.

2. 2 Aspecto material da hipótese de incidência e lista de serviços

Segundo o CTN (artigo 114), "*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*"

A lei definirá quais situações, trazidas do mundo real por uma previsão legal, se constituirão fatos geradores de tributos. Gerado Ataliba lembra que (grifo nosso):

> A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na *hipótese legal*, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a

> incidência do mandamento. (ATALIBA, 2006, p. 46)

Em boa síntese, Marcos Antônio Oliveira Fernandes e Mauro Silva explicam que:

> Hipótese de Incidência é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador dentre os inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada, enseja o surgimento da obrigação principal (fato gerador).” (FERNANDES, 2005, p. 65)

Interessa, porém, focar no ISSQN, aqui tematizado, para conhecimento de sua hipótese de incidência.

A “lei” de maior importância que atende ao artigo 114 do CTN na descrição da hipótese de incidência para o ISSQN, é a Lei Complementar 116, de 31/07/2003. Estabelece em seu artigo 1º que o ISSQN:

> ... tem como fato gerador a prestação de serviços constante da lista anexa (...).

Não há conceito de serviços explícito na legislação tributária que pudesse, genericamente, formular um aspecto material para a hipótese de incidência, mas os serviços (hipóteses de incidência) são listados, agrupados por afinidade.

A doutrina apresenta, normalmente, cinco aspectos para a hipótese de incidência:

a) Pessoal - determinação dos sujeitos ativo e passivo;

b) Temporal - o momento em que um fato imponível será tido como realizado;

c) Espacial - determina o local da ocorrência do fato imponível;

d) Quantitativo - indica o valor do tributo, através da base de cálculo e da alíquota;

e) Material - “*descrição de um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas com conteúdo econômico que dá ensejo a uma obrigação tributária*”. (FERNANDES e SILVA, 2005, p. 65)

Implica que através da lei (norma jurídica) são determinados quais os fatos são imputáveis, quem são os sujeitos ativo e passivo, como se calcula o débito, qual o local da ocorrência e quando se dará por acontecido.

Os aspectos da hipótese de incidência não estão agrupados visivelmente nas leis vigentes, mas fazem parte da regra ou norma jurídica que se revelam nos enunciados legais. (ATALIBA, 2006, p. 76) Relativamente ao ISSQN, apresenta-se primeiramente a lista de serviços anexa à LC 116/2003 como o principal enunciado legal para as suas hipóteses de incidência. Particularmente, na lista de serviços fica exposto o aspecto material da hipótese de incidência (o aspecto "nuclear" do fato gerador), de cujo conhecimento, via de regra, ficam na dependência os demais aspectos.

A lista de serviços anexa a LC 116/2003, portanto, é o principal instrumento legal que define o aspecto material da hipótese de incidência do ISSQN, aspecto que interessa mais particularmente a este estudo.

Entenda-se que contribuinte e Fisco, diante de fatos concretos, recorrerão à lista de serviços para identificar nela a "imagem" do fato imponível ocorrido e conhecer a obrigação tributária devida conforme a lei do município aplicável.

Salienta Gerado Ataliba que em relação à hipótese de incidência, o aspecto material contém "*a indicação de sua substância essencial, que é o que mais importante e decisivo há na sua configuração*". (ATALIBA, 2006, p. 106)

E, ainda sobre o aspecto material da hipótese de incidência, convém aproveitar ainda mais de Geraldo Ataliba para fixar o que é um ponto focal para a administração tributária:

> É o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É os aspecto decisivo que enseja fixar a espécie de tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere. (ATALIBA, 2006, p. 107)

2.3 O fato imponível

A hipótese de incidência é a "imagem abstrata" e o fato imponível é o fato produzido na realidade cuja imagem abstrata encontra-se formulada nas normas jurídicas. (ATALIBA, 2006, p. 67)

Em texto de inimitável clareza, é ainda Geraldo Ataliba quem ensina:

> Aí o fato imponível, que há de ser um fato concreto, ocorrido *hic et*

> *nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à "imagem abstrata" como diz A. D. Gianini que dele faz a lei. (ATALIBA, 2006, p. 67)

Uma característica problemática do fato imponível de ISSQN é a volatilidade, posto que o fato não raramente se dissolve sem deixar marcas no mundo concreto. O que torna um fato imponível de ISSQN "palpável" e "apreensível" é a possibilidade de se determinar *o quê* aconteceu em todos os seus aspectos, quais sejam, subjetivos, material, temporal, espacial e valorativo.

O conhecimento exato do fato imponível é o fundamento de uma aplicação correta da legislação tributária. Deve preceder ao desenrolar de quaisquer outros procedimentos ou tarefas. Na vida prática, tanto pelo lado do contribuinte quanto pelo lado da fiscalização tributária, nada poderá se desenvolver a contento se houver uma apropriação inexata das características do fato imponível.

De fato, pode-se dizer que quando o Fisco se apresenta a um contribuinte para uma ação fiscal, a única coisa que não existe mais é o suporte fático, o fato imponível. É possível que nada mais reste no mundo de sua existência, senão:

a) Registros documentais fiscais;

b) Registros e documentos não fiscais (controles internos, contábeis etc);

c) Marcas no mundo material.

O fato imponível de ISSQN realizado implica direta e imediatamente a emissão de NFS. Qualquer elemento que intermedeie esta relação de causa e efeito não vai se colocar no lugar nem de um – porque não será fato gerador de obrigação tributária – nem de outro – porque não é o registro executado pelo contribuinte por força da lei para identificar o fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante devido.

O registro do fato para fins fiscais descreve apenas os caracteres eleitos pelo legislador "contemplados pela lei", através da hipótese de incidência, e despreza os demais (Ataliba, 2006, p.61). Conforme o contexto em que o fato ocorre, outros registros e documentos são elaborados para os fins diversos pertinentes à atividade do contribuinte, com maior ou menor complexidade e confiabilidade. Um estacionamento de veículos, por exemplo, geralmente, arquiva apenas o movimento

diário do estabelecimento em seu controle particular, desprezando o registro individual dos serviços prestados. Já o grande contribuinte, em razão, por vezes, de um único serviço, emite e elabora vários tipos de controles e documentos para cada serviços prestado, dentre os quais destacamos o contrato. Tem-se, portanto, várias *fotografias* do fato imponível, as quais, apesar de descrevê-lo segundo a particularidade de cada uma, desprezando uns itens e detalhando outros, mais ou menos completas, devem guardar coerência por serem *imagens* formadas a partir de um mesmo fato.

2.3.1 O fato imponível na doutrina

Apesar da expressão "fato imponível" não ser consagrada - embora prestigiada por boa classe de autores -, será utilizada em nosso estudo por servir otimamente aos propósitos desejados.

A crítica mais consistente à expressão cunhada por Geraldo Ataliba foi elaborada por um autor que, antes, elogia a sua iniciativa de solucionar a ambigüidade da expressão legal *fato gerador*. Este crítico amigo, Paulo Barros de Carvalho, discípulo de Geraldo Ataliba, manifesta-se a favor da denominação *fato jurídico tributário*, pelas razões que ele mesmo nos explica:

> "Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito (eficácia jurídica). E "tributário" porque tais efeitos estão diretamente ligados à instituição do tributo" (CARVALHO, 2008, p. 142)

Paulo Barros de Carvalho vê a ciência do Direito de um cume mais alto, de onde divisa que o fato assume configurações distintas para as várias ciências: o fato contábil, o fato econômico, o fato sociológico etc, sendo esta a razão de qualificá-lo como *tributário*. É um debate interessante, que pede um consenso ainda em formação, mas por ora, o nome *fato imponível* e seus sinônimos *fato jurígeno* e *suporte fático*, também encontrados nas proposições de Geraldo Ataliba, servem perfeitamente para solucionar a ambigüidade da expressão fato gerador dentro dos limites desta monografia. O fato, sendo imponível, recebe este adjetivo não para distingui-lo em relação às outras acepções que possui na ótica de outras ciências, mas apenas para diferenciá-lo daqueles outros fatos concretos que a norma tributária descarta (não imponíves), como o comodato, por exemplo.

Não se adota aqui a posição de Paulo Barros de Carvalho (na verdade, é repelida frontalmente) em relação ao fato que prefere denominar “fato jurídico tributário”, o mesmo fato imponível, segundo a qual:

> (...) o fato jurídico tributário será tomado como um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado processo de positivação do direito.” (grifo do autor). (CARVALHO, 2008, p. 136)

Argumenta o autor que o fato, sendo um “enunciado protocolar” se constitui:

> (...) no preciso instante em que o enunciado ingressa no sistema do direito positivo, como norma válida, satisfazendo, desse modo, os critérios de pertinencialidade à classe prevista na norma geral e abstrata, da qual extrai seu fundamento de validade.” (CARVALHO, 2008, p. 136)

Com isso há que se conceber dois marcos temporais: aquele em o fato se constitui (a norma individual e concreta entra no direito positivo, por exemplo, através do lançamento) e o outro marco em que o fato constituído, o “enunciado protocolar” indica para a data do evento.

No entanto, parece lógico que o “enunciado protocolar” seja, no caso, o próprio lançamento (veja-se o artigo 142 do CTN, já citado). O fato, no entendimento que direciona esta monografia, não pode ser retirado do seu *habitat* natural que é o mundo fenomênico. Tendo ocorrido, pode ser definido e conhecido dentro dos limites dos registros que sobreviveram à sua existência finita e já encerrada. O lançamento, ou, na modalidade por homologação, o início do lançamento pelas mãos do contribuinte com a emissão de NFS, é o procedimento da autoridade administrativa que descreve o fato individualizado.

A experiência prática mostra que há situações em que são possíveis “enunciados” para fatos fantasmas. Por exemplo, há contribuintes de pequeno porte, prestadores de serviço que atendem principalmente a pessoas físicas, que emitem no último dia do mês notas fiscais aleatoriamente, com a finalidade de registrar determinado valor de receita nos documentos, o necessário para “empatar” a receita com a despesa. Estas notas fiscais “de fim de mês” não são “fatos jurídicos tributários” apenas porque nelas se faz um “enunciado protocolar”, ao contrário, desobedecem francamente a vinculação necessária da obrigação tributária a um fato gerador - evento real - determinada no CTN (artigo 4^{O}).

Por mais desconcertante que seja reconhecer o problema, ele é da mesma natureza dos problemas enfrentados pelos historiadores: o passado passou definitivamente e dele sobram registros mais ou menos completos, sendo que não sobrevivem registros para tudo o que ocorreu. No entanto, impõe-se que este passado seja recomposto com o que se tem em mãos. Isso significa que, parodiando o artigo 4º do CTN, pode-se dizer em relação à ciência histórica: o enunciado histórico nasce do fato histórico, segue-lhe a natureza e as características. Mas o fato passou e dele ficaram os documentos, a tradição, os efeitos e as repercussões: ainda assim, somente ancorando-se no fato que se sabe ter existido funda o historiador credibilidade para seus enunciados.

Voltando à seara do tributo: o evento do mundo fenomênico - o fato - é o "suporte" essencial, que dá autenticidade e legitimidade a qualquer "enunciado protocolar", ou seja, a qualquer documento que o matricule no terreno jurídico-tributário. Não é pertinente retirar do fato imponível sua concretude e objetividade, assim como não é possível negar, por exemplo, a viagem de Cabral, o enforcamento Tiradentes ou união de Calabar aos holandeses, sem o risco de se adentrar por um universo de incertezas filosóficas, caótico e desastroso, alicerçado na retórica que a tudo se sobrepõe e tudo confunde.

Geraldo Ataliba, preciso e esclarecedor, defende:

> É fato imponível um fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal. O fato imponível está para a hipótese legal assim como, logicamente, o objeto está para o conceito. (ATALIBA, 2006, p. 70)

O fato imponível, portanto, é evento ocorrido, concreto e real, que precisa ser apropriado individualmente em registros fiscais e não fiscais.

2.3.2 O fato uno e incindível

Alguns estudiosos qualificam o fato gerador como simples e complexos. Encontra-se, a respeito desta classificação, alguma diversidade de opiniões e alguma incoerência em relação ao que seria o fato gerador complexo.

Esta classificação, no entanto, diz respeito ao aspecto temporal da hipótese

de incidência. No princípio, ela diferenciava o fato gerador instantâneo, uno e simples (aquele em que o marco temporal está ligado ao próprio ciclo de existência do fato, como a venda de uma mercadoria) do fato gerador composto de vários fatos segundo marcos temporais convencionais adotados pela lei, como se vê no Imposto de Renda.

Dispensa-se aqui este debate e esta classificação, que não se relaciona com o tema deste trabalho, uma vez que apenas foi mencionado para que não se faça confusão em relação ao fato imponível que pode ser a resultante final de um conjunto complexo de tarefas e obrigações, como também pode ser simples na sua estrutura interna.

O que é relevante para os fins desta monografia não é qualquer classificação em fatos jurígenos simples ou complexos, para que não se corra o risco de se formular uma classificação ficcional, tendo em vista que mesmo o que parece simples, como um serviço de manicure, pode fazer-se complexo: encontra-se ali fornecimento de esmalte, locação de cadeira e prestação de mão-de-obra. O que importa é reconhecer que, deixando de lado a questão tributária, há fatos unos que são normalmente decompostos e há fatos unos que não admitem ser decompostos, aqui observados em relação ao que acontece no mundo real.

Ilustre-se com exemplo. Um cliente que se matricula em uma academia de ginástica em busca de seu condicionamento físico é o beneficiário de uma prestação de serviço que não pode ser decomposta. Vale repetir que o fato está sendo observado abstraindo-nos de sua natureza como fato gerador de obrigação de tributária. Ou seja, na realidade da vida, a academia não vai decompor o preço dos serviços, ou não vai decompor a prestação em outras prestações. O cliente simplesmente utiliza os aparelhos do salão de ginástica para seu aperfeiçoamento físico, sob orientação de um instrutor, e paga um preço determinado por isso. Será estranhável, sob todos os aspectos, que uma academia decomponha a prestação em locação de aparelhos e mão-de-obra: não faz nenhum sentido para a prática existente nesta atividade (o cliente teria de ser informado sobre o lapso de tempo em que cada aparelho estaria a sua inteira disposição e vedado aos demais freqüentadores, o que não se justifica por nenhum argumento).

No entanto, há fatos imponíveis que, no mundo dos fenômenos, são

decompostos em partes por várias causas de ordem prática: formação de orçamento, determinação de tarefas complementares, determinação de prazos, conhecimento de custos de terceirização etc. A estes fatos imponíveis, faz-se neste estudo o acréscimo do adjetivo *orgânico*. É um adjetivo útil e válido porque não induz a nenhuma classificação (não haveria fato imponível mineral ou "inorgânico"), mas apenas leva, através de uma analogia com os seres vivos, à melhor compreensão dos fatos imponíveis de ISSQN, unos e indivisíveis em seu aspecto tributário, mas que admitiram sua desagregação em partes evidentes para atendimento às exigências práticas do negócio , assim como a medicina decompõe o organismo humano em sistemas de órgãos para domínio de sua anatomia.

O planejamento tributário pode justamente incorrer no equívoco de dar qualidade de autonomia às partes de uma prestação de serviço que não têm vida própria se segregadas da unidade que compõem. As partes facilmente compreendidas e definidas parecem autônomas e, portanto, podem emprestar ao resultado de um planejamento tributário a aparência de uma prática elisiva. No entanto, são partes funcionais de uma unidade, não são prestações carreadas diretamente para o benefício pretendido pelo tomador, mas atividades componentes de uma prestação maior e única que as congrega e justifica suas funções para resultar em único benefício fornecido ao tomador.

Vale dizer que o fato imponível é um indivíduo, único e inconfundível relativamente a outros fatos imponíveis. Comparativamente, se a hipótese de incidência for "quaresmeiras existentes dentro do perímetro urbano de Belo Horizonte", o fato jurígeno será, por exemplo, a quaresmeira que vive no canteiro central da praça "Z". Não se admitirá a desagregação em outros fatos jurígenos, para dar à raiz, ao tronco e às folhas da quaresmeira do canteiro central da praça "Z", ainda que se mostrem partes evidentes, uma autonomia que elas não possuem, posto que o que lhes dá plena razão de existir é ser parte integrante de uma unidade complexa chamada quaresmeira do canteiro central da praça "Z".

O fato imponível complexo (orgânico), sendo caracterizado pelo benefício final de uma prestação de serviços determinada, é uma figura única para a norma jurídica a qual se subsume. Sua natureza múltipla não é externa, mas íntima, pois tem uma estrutura "orgânica" complexa.

Há prestações de serviço, portanto, cuja complexidade se mostra num conjunto de tarefas e de fornecimento de bens necessários para que o resultado (benefício) final seja alcançado. Uma edificação, por exemplo, é o resultado final de uma prestação de serviço que reuniu tarefas múltiplas e materiais diversos, tudo isso formando um todo orgânico ou complexo. O adjetivo *orgânico*, convém frisar, serve para caracterizar o fato imponível como um indivíduo cuja individualidade dá razão de ser às partes. Implica afirmar: a parte, se desligada do todo, perde a sua função. A vida que organiza um ser vivo dá razão de ser a todos os órgãos que compõem o corpo. Comparativamente, é o resultado final da prestação complexamente composta que dá razão de ser a todas as partes que compõem este resultado final.

Se a atividade de construção civil pode ser facilmente reconhecida e enquadrada no item específico correspondente à lista de serviços – porque uma edificação é a marca notória herdada pelo mundo material -, o mesmo não ocorre em relação a outras atividades.

A correta subsunção à lista de serviços exige que não se confunda atividade-meio com atividade-fim em determinados serviços, tema já antigo no ISSQN. A informática, por exemplo, configura-se muitas vezes atividade-meio, quando parece ser uma atividade-fim.

A chave para a identificação da prestação de serviços que deve ser subsumida à norma de incidência – a lista de serviços – é uma pergunta simplificadora: o que realmente desejou o tomador dos serviços? Ou, por qual benefício ele se dispôs a pagar e pagou o preço avençado no contrato? A resposta será um benefício único e simples que não conterá em seu enunciado menção às atividades-meio, salvo para adjetivação, mas declarará a prestação de serviço. O tomador de serviços que adquire um programa para gerenciamento de sua atividade está adquirindo serviços de informática (grupo 1 da lista). Já o tomador que adquiriu todo um sistema de gerenciamento para atender a uma necessidade específica da empresa, com o emprego de *software* e *hardware* específicos, além do fornecimento de bens e de atividades auxiliares, não estará contratando serviços de informática, mas estará recebendo o benefício daquele gerenciamento (automação). Um caso típico e que gera boas polêmicas diz respeito à atividade de vigilância e segurança realizada através de equipamentos específicos operados mediante programas de informática especialmente desenvolvidos: o benefício é a prestação de segurança e

vigilância. A informática é atividade-meio, assim como a locação de equipamentos.

Geraldo Ataliba é taxativo quanto ao “caráter unitário do fato imponível”:

> É uma unidade lógica, entidade una, somente identificável consigo mesma. Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato imponível como tal – ou seja, como ente do mundo jurídico – é uno e simples, irredutível em sua simplicidade, indivisível e indecomponível. (ATALIBA, 2006, p. 73)

2.4 Função da NFS

O CTN dispõe sobre a chamada obrigação acessória no parágrafo segundo do artigo 113: a obrigação acessória tem “*tem por objeto as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”*.

A natureza do tributo conduz à criação de um ou outro tipo de obrigação acessória. O ISSQN é imposto cujo lançamento se faz por homologação, sendo esta característica determinante para a criação de obrigações acessórias. Lembre-se aqui, rapidamente, ainda mais uma vez, como o CTN conceitua o lançamento e como explica a modalidade de lançamento por homologação.

Segundo o artigo 142, o lançamento, destinado a constituir crédito tributário, é procedimento privativo da autoridade administrativa. Através do lançamento a autoridade administrativa:

a) Verifica a ocorrência do fato gerador;

b) Determina a matéria tributável;

c) Calcula o montante do tributo devido;

d) Identifica o sujeito passivo;

e) Propõe aplicação de penalidade, sendo o caso.

Impõe-se ao Município que, no procedimento de lançamento, de início, verifique a ocorrência do fato gerador. No entanto, sendo este uma prestação de serviço, é impossível fazê-lo no momento preciso de sua ocorrência (veja-se inciso I do artigo 116 do CTN), tendo em vista que o evento se processa e se conclui no ambiente social sem qualquer percepção do mesmo por parte da administração fazendária. Quem pode verificar (documentar) a ocorrência do fato gerador (fato

imponível) de ISSQN, no momento em que se dá por ocorrido, é o próprio contribuinte, razão pela qual o Fisco dá início ao lançamento do ISSQN impondo ao contribuinte a obrigação de fazê-lo segundo regras rígidas, elaboradas no *interesse da arrecadação* e da fiscalização, exclusivamente.

O contribuinte do ISSQN, além de registrar a ocorrência do fato gerador, deve também determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, por imposição da legislação. Esta é, essencialmente, a função da NFS, documento numerado segundo controle do Município, emitido em várias vias, das quais uma - a via fixa - pertence ao Fisco, em uma espécie de custódia. A NFS é o principal documento na relação obrigacional, por se concentrar nela a apuração que dá início às tarefas do lançamento que, implicitamente, se infere do artigo 150.

A emissão da NFS pelo contribuinte não é ato que decorre de sua escolha, nem mesmo quanto ao seu conteúdo, modo e tempo de fazê-lo, razão pela qual cabe-lhe apenas, mecanicamente, satisfazer a norma impositiva. Por esta razão, é já procedimento de lançamento porque o ato não se realiza em razão da vontade do contribuinte, mas da vontade da autoridade fazendária.

É na NFS que o contribuinte antecipa, relativamente ao lançamento futuro e provável, a subsunção do fato imponível à hipótese legal da lista de serviços, para daí ser possível determinar todos os demais componentes da obrigação tributária, especialmente, a base de cálculo, alíquota e o valor do ISSQN.

Convém esclarecer, oportunamente, que a utilização do nome *nota fiscal de serviço* possui, neste trabalho, um sentido genérico, tendo em mente o gênero de documentos fiscais que as legislações municipais impõem aos contribuintes para aquelas tarefas de apuração. Por ser a espécie mais comum e notável, a ponto de se confundir com o gênero, optou-se por adotá-la no desenvolvimento desta monografia, com esta devida ressalva.

Como documento, a NFS realiza o encontro do fato imponível com a sua hipótese de incidência, ao descrever e detalhar o primeiro e, implicitamente ou explicitamente a segunda, esta, através dos dados relativos à obrigação tributária que contém (alíquota, base de cálculo) ou mesmo da própria descrição do serviço prestado. Como obrigação acessória destinada a dar início ao lançamento, deveria a NFS conter a informação da hipótese de incidência a que o contribuinte está

subsumindo o fato imponível.

Na realidade fática, a emissão de NFS pelo contribuinte nem sempre é conseqüência direta do fato imponível acontecido, mas tem como fonte de informação um contrato ou conjunto de contratos. O contrato, então, se posiciona entre o fato imponível e a sua subsunção à norma de incidência, realizada pela NFS. Com isso, passa a ocupar o lugar antecedente onde a lei coloca o fato imponível, vinculando-se a esta realidade como o principal informador para a obrigação tributária. Acontece aí uma relação causal que pode induzir ao erro na emissão da NFS ou, intencionalmente, levar o prestador a formular seus contratos de modo a registrar operações diferentes das operações reais.

Situação curiosa – bastante ilustrativa - foi encontrada em uma empresa de decoração floral de eventos de uma de nossas capitais, de bom porte e capacitada a grandes serviços que sequer possuía NFS. Segundo sócia da referida empresa, seu contador a havia orientado a emitir notas fiscais de venda de flores, operação isenta de ICMS na legislação estadual, e recibos de locação de mobiliário, operação em que não incide imposto. Ora, nas situações em que o cliente exigente determinava o conteúdo da nota fiscal, esta, apesar de ser documento autorizado pelo estado para entrada e saída de mercadorias, era emitida discriminando-se prestação de serviços. Já quando a empresa de decoração não era exigida neste aspecto pelo tomador, ficava à vontade para seguir seu procedimento padrão segundo orientação do contador e "vender" seus arranjos florais. Vale dizer que a sócia, leiga em temas tributários, questionada, afirmou que não havia diferença nas situações de fato, apenas havia uma circunstância de se atender a exigência do cliente em um caso e falta desta exigência em outro. O exame das notas fiscais de saída (venda) desta empresa causava, portanto, certa perplexidade por alternar a descrição de "decoração" com a venda de produtos (flores ou arranjos).

Um contrato pode ser formulado tendo em vista o conteúdo que se deseja para a NFS, mas isso não altera a ordem essencial contida no artigo 4º do CTN. O fato gerador da obrigação tributária é o fato imponível, não o contrato.

2.5 Subsunção: unidade do fato e simplicidade da hipótese

Geraldo Ataliba reforça esta importante característica do fato jurígeno:

> A principal conseqüência da unidade formal e substancial da hipótese de incidência está em que o fato imponível é também necessariamente - trata-se de um postulado metodológico e axiomático exigido pela norma jurídica - uno e incindível. (ATALIBA, 2006, p. 72)

Mais adiante, no mesmo texto:

> Uma hipótese de incidência - enquanto viger a lei que a contém - pode cobrir milhões de fatos imponíveis. Cada qual será uno e inconfundível com os demais, por mais acentuados que sejam os traços de semelhança que apresentem entre si. (...) (ATALIBA, 2006, p. 73)

Relevante salientar esta correlação necessária entre a "unidade substancial e formal da hipótese de incidência" e a unidade do fato imponível.

A lista de serviços anexa à LC 116/2003 classifica e especifica os serviços que se configuram as hipóteses de incidência para o ISSQN. São hipóteses simples listadas para complementar o disposto no artigo 1º da lei: o ISSQN "tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (...)".

No entanto, na vida prática, uma prestação de serviços pode não ocorrer na forma simples de uma única atividade ou tarefa, mas na forma complexa de mais de uma atividades-meios, as quais têm como resultado final uma única prestação de serviços, o que vale dizer, um único benefício ao tomador de serviços. O fato imponível, embora uno e incindível, é o resultado final de um conjunto de outras tarefas e pode reunir mais de uma modalidade de serviços, além de locação de bens e de fornecimento de mercadoria.

Ainda para Geraldo Ataliba, em conceituação genérica:

> A unidade lógica do fato imponível não se altera pela eventual variação dos elementos de fato, ou sua extensão, ou outras características, desde que o conjunto, como um todo unitário, se subsuma ao arquétipo legal (h.i.). (ATALIBA, 2006, p. 73)

Em suma: uma prestação de serviços poderá ser o resultado final de um conjunto de obrigações assumidas pelo prestador junto ao tomador, sendo contrária à lei a decomposição para fins tributários desta unidade em partes, uma vez que estas partes se reúnam organicamente na unidade da prestação desejada pelo tomador de serviços e que esta unidade se subsuma (enquadre) a um item da lista de serviços.

3. O contrato nas práticas de dissimulação

Existe uma tendência relativamente comum de o contribuinte confiar nos instrumentos particulares, como os contratos, para corroborar documentos fiscais ou situações formais porventura existentes junto ao ente tributante (cadastros etc). O contrato, no entanto, é um "estrangeiro" no direito tributário. Não lhe pertence. Não raro, o contribuinte observa com certo desgosto o contrato ser recepcionado com reservas por um auditor tributário em sua ação fiscal. Este momento é um encontro de águas de dois grandes rios, vale dizer, de duas culturas: a cultura da ampla liberdade que o empreendedor reivindica para si, naturalmente resistente a interferências em seus negócios, liberdade que se reconhece nas leis civis, e a cultura que, em favor do interesse público representado pelo Estado, constrange aquela liberdade através de ações impositivas e unilaterais que caracterizam o direito tributário.

É nesta "zona de indefinições" que surge o contrato quando tem por objeto uma prestação relevante para o estudo da incidência do ISSQN.

3.1 Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal

Em definição de Marcus Vinicius Saavedra Guimarães de Souza, o planejamento tributário pode ser definido como:

> ... a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implementar aquela menos onerosa. (SOUZA, 2005)

Não está no escopo do planejamento tributário tratar dos fatos antecedentes, como visto, pois desenvolve-se "de forma estritamente preventiva". A expressão *planejamento tributário*, com significado restrito, só pode qualificar um planejamento lícito que tenha como conseqüência a economia no pagamento de impostos, muito embora, por ser inerente à relação tributária o antagonismo entre os sujeitos ativo e passivo, a divisa da licitude não seja gritante e identificável com facilidade. O que é lícito para o contribuinte pode se mostrar ilícito para a administração municipal.

Será realmente fenômeno natural que os antagonistas "testem" os limites de alcance de seus atos, tendo o Judiciário por balizador final.

Alguns autores pretendem mais autonomia para os contribuintes, vale dizer, para os empreendedores que se identificam com as antigas liberdades inspiradoras do Direito Privado no século XIX. Chegam a identificar a pretensão do Fisco - de desqualificar contratos e de nomear como sonegação práticas que seriam elisivas - com leis próprias de regimes ditatoriais.

Entenda-se, portanto, que a expressão "planejamento tributário" deve se remeter ao que *pretendeu* ser lícito, a uma prática que se quis elisiva.

Neste sentido, toda a situação que o contribuinte não oculta ao Fisco, mas que, ao contrário, apresenta a ele quando submetido a uma ação fiscal, sem receios de estar cometendo crime contra a ordem tributária, configura-se resultado de um planejamento tributário, se elaborado por profissionais especializados.

A elisão fiscal, segundo bons autores, se antecipa à ocorrência do fato imponível. Uma vez ocorrido o fato sem que houvesse a intervenção de um planejamento tributário, não cabe mais qualquer ação lícita para desfigurá-lo ou ocultar a sua real natureza. Este será o terreno da evasão e da sonegação tributária.

O planejamento tributário procura estabelecer práticas elisivas para a economia de impostos. Mas o cerne da questão é: pode o contribuinte escolher a indumentária jurídica para os negócios que realiza? Pode revestir o fato com a forma jurídica que escolher?

Um exemplo pode ser aproveitado para uma aproximação maior da questão. Determinado *shopping center* e certa empresa especializada em diversões infantis acertaram a cessão de um espaço no *shopping* para que a empresa ali instalasse temporariamente uma estrutura de recreação para o público infantil, exclusivamente durante o período de férias escolares. Celebrou-se um contrato de comodato para possibilitar este serviço. A cessão não remunerada (comodato) se justificava por haver interesse do *shopping center* de que houvesse, naquele período especial do ano (férias escolares), uma oferta de serviços atraente para os consumidores, apesar do comandatário ter interesse de lucro na ocupação do espaço cedido. No papel, ficou estabelecido um comodato *modal*, ou seja, com encargos ao comandatário assim estipulados: ressarcimento antecipado da energia elétrica, mediante uma previsão de consumo calculada conforme os equipamentos empregados, e pagamento no valor de R$18.000,00 a título de participação no fundo

promocional do *shopping center*. Ora, o negócio tal como descrito pode ser subsumido a uma hipótese de incidência de ISSQN (item 3.03 da lista de serviços) porque aquele pagamento imposto ao comandatário corrompe o tipo contratual de comodato, cuja gratuidade lhe é inerente. As partes devem estar satisfeitas com os benefícios de uma cessão gratuita, para si ou para terceiros, e se se admite o encargo pecuniário, será para fins de ressarcimento, de molde a evitar que o cedente seja injustamente onerado com o comodato (despesas com luz, condomínio etc.). O ponto focal reside no seguinte: a defesa mais radical do planejamento tributário argumenta que se os contratantes livremente revestiram o seu negócio com a forma de um comodato modal e se escolheram este contrato típico para se obrigarem mutuamente, tal opção não pode ser oposta por terceiros, pela presunção de legitimidade do contrato. Outros autores defendem, no entanto, que a forma deve expressar o conteúdo, ou seja, o negócio jurídico tal como foi pactuado (aspecto interno) deve ser fielmente espelhado no contrato (aspecto externo). No exemplo posto: se a cessão temporária do quiosque do *shopping center* foi negociada para ser remunerada em R$18.000,00, será ilícita a forma de comodato modal escolhida. Bons autores admitem que os contratantes tenham opções quanto à formalização do negócio, no entanto, devem se guiar apenas pelos aspectos negociais que sejam próprios aos seus interesses como partes. (Heleno Tôrres, 2003)

Não há, portanto, consenso entre os estudiosos, nem mesmo entre as posições assumidas pelo Fisco e pelo contribuinte. A questão se coloca nos limites entre o direito tributário e o direito privado, cabendo ainda observar que os inúmeros casos pertinentes ao tema formam um leque muito amplo, que vai das formas exageradas e mal acabadas de dissimulação, que beiram ao ridículo, idealizadas por profissionais aventureiros, até aquelas que se configuram elisões fiscais irretocáveis e que, por esta razão, não recebem oposição dos agentes de fiscalização tributária. Ainda assim, nestes casos, nem sempre se poderá falar de uma autêntica elisão fiscal porque algumas situações artificiais se confirmam para a realidade fiscal devido à impraticabilidade momentânea de oposição por parte da administração fazendária, em razão de uma outra peculiaridade da realidade favorável à prática ilícita. Elisão fiscal, porém, não significa simulação bem sucedida. A administração tributária trabalha, invariavelmente de forma reativa contra a prática ilícita, quando a identifica, alimentando um circuito interminável de ações e reações.

3.1.1 A retórica de um Leviatã

De um ponto de vista teórico, o debate sobre a carga tributária, envolvendo todos os entes federados, admite que se fale do Estado como se fosse um grande ente que tributa, já comparado ao monstro Leviatã, insaciável e voraz, que deve ser contido no avanço que promove contra a sociedade. No entanto, há que se reservar este Leviatã apenas para esta espécie de debate.

Senão, tende-se a colocar, diante do contribuinte, o Estado como se fosse uma única entidade que tributa. Ora, o credor da obrigação tributária não é este ente único imaginado, mas sim o titular de um direito subjetivo que é, em nosso caso, um determinado município. Ou seja, ao ofertar para este ente único imaginado o conhecimento do fato imponível e quitar as obrigações tributárias correspondentes - não segundo a realidade do fato concreto, mas segundo a ficção elaborada em documentos projetados para uma economia tributária -, espera o contribuinte estar satisfazendo de alguma forma suas obrigações tributárias. No entanto, este ente único não existe, porque o que há são tantos credores de tributos totalmente autônomos e independentes uns dos outros quantos sejam os municípios, os Estados federados e a própria União.

Em uma abordagem da questão a partir do ângulo de visão da Fazenda Municipal, muitos dos procedimentos dos contribuintes refratários ao ISSQN, em razão das feridas no direito público subjetivo de determinado Município, serão vistos pelos representantes destes (auditores tributários) como graves ofensas à lei.

Não é possível que um devedor, ao confundir, por exemplo, o banco credor quando quita uma dívida, imagine que o credor efetivo não contemplado por este devedor distraído venha a conceber que, tendo o sistema bancário recebido o valor da dívida, deverá o devedor ser dispensado do que deve. O credor diria em boa e clara linguagem popular: “Não é problema meu a sua distração, nada tenho com isso. Pague o que me deve com os juros e multas senão você irá a protesto.”

Se o contribuinte disponibiliza o conhecimento do fato em documentos emitidos para fins fiscais e paga as obrigações tributárias pertinentes, como o imposto de renda e outras, atrai ele para a sua dissimulação um caráter de oficialidade e de boa vontade perante o “ente único” que sua imaginação concebe.

Mas o Município credor, desconfiado com razões de sobra de que o fato concreto foi uma prestação de serviço que a lei subordina à incidência do ISSQN, não cogitará senão do crédito que não foi constituído em seu favor. A satisfação de todas as obrigações tributárias segundo o plano elaborado por aquele contribuinte em favor dos demais entes em nada lhe altera a gravidade da omissão, segundo o seu ângulo de ver o problema.

Não existe sujeito ativo “Estado”, mas existe “Estado” conceito teórico geral. O “Estado” credor, ainda que guloso Leviatã, não está identificado na lei como sujeito ativo de qualquer obrigação tributária, por isso ele não mais será que argumento retórico para justificar práticas aparentemente elisivas que, do ponto de vista do sujeito ativo específico, titular de um direito público ***subjetivo*** ferido, se converterão em práticas de sonegação fiscal.

O fato imponível e o seu registro documental - considerado o conjunto de documentos fiscais e não fiscais elaborados, inclusive, para fins tributários - devem guardar correspondência e sintonia. Ou seja, ele deve possuir apenas uma face. Se o fato concreto se mostra com uma face real para o ambiente social (fornecedores, clientes etc) e uma face formalmente desenhada para ser apresentada aos órgãos públicos, não é possível sustentar a tese de uma elisão fiscal. Ainda que aquela face formalmente desenhada permita que se atenda às obrigações diversas contraídas junto a diversos entes fiscalizadores, não somente me relação a impostos, se a intenção foi retirar de toda essa situação a real hipótese de incidência de ISSQN, para o Município foi oferecida uma ilusão e uma inverdade que impediu o surgimento da obrigação principal. Não é possível, no ambiente da lei, relativizar a perda para o Município, que observa para a realidade com a lista de serviços nas suas mãos a fim de exigir o que lhe é de direito. A relativização desta perda, retirando a gravidade da simulação, somente se faz possível através de argumentos úteis aos contribuintes quando justificam suas escolhas por uma tributação menos onerosa, como se houvesse um único credor dos vários tributos. Para o Município lesado, como convencer seus representantes, a ele afeiçoados, de que o contribuinte não sonegou o fato gerador, mas fez apenas uma opção que lhe possibilitou pagar menos impostos? Abandonado ambiente da retórica de onde vem tal argumento, facilmente se compreende que, assim como o banco do exemplo comparativo dado anteriormente, para o Município lesado isso pouco importa.

3.2 Duas faces para o fato imponível

Será esclarecedor tomar por empréstimo para este tópico a interessante explicação introdutória de Mônica Yoshizato Bierwagen sobre a interpretação de contratos:

> O contrato, enquanto acomoda a vontade de duas ou mais pessoas através do estabelecimento de direitos e obrigações recíprocos, abriga dois processos distintos na sua formação: um interno, quando as partes decidem o que pretendem como contrato e quais os sacrifícios que estão dispostas a fazer em seu nome, e outro externo, em que expressam suas aspirações e se comprometem a cumprir com as obrigações assumidas, ou seja, concluem o contrato.
>
> Quanto o processo externo reflete fidedignamente o interno, a interpretação não apresenta nenhuma dificuldade, pois somente confirma a consonância entre um e outro. Pode, contudo, ocorrer de divergirem, dando origem a dúvidas sobre a interpretação da avença, seja porque não houve possibilidade de expressar-se a vontade conforme o desejo interno do contratante, como comumente ocorre nos contratos de adesão, seja porque simplesmente as partes ou uma delas não soube expressá-la com clareza, ensejando, assim, dúvidas, contradições, ambigüidades ou obscuridades. (BIERWAGEN, 2007, p. 119)

O contrato de que fala a autora é aquele que “acomoda a vontade” dos contratantes.

O contrato ou conjunto de contratos, em relação ao prestador e tomador de serviços, se adapta aos seus interesses e acomoda as vontades, porém, além disso, há inegavelmente prestadores de serviços que dão ao contrato uma função que não lhe é própria: ocultar, deformar ou mutilar a imagem real da prestação. Os exemplos se multiplicam. Sendo o contrato protegido pela lei em razão daquela sua funcionalidade essencial, não cabe estender a mesma proteção para o contrato que foi elaborado com um segundo objetivo, impróprio dele, qual seja: criar uma situação artificial para a incidência tributária.

Da citação acima pode-se aproveitar o conceito preciso de que há um “processo interno” e um “processo externo”.

O exemplo a seguir será apresentado em forma de narrativa, como se houvesse um terceiro, um observador, que está em situação de apreciar e determinados fatos no mundo dos fenômenos. Nesta narrativa, uma ou mais pessoas que doravante serão chamadas por Tomador viajam da capital “A”, onde

têm um grande negócio, para outro ponto do país, o município “B”. Desejam ornamentar o conjunto de lojas que administram com uma decoração especial para determinada época do ano e vão fazer contato com outras pessoas, que representam quem doravante será o Prestador. O Tomador deseja adquirir, portanto, do Prestador o seguinte benefício: a decoração de um grande espaço de lojas, com grandes corredores abertos, contando com requintes diversos e espaços enfeitados segundo o tema escolhido. O Prestador tem tudo a oferecer: uma equipe de projetistas, uma oficina para fabricação das peças de ornamentação e mobiliário exigido, uma equipe para montar, dar manutenção e desmontar todo o equipamento decorativo. O Tomador está satisfeito, combina tudo, inclusive o preço que se dispõe a pagar, e volta para a capital “A”, de onde se manterá em correspondência com o Tomador para finalizar a negociação (aprovação do projeto, alterações etc). Tudo isso representa o que a autora chamou de “processo interno”.

Continua a narrativa. O Tomador recebe, então, o contrato para a decoração de seu grande espaço empresarial, para assiná-lo, mas não é um contrato que lhe chega, senão três contratos diferentes em que são contratadas três empresas distintas. Preocupado, o Tomador busca nos contratos alguma diminuição de suas garantias, mas não vê perigo para seus interesses. Para ele, está bom. Lá está o projeto da decoração como objeto do contrato número 1 proposto pela pessoa jurídica responsável pelo projeto. No contrato de número 2 está a entrega, mediante locação, dos muitos objetos e equipamentos que manterá consigo durantes alguns meses, proposto pela pessoa jurídica responsável pela locação. E, do contrato número 3, consta a parte de montagem, desmontagem e manutenção, proposto pela pessoa jurídica encarregada destas tarefas. Sente-se à vontade porque tudo o que foi negociado se derrama e se fixa finalmente sobre as letras do papel. Tudo isso é o que a autora chamou de “processo externo”.

A narrativa prossegue. Os pagamentos são feitos e o Tomador recebe os seguintes documentos: uma nota fiscal de serviços para os serviços de projeto da decoração, sendo devido o ISSQN no local do estabelecimento prestador, ou seja, no município “B”; um recibo de locação dos bens e equipamentos, atividade sem incidência de ISSQN; uma nota fiscal de serviços para a montagem, desmontagem e manutenção dos equipamentos decorativos, sendo o ISSQN retido na fonte para a capital “A”.

O que o narrador viu? No processo interno ele viu o Tomador negociando um único serviço de decoração junto ao seu fornecedor, um só prestador de serviço. No processo externo, o observador não mais reconheceu aquele benefício que foi a razão de ser de todo o processo interno, mas uma decomposição da prestação negociada em outras prestações (contratos), bem como não viu mais o Prestador original, mas três fornecedores.

O fato imponível mostrou-se ao narrador com duas faces.

A face real de todo o negócio é aquela que se mostra através de um serviço de decoração. É o evento tal como acontece, o qual não se oculta para o mercado, para a clientela e para todo o meio social. Nela, há um único benefício pelo qual o Tomador paga um preço que negociou e aceitou junto a um único Prestador que se mostrou capaz de atendê-lo.

A face ilusória do negócio é aquela que foi preparada para ser exibida aos órgãos públicos. Ela é diferente daquela que é socialmente exibida.

A realização do negócio impõe ao Prestador que o materialize em documentos. Precisa, então, formalizar um contrato que tranqüilize o cliente quanto à realização boa e efetiva do negócio. Pretende, porém, pagar menos impostos e, para tanto, aproveitando-se da complexidade de tarefas de diferentes naturezas que integram a unidade "orgânica" de sua prestação, decompõe o negócio em três, distribuindo-o por três contratos e emitindo os documentos fiscais segundo a incidência de imposto relativa a cada contrato.

Está pronta, assim, a face que deseja apresentar aos órgãos públicos, uma fotografia muito alterada da realidade. Note-se que o serviço de decoração, que tem a sua hipótese de incidência descrita em lei, simplesmente desapareceu, para dar lugar a um serviço de confecção de projeto, a uma locação de bens móveis e a uma atividade que agrega montagem, manutenção e desmontagem. O fato imponível, sendo "orgânico", é formado de partes evidentes, daí a possibilidade de sua decomposição ilícita, mas que ganha aparência de legitimidade.

São aqui aproveitáveis os ensinamentos da acadêmica Misabel Derzi:

> Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, *dissimulado*, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros. (ROCHA, 2001, p. 215)

A mesma autora instrui sobre a diferença entre a simulação e a dissimulação (palavra utilizada no texto do parágrafo primeiro acrescido ao artigo 116 do CTN):

> Enquanto a simulação expressa o que não existe na realidade (total ou parcialmente), a dissimulação oculta o que na realidade se constituiu. (ROCHA, 2001, p. 215)

A dissimulação não diz respeito apenas ao fato imponível, mas também alcança situações de constituição formal de empresas, em que os instrumentos constitutivos não correspondem à realidade, mas se moldam segundo uma aparato formal desejado para fins de obtenção de vantagens ilícitas.

Talvez a característica que mais diferencia a dissimulação que afeta as relações privadas da dissimulação que ofende os interesses dos entes titulares de impostos é que no caso desta a face real não é socialmente oculta, ao contrário, se exibe. O próprio contexto que cerca o fato imponível real – a face verdadeira da prestação de serviço – contradiz a face ilusória. A característica do tributo de ser uma obrigação unilateral, imposta ao devedor por força da lei, muito diferente das obrigações livremente escolhidas nos contratos que o Direito Civil regula, influencia grandemente na solução dos contenciosos, ao exigir das administrações tributárias provas plenas de suas assertivas. A face real, embora se mostre socialmente, deve restar demonstrada nas páginas de um processo administrativo ou judicial através de provas que suplantem o valor probatório robusto dos contratos, ainda que contra eles se multipliquem as presunções de inverdade.

3.2.1 A "oficialização" da face ilusória

Misabel Derzi fala de negócio "ostensivo-simulado" e de negócio "real-oculto" para nomear as duas faces do negócio dissimulado. Ora, uma dissimulação exige a aparência de formalidade, uma aparência "oficial".

Fato extravagante, mas real, houve certa vez que um pequeno contribuinte, diligenciado no endereço que constava do cadastro de uma de nossas capitais que exibiu ao auditor tributário um alvará e talão de NFS autorizados por outro município para demonstrar o endereço da pessoa jurídica. Tratava-se, porém, de prática de evasão fiscal em que o endereço de outro município era ilusório, sendo real aquele

que estava sendo diligenciado. Para o contribuinte, o alvará e o talão de NFS conferiam realidade e concretude àquele endereço, inexistente de fato. Imagine-se determinada pessoa exibindo uma certidão de óbito para demonstrar que não está viva para que se tenha uma boa comparação para o ocorrido.

É preocupação do contribuinte que pratica a dissimulação que os documentos envolvidos no negócio se mostrem efetivamente corretos e impecáveis relativamente ao que pretende deixar demonstrado. Com isso, aparece a tendência de se inverter as relações de causa e efeito, como se, comparativamente falando, o nascimento de uma pessoa se devesse à existência de uma certidão: é o nascimento de uma pessoa que acarreta a existência de uma certidão. Do mesmo modo, não é um Alvará para funcionamento que cria o estabelecimento, mas é a atividade realmente exercida ou projetada que cria a necessidade de um Alvará. Não é o documento fiscal que cria o fato gerador (fato imponível), mas é o fato imponível que determina a documentação fiscal.

Não se pode ignorar que há profissionais de baixa envergadura moral que "vendem" a contribuintes os seus conhecimentos com o propósito de constituir documentos que lhes dêem a ilusão de uma prática elisiva. O contribuinte, de posse de um Alvará, de um contrato social devidamente registrado, de um CNPJ e de uma numeração autorizada para documentos fiscais crê estar com a sua prática ilusória devidamente legitimada pelos órgãos públicos.

O artigo 4º do CTN é princípio essencial que não pode ser abandonado nas relações que se estabelecem, inclusive nas tarefas quotidianas dos profissionais envolvidos na área tributária, ainda que todo um mundo de documentos e papéis turve a simplicidade da ordem que emana de seu enunciado. Mesmo bons doutrinadores parecem, por vezes, ignorar esta relação essencial. Veja-se, por exemplo, o que diz um doutor da envergadura de Heleno Tôrres, de méritos inegáveis, mas que aqui se anota como um deslize (grifos nossos em negrito):

> (...) Em resumo, não se pode deixar de reconhecer ao legislador tributário autonomia de qualificação, nos limites do quanto o ordenamento lhe autorize.
>
> Seguindo esse raciocínio, as normas tributárias usam de hipóteses de incidência seletivas de propriedades, reguladas tanto pelo *direito administrativo*, como é o caso das taxas e contribuições de melhoria, que têm como pressuposto a prestação de serviços, públicos, exercício de poder de polícia ou construção de obras públicas que geram valorizações imobiliárias, respectivamente; como pelo *direito*

> *privado*, no caso dos impostos e contribuições, quanto aos **contratos de serviços**, venda e compra, de seguros etc. É dizer, **espécies contratuais** de negócios jurídicos, emanados a partir do exercício da autonomia privada, vão, assim, sendo selecionadas pelas **hipóteses normativas** de leis tributárias para justificar a formação de obrigações tributárias típicas de impostos ou contribuições (renda, patrimônio, consumo, financiamento, receita etc.). (TÔRRES, 2003, p. 75)

O posicionamento deste trabalho sobre é tema é que há sempre (ou deveria haver) um evento concreto já encerrado no fundo de cada documento fiscal, fator causal de sua elaboração, jamais "efeito" de uma causa-documento, tal qual o contrato.

3.3 Desconsideração de atos ou negócios jurídicos

3.3.1 A chamada norma anti-elisiva

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, acrescentado tardiamente no ano de 2001 e que se tornou conhecido como "norma anti-elisiva", provocou um rico refluir de idéias sobre quais seriam os limites desejáveis para demarcar a ação estatal, as divisas entre o direito tributário e o direito privado. Seu texto é o seguinte:

> Párágrafo primeiro: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

As conclusões abaixo constituem muito rápida síntese do amplo debate que se formou após a publicação da lei, segundo o que parece tender para o mais sensato e consensual:

1ª) O CTN, com a introdução da chamada norma "anti-elisiva" não está ampliando poderes em favor da administração tributária, tendo em vista que o ônus da prova continua encarregado ao Fisco e que este, em situações específicas, já trabalha rotineiramente com a desconsideração de atos ou negócios jurídicos;

2ª) As conseqüências do poder descrito no parágrafo único do artigo 116 do CTN, para serem melhor analisadas, dependem da edição de leis ordinárias, posto que o CTN, através daquele dispositivo, conforme o seu papel de lei complementar, apenas autoriza os entes federados a legislar segundo a diretriz ali estabelecida;

3ª) O parágrafo primeiro do artigo 116 não visa combater propriamente a elisão fiscal. Segue-se aqui a conclusão de Misabel Derzi (o grifo em negrito é nosso):

> O Código Tributário Nacional, no art. 116, não está coibindo a elisão ou o planejamento tributário, por si lícito, mas sim a simulação, sempre ilícita. Na elisão os meios são lícitos e o ato ou negócio jurídico é real, desencadeia efeitos próprios, não *mascara* a ocorrência do fato gerador e há compatibilidade entre forma e conteúdo. **Na elisão, o fato, ato ou negócio jurídico pressuposto na norma simplesmente não acontece.** (...) (ROCHA, 2001, p. 218)

4ª) O texto traduz um enunciado hermenêutico. O aproveitamento de seu conteúdo deve ser feito pelos entes federados no combate a práticas generalizadas de dissimulação do fato gerador, através da criação de dispositivos legais adequados.

Compreenda-se, portanto, que os entes competentes para legislar sobre os tributos podem e devem combater determinadas dissimulações que se generalizam através da edição de normas que aproveitam a diretriz do artigo 116 do CTN. A desconsideração de atos ou negócios jurídicos em circunstâncias individuais sempre foi praticada nas ações fiscais.

3.3.2 Um ponto de equilíbrio

À publicação da chamada "norma-elisiva", seguiu-se um acirrado debate em que alguns autores se mostraram preocupados com um poder excessivo dado às autoridades públicas em prejuízo da liberdade inerente à dinâmica da vida privada, enquanto outros, em pólo oposto, cuidaram de defender o parágrafo incluído no artigo 116 como uma salvaguarda de interesses públicos legítimos diante das estratégias disseminadas junto a empresas para iludir a administração tributária.

Mostra-se de uma precisão aproveitável a este tópico o seguinte texto de Mary Elbe Queiroz:

> A Constituição brasileira consagra a liberdade de agir e a autonomia privada, garantindo no tocante à vida empresarial, a liberdade de contratar, a livre iniciativa, a livre concorrência, a liberdade de dispor da propriedade privada como exercício de direito fundamental dos cidadãos. Contudo, o exercício dessa liberdade não é irrestrito e sem fronteiras, até como uma forma de garantir essa mesma liberdade, o direito impõe limites necessários à convivência em sociedade. (QUEIROZ, 2005, p. 131)

Há um meio-termo desejável, portanto, entre os pólos do debate e que pode ser alcançado quando o pensamento se liberta das intervenções intelectuais meramente retóricas, meio-termo que não confere ilimitados poderes ao agente público nem confere ilimitados poderes ao empreendedor privado. Com o propósito de encurtar o caminho, trilha-se aqui um atalho para se chegar a este meio-termo do seguinte modo: expõe-se a seguir alguns argumentos apresentados pelo renomado Sacha Calmon Navarro Coelho (2002) e, após, é apresentado um exemplo de dissimulação – intencionalmente exagerado, porém real - que servirá de inspiração para guiar as observações sobre o tema.

Critica Sacha Calmon a respeito do parágrafo primeiro do artigo 116 do CTN, transcrevendo texto de Gilberto de Ulhôa Canto:

> *Sei que há um bem relevante a preservar através da aplicação da regra de isonomia, e em seu nome o que a justiça indica é que pessoas em situações econômicas iguais paguem impostos iguais; daí, com propriedades e acertos muitos afirmaram que na aplicação das leis tributárias deve-se ter um vista o conteúdo econômico das situações, fatos ou negócios, pois é sempre a ele que a vontade da lei ou do legislador visa.*
>
> *Esquecem os que assim pensam que há outro princípio também importante e de incidência muito mais ampla, que é o da certeza das relações jurídicas, máxime daquelas que se estabelecem com prescindência da manisfestação da vontade das partes, porque resultam da própria lei.* (ROCHA, 2001, p. 262)

No mesmo texto, mais adiante:

> *Na busca desordenada de fundamento para definir a conduta do contribuinte como evasão, é comum ver-se a Fazenda Pública pretender que certos atos tenham sido por ele praticados com simulação, porque o seu objetivo único ou principal foi evitar ou reduzir ônus tributários. Trata-se de um erro palmar, pois no direito positivo brasileiro os casos de simulação acham-se definidos no art. 102 do Código Civil num* numerus clausus*, sem que dentre eles figure o ânimo de evitar o imposto. O que, de resto, nem seria admissível num sistema jurídico não causalista, que somente se refere à causa nos dois únicos casos mencionados no art. 90, em que ela é expressa como razão determinante ou como condição do ato.* (ROCHA, 2001, p. 262)

Após estes argumentos, convém avaliar se estas palavras são apropriadas para defender a prática a seguir descrita:

O Fisco de determinado município abordou determinada escola de idiomas e de informática – pois assim se apresentava em sua fachada – para tarefas de rotina.

O sócio-gerente, proprietário efetivo do negócio, apresentou ao Fisco notas de fiscais de venda de livros e, solícito em vista da surpresa do agente fiscal, esclareceu que seu negócio era uma novidade na praça. Não ministrava curso e não tinha alunos, mas compradores de seus livros. Estes livros eram especialmente elaborados para que o estudante (comprador) pudesse aprender sozinho. Não havia aulas. A empresa disponibilizava um "suporte", apenas, ou seja, um horário no estabelecimento para o comprador dos livros tirar algumas dúvidas, periodicamente. Foram apresentados os contratos de venda dos livros, todos eles invariavelmente com o preço da compra parcelado em 24 prestações mensais. Em caso de inadimplência, neste período de 2 anos, o comprador se comprometia apenas a devolver os livros em bom estado. O sócio ainda apresentou contrato social em que o objeto social era a venda de livros. Uma pesquisa na escrita comercial revelou um valor agregado invejável de 90% (as livrarias praticam até 35%). Toda a sua receita, como é notório, restava imune. Havia, no imóvel, que servia à empresa, três salas de aula, duas acessíveis por corredor lateral.

Tome-se este caso apenas do ponto de vista dos documentos, visto que, geralmente, são eles que sobrevivem aos fatos, para questionar: Sacha Calmon e Ulhôa Canto sustentariam as idéias anteriormente transcritas tendo em pauta o caso relatado acima? Certamente que não, pois seria o mesmo que conceder ilimitado poder aos entes privados, submetendo a eles os entes públicos, como marionetes.

Há um exagero na expressão "*certeza das relações jurídicas"* empregada na citação acima, que absolutiza o contrato e que teria como contrapartida inevitável a certeza de todos os outros seres que não os contratantes são ingênuos, se tomada ao pé da letra. É sem contestação que o contrato traz consigo uma "presunção de legitimidade", expressão mais branda e mais adequada.

No caso em tela: os contratos de venda de livros, com preço estipulado em 24 prestações mensais, contendo como cláusula penal para o inadimplente apenas a obrigação de devolver os livros em bom estado precisam ser relativizados por lhes faltar até mesmo uma coerência interna!

Há duas situações diferentes em que se pode falar de desconsideração do negócio jurídico (contrato): em uma, o contrato é o documento principal que se impõe à autoridade administrativa, sendo, na outra situação, um documento

secundário, ou de apoio.

No primeiro caso, o contrato, por sua próprias qualidades, expande seus efeitos para além das partes, alcançando o órgão público e devendo impor-se à consideração deste. É o que se vê rotineiramente nos entes públicos que concedem inscrições ou matrículas novas a pessoas jurídicas e alimentam seu bancos de dados cadastrais com fundamento no instrumento constitutivo. No exemplo citado, a desconsideração do objeto social da sociedade constituída como *comercial* será levada e efeito pelo Município se detectada a irregularidade, no que concerne a concessão de Alvará para a atividade de ensino profissionalizante e autuação por não possuir NFS. A liberdade e a autonomia garantidas pelo Direito Privado aos sócios detêm-se aí em interesse público relevante (licença para exercício de atividade empresarial e utilização de documento fiscal pertinente à atividade).

Os contratos particulares para a venda dos livros são, por outro lado, documentos secundários, relativamente ao documento principal na relação tributária que é a nota fiscal. Diferentemente do contrato social, cujos efeitos necessariamente alcançam as atividades tributárias e de regulação urbana, a antevisão de repercussões tributárias (reconhecida implicitamente) no contrato de venda de livro do nosso exemplo é imprópria e contrária à natureza deste instrumento negocial. O documento que se impõe à consideração do Fisco é a nota fiscal de venda. Supondo que este documento fosse uma mesa com quatro pés, o contrato social seria um dos pés: a convicção do agente público não se forma sobre um pé só, o que vale dizer, não se equilibra sobre um único suporte. Sem os outros "pés", a mesa não se equilibra; se discordante de outros elementos probatórios conhecidos, o contrato não dá suporte ao documento fiscal emitido (o tampo da mesa). Vale dizer: o contrato não se impõe à consideração do Fisco como documento tributário, porque não é esta a sua função, mas constitui-se elemento privilegiado para fazer prova, uma *fotografia* do fato imponível.

A causalidade nestes casos de simulação é relevante para a caracterização ou não de crime contra a ordem tributária (este seria um outro tema conexo), no entanto, é irrelevante para a exata apropriação da natureza específica do fato imponível.

Parece claro o ponto de equilíbrio apontado por vários autores (Tôrres, 2003;

DERZI, 2002) que não coloca nenhum dos eventuais antagonistas submisso ao arbítrio do outro: ao Fisco não cabe o papel inferiorizado de acatar os termos de um contrato que tenha repercussões relevantes na esfera tributária, no entanto, a oponibilidade (desconsideração) se faz não através de um querer discricionário, simples e arbitrário, mas da demonstração e da prova, como não poderia deixar de ser.

3.4 Áreas de escape

A desfiguração do fato imponível nos registros documentais fiscais e não fiscais (ou, em outras palavras, a confecção de uma "máscara" veladora da real imagem do fato imponível) se faz normalmente pelo empréstimo de autonomia a partes que normalmente compõem a prestação de serviços.

Heleno Tôrres (2003, p. 358) identifica que "*os critérios material, espacial e temporal podem ser alvos de condutas simuladas*". Interessa a este estudo o que diz respeito apenas às dissimulações que alcançam o aspecto material, sendo oportuna aqui a palavra do mesmo Heleno Tôrres:

> Sobre o critério *material* de normas impositivas, os autores de certo negócio jurídico que pretendam vê-lo dissimulado ou oculto em face da Administração Tributária promovem sua cobertura sob as vestes de um negócio aparente que não corresponda a alguma hipótese de incidência ou que tenha conseqüências fiscais menos onerosas. (Tôrres, 2003, p. 358)

Relativamente ao ISSQN, em seu aspecto material, as operações normalmente utilizadas em dissimulações através de contrato ou conjunto de contratos, podem ser enquadradas, em sua maioria, na classificação descrita nos itens seguintes:

3.4.1 Fornecimento de bens

Em algumas práticas ilícitas, bens fornecidos em prestações de serviço cujos valores integram a base de cálculo do ISSQN são desagregados da unidade da prestação para constarem de documentos emitidos como operações de locação ou de venda.

A locação de bens móveis foi privilegiada pelo veto ao item 3.01 da lista de serviços do ISSQN anexada à Lei Complementar 116/2003, caracterizando-se como situação de não-incidência. Estranhável exclusão de incidência, diga-se de passagem, haja vista que as imunidades e as isenções são expressas na lei, ou seja, o legislador não manifesta pela omissão a sua vontade de excluir determinadas atividades da incidência de imposto. Como resultado da ausência de reparo na dubiedade da norma, a não incidência provocou um danoso desequilíbrio no sistema tributário.

Hoje, a locação de bens móveis se constitui a principal área de escape para o contribuinte que presta serviços mediante a cessão temporária de bens, principal trunfo para favorecer a redução ou supressão indevida da base de cálculo do ISSQN. Tome-se como exemplo o argumento de um artigo publicado na *internet* em que o autor, após descrever algumas atividades como o restaurante (ICMS) em que se usa a mão-de-obra de garçons, o serviço hospitalar (ISSQN) em que se fornecem medicamentos, e a construção civil (ISSQN) relativamente a material empregado, afirma:

> Vê-se que, nos exemplos acima, os bens materiais utilizados têm maior ou menor importância em razão dos negócios realizados, adquirindo, em todos os casos, uma conotação própria, qual seja, servem apenas como meros instrumentos à atividade principal desempenhada por cada contribuinte.
>
> É o mesmo caso das empresas locadoras de bens móveis com agregação de material humano, cuja primordial atividade contratada é a locação de bens. Ao ceder o motorista, por exemplo, mero integrante do bem locado, essas empresas não estão a fornecer mão-de-obra, o que ocorreria se cedesse o condutor isoladamente. (MEDEIROS, 2004)

Ou seja, assim como o restaurante vende mercadoria – no caso, o serviço do garçom é elemento acessório que não tem relevância para caracterizar uma prestação de serviço -, a locação de um bem, ainda que haja fornecimento de mão-de-obra, é a característica principal que prevalece nestes casos, não sendo caracterizada a ocorrência de fato imponível de ISSQN.

É um exemplo ilustrativo. Considerando que no momento a exclusão da locação de bens móveis da previsão legal para incidência de ISSQN é a situação que prevalece, muito embora há quem entenda que seja reversível, faz-se necessário que se busque o conceito na sua origem mais pura, para que se possa afirmar se determinada operação deve receber a qualificação de serviço ou de

locação de bens móveis.

Há três modalidades de obrigação: dar, fazer e não fazer. A definição que aqui interessa mais particularmente se resume ao seguinte: como saber se uma prestação determinada se configura obrigação de dar (locação, no caso) ou obrigação de fazer (serviço)? Merece acolhida o seguinte texto de José Roberto de Castro Neves:

> Esta distinção - se a obrigação é de dar ou de fazer – possui, como se vem expondo, a maior relevância. Para começar, o Código Civil cuida em dispositivos distintos das relações obrigacionais de dar e de fazer. Assim, há um tratamento legislativo diferenciado para cada caso.
>
> O aspecto mais relevante, entretanto, encontra-se na solução que se dá na hipótese de inadimplemento, isto é, de descumprimento da obrigação. De fato, nas obrigações de dar admite-se, em regra, que o credor insatisfeito reclame o cumprimento específico da obrigação, isto é, que a obrigação seja realizada, com a entrega da coisa, objeto do negócio, ao passo que isso muitas vezes não é sequer possível nas obrigações de fazer, especialmente nas obrigações personalíssimas.
>
> Assim, se alguém deve um certo bem, mas houver a recusa a entregá-lo, o ordenamento jurídico admite que o credor possa reclamar uma atuação do Estado (por meio do Poder Judiciário), a fim de que lhe seja entregue o tal bem. O mesmo não ocorre nas obrigações de fazer, pois não se pode forçar ninguém a realizar certa atividade (o juiz não tem o poder de enviar alguém que force o devedor a realizar a conduta prometida). (...). (NEVES, 2009, p. 97)

Irrelevante, portanto, a proporção dos elementos que compõem a prestação (fornecimento do bem + mão-de-obra) na composição final do preço. Igualmente irrelevante se a operação for chamada de locação na denominação que lhe dá o mercado. Se o automóvel locado deve ser entregue com motorista, ainda que se use o termo locação, trata-se de obrigação de fazer, posto que ao cliente não interessa meramente a entrega do bem para que se dê por satisfeito. O valor praticado para a locação do bem fica incorporado à base de cálculo para o ISSQN (veja-se sobre as obrigações indivisíveis, mais adiante).

Vale lembrar que o mesmo raciocínio se aplica aos serviços com fornecimento de bens-mercadorias, constituindo-se regra que o preço dos mesmos fica incorporado à base de cálculo do ISSQN (veja-se parágrafo 2º do art. 1º da LC 116/2003). As exceções que fogem à regra – manutenção de equipamentos, máquinas etc., quanto às peças e componentes utilizados, e serviços de bufê, quanto ao fornecimento de alimentos e bebidas – são expressas na própria lista de serviços, em que se determina a incidência de ICMS para tais bens. As exceções

evitam uma tributação excessiva de ISSQN sobre bens cujos preços de aquisição representam, proporcionalmente, um custo alto na prestação. No caso da locação, não existe este custo de aquisição do bem fornecido, razão pela qual prevalece a regra idêntica à regra aplicável aos casos em que há fornecimento de bens-mercadorias.

Quanto ao fornecimento de mercadorias cujo preço são indevidamente excluídas da base de cálculo do ISSQN, apenas será ilustrada aqui por uma situação real que demonstra o uso desta "área de escape": trata-se de serviços de decoração de espaços e salões para grandes eventos cujo preço é decomposto em duas operações com fornecimento de bens: locação de mobiliário e venda de flores (arranjos). Neste caso, a empresa tira um proveito ilícito da isenção de ICMS no estado Minas Gerais para a venda de flores.

3.4.2 Serviço de menor alíquota

O contribuinte segrega, do todo, uma prestação de serviços que tenha alíquota menor ou não faz a correta subsunção à lista de serviços. Exemplos: exclui treinamento e/ou desenvolvimento de software de uma prestação de serviços de automação; não considera serviços de construção atividades de manutenção de equipamentos etc. Pode, ainda, agregar indevidamente um serviço de menor alíquota a serviço de maior alíquota, sendo os mesmos independentes (exemplo: serviços de manutenção que são associados a construção civil).

3.4.3 Serviço com regra espacial vantajosa

Tendo prestado serviços em outro município, o contribuinte segrega do todo uma prestação de serviços que tenha alíquota menor em seu município. Por exemplo, a elaboração de um projeto associada à implantação de determinado equipamento ou conjunto de objetos para um fim específico (decoração eventual, segurança e vigilância eletrônica, automação etc).

3.4.4 Exclusão de custos de terceirização

O contribuinte repassa diretamente ao tomador de serviços um custo

terceirizado do seu serviço, orientando o fornecedor a emitir documento fiscal diretamente ao tomador de serviços. Ocorre em situações com terceirização de mão-de-obra (exemplo: serviços de bufê, relativamente a garçons, copeiros) e locação de materiais (ainda no caso de bufê, com bandejas, taças, talheres etc).

Em alguns contribuintes já foi observada a prática de levar o tomador dos serviços a assinar um documento a parte, como um ato unilateral que autoriza o prestador a contratar pessoal e material para determinado serviço.

A terceirização, quando é parte evidente do custo de um serviço, presta-se facilmente a esta supressão indevida da base de cálculo do ISSQN porque o seu preço pode ser isolado do orçamento. Convém lembrar que no fato imponível "orgânico", o tomador se responsabiliza integralmente pelo serviço prestado (benefício desejado pelo cliente), em nada se assemelhando ao simples agenciador de serviço.

4. Análise e interpretação do contrato

4.1 O contrato na esfera tributária do ISSQN

A emissão de documento fiscal tem uma relação direta com o fato efetivamente acontecido. No nível de complexidade de grandes organizações – e mesmo para empreendimentos de porte relativamente pequeno – é impossível que o setor responsável pela documentação fiscal acompanhe os serviços até a sua conclusão e verifique diretamente a ocorrência do fato gerador para fins de emissão de documento fiscal. Isso é possível em um pequeno contribuinte em que muitas vezes a NFS é preenchida através dos recursos de memória do responsável pela emissão, sem apoio em documentos ou banco de dados. Nas empresas já de algum porte, a emissão de NFS é apoiada em uma fonte de dados, dentre as quais se destaca o contrato, pelo seu valor documental relevante.

Desta forma, entre o fato imponível e o documento fiscal coloca-se um processo intermediário. O contrato de prestação de serviços é um destes elementos que se interpõem entre o fato e documento fiscal, decorrendo daí a necessidade de que não haja conflito entre os dados de um e de outro, posto que o contrato fundamenta a emissão de documento fiscal.

Reitere-se, portanto: o fato imponível tem uma relação direta e imediata, na lei, com o documento fiscal (lançamento). Qualquer documento que se interponha entre um e outro não faz às vezes nem de fato gerador de obrigação tributária nem de documento inicial de lançamento. A intermediação de bancos de dados ou de documentos, como um contrato de prestação de serviços, não é, por si, causa de ilicitude, porque se encaixa na dinâmica interna dos processos necessários de uma organização mais ou menos complexa. A ilicitude está na desfiguração do fato imponível.

Na introdução de sua oportuna obra “Direito Tributário e Direito Privado”, Heleno Tôrres faz um comentário sobre um dever da administração:

> É dever da Administração interpretar o negócio jurídico como fato e como texto (contrato), para que se possa identificar a presença da causa do negócio, que permite isolar, portanto, o efetivo propósito negocial, a compatibilidade funcional entre substância e forma, ou que o agir do particular não se constituiu num “abuso”, numa “simulação” ou numa “fraude à lei”, apesar do emprego de negócios atípicos, indiretos usuais no forma ou fiduciários. (TÔRRES, 2003, p. 17)

Sendo inevitável que o contrato informe sobre o fato imponível, com a confiabilidade de um instrumento que carrega consigo uma importância incontestável como fonte clássica de obrigação, faz-se relevante seu exame e sua interpretação, ou, como melhor ensina Heleno Tôrres: é dever da Administração verificar a "*compatibilidade funcional entre substância e forma*". A memória sobrevivente de um fato imponível pode ser abordada através de outros canais que somente a documentação fiscal e o contrato.

Faz-se oportuna aqui a palavra de Mizabel Derzi (2002):

> Nesse caso, em regra, o aperfeiçoamento do contrato ou ato jurídico, embora relevante, não é suficiente para realizar a hipótese de incidência da norma. Para isso, a operação jurídica que configura hipótese do ICMS, do IPI ou do ISS, não basta a formalização contratual para realizar a transferência do domínio ou prestação de serviço. Interessam antes os atos de execução das referidas obrigações, fatos que foram eleitos pelo legislador tributário como marco temporal ou aspecto temporal da hipótese. (ROCHA, 2001, p. 209)

No que tange ao conteúdo de repercussões tributárias, o contrato – ou conjunto de contratos - deverá ser medido e pesado:

1º. Em sua coerência própria, interna, como documento negocial;

2º. Em sua coerência com a realidade apreensível, externa (contexto).

4.1.1 Exame do contrato

É conforme a norma tributária o amplo acesso aos contratos de prestação de serviços, seja através do prestador de serviço, seja através do tomador de serviços, para exame e confrontação, pelo Fisco, com os documentos fiscais emitidos.

Este exame pode redundar em três situações distintas:

a) O Fisco reconhece que o contrato ou conjunto de contratos de prestação de serviço não contêm dissimulação, espelhando fielmente a imagem do fato imponível, e concorda com o tratamento tributário dado ao fato ou fatos pelo contribuinte e/ou responsável;

b) O Fisco reconhece que o contrato ou conjunto de contratos de prestação de serviço não contêm dissimulação, espelhando com fidelidade a "imagem" do fato imponível, porém discorda do tratamento tributário aplicado pelo contribuinte e/ou

responsável;

c) O Fisco identifica simulação da real prestação no contrato ou conjunto de contratos de prestação de serviços, com projeção nos documentos fiscais emitidos, identificando, portanto, outro fato imponível, outra hipótese de incidência e outra obrigação tributária, relativamente ao tratamento tributário dado pelo contribuinte.

Na situação da letra “b”, o contrato foi escrito e recebeu sua forma final conforme a sua autêntica utilidade para o Direito, que se restringe a “acomodar a vontade das partes” segundo acordam entre si. A possibilidade mais natural, a maior probabilidade, é de que o contrato de prestação de serviços foi confeccionado pelo tomador dos serviços, contendo o texto proposto por este (embora se pressuponha a liberdade e a igualdade para negociar, é exigência prática que uma das partes se encarregue de redigir e propor a forma e a redação do contrato). Empresas públicas ou privadas, órgãos públicos, ou entidades de grande porte e complexidade, geralmente confeccionam os contratos para os negócios que realizam por terem maior peso no negócio ou por estarem atreladas a regras e condutas internas mais inflexíveis. A padronização do contrato, nestes casos, é a do tomador dos serviços.

Na situação de “c”, o contrato foi redigido como parte de um planejamento para supressão ou redução do ISSQN, extrapolando a sua autêntica finalidade de ser convenção restrita aos interesses das partes no negócio que entre si realizam para repercutir artificialmente efeitos nocivos junto a um terceiro desvinculado do objeto do contrato, mas detentor de um direito subjetivo indiretamente vinculado àquela prestação, no caso, o Município. Este contrato, via de regra, segue o padrão de contrato do prestador de serviços e tem como ponto fundamental desfigurar a real natureza do fato imponível, porém sem deixar de conter todas as “sub-prestações” que compõem, no seu conjunto, o objeto final real do contrato. Em outras palavras: a real prestação, isto é, o benefício desejado pelo tomador, fica oculto no contrato ou conjunto de contratos, mas as partes que compõem este contrato ou conjunto de contratos ficam explicitadas. Com isso, o prestador propõe ao tomador um contrato em que, apesar da dissimulação, este vê resguardados os seus interesses, pois que as partes que comporão o benefício desejado encontram-se ali discriminadas.

4.1.2 Coerência do contrato com a realidade

Há um contexto para o contrato ou conjunto de contratos, no qual deve haver uma inserção coerente. Pode-se enumerar:

a) As características do estabelecimento prestador: seus equipamentos, seu quadro de funcionários, seus setores de atividades, sua propaganda e publicidade (exibição à sociedade, inclusive sítio de internet) etc. Exemplos: 1º) uma empresa que não reconhece o serviço tributável em seus contratos, através de uma dissimulação, mas possui empregados vinculados aquele tipo de serviço em seus registros próprios de empregados; 2º) uma empresa que exclui um custo terceirizado da base de cálculo do ISSQN, desintegrando o serviço, com documentação elaborada para tal conduta, mas que divulga seu serviço de modo completo, incluindo a atividade excluída, em sítio de internet e em diversos veículos de mídia e divulgação.

b) As características, os interesses ou as necessidades do tomador de serviços. Exemplo: fornecimento de bens mediante locação, segundo contrato firmado, sem que, no entanto, o tomador tenha meios para operar e utilizar tais bens (equipamentos) para obter o benefício desejado.

c) As características específicas do serviço, segundo o costume e a tradição, tanto da sociedade (geral) quanto da cultura de determinada empresa (específica). Exemplo: observa-se na exclusão de custos de terceirização da base cálculo do ISSQN, havendo um repasse direto para o cliente (tomador), sendo, no entanto, a atividade terceirizada útil e necessária ao prestador de serviço e por ele efetivamente contratada (serviços de *motoboy* de empresas farmacêuticas com entrega de medicamento em domicílio, feitos em nome desta empresa; serviços de garçom e outros profissionais autônomos ou terceirizados na atividade de bufê etc).

4.2 Subsídios do Código Civil

O contrato entra na prática tributária como prova, com presunção de licitude, mas não se impõe com valor absoluto, de modo a dispensar a concorrência de outros elementos na tarefa de apreensão do fato imponível. No Direito Civil, sendo os sujeitos capazes, ser “lei entre as partes” é princípio consagrado e basilar na relação negocial, que prevalece na interpretação do contrato, ressalvada a

excepcionalidade dos princípios novos, como a função social do contrato e a boa fé objetiva que apenas relativizam o princípio antigo, sem feri-lo ou desmerecê-lo. Esta relativização confere ao Poder Judiciário a capacidade de maior intervenção no contrato com o propósito de resguardar o seu aspecto interno – não somente a fixação à "forma", que pode iludir – e interesses que ultrapassam os interesses das partes (função social). Ressalvadas estas excepcionalidades (porque, em princípio, a regra é não intervir no contrato), o contrato é lei entre as partes porque a sua finalidade é regular o negócio que os contratantes realizam com liberdade e autonomia. Quando o contrato ultrapassa o campo que lhe é próprio, seu poder regulador enfraquece, porque este poder é interior relativamente ao perímetro estabelecido pelos interesses das partes, onde o contrato é lei vigorosa e quase absoluta. Ao ultrapassar este perímetro, o contrato se relativiza. Quando é trazido para a esfera tributária, externa em relação à função natural e essencial do contrato, o instrumento contratual adquire outra finalidade: não é mais a lei entre as partes, não mais regula, mas é a figuração de um negócio, a sua fotografia, a exteriorização da forma de um negócio.

É o Direito Civil que subsidia, nas tarefas práticas pertinentes ao Direito Tributário, a avaliação, interpretação e análise dos contratos para que se isole o fato imponível, para que este venha à luz e se mostre tal como ocorreu no mundo fenomênico. Um registro de algo acontecido sempre será incompleto, o que não implica que seja insatisfatório, no caso, para os fins de determinação dos elementos necessários ao conhecimento da obrigação tributária.

Dentre os princípios privilegiados no Código Civil, importam especialmente a função social do contrato e a probidade.

Dentre os conceitos e tópicos relevantes para o direito tributário, destacamos os seguintes:

a) os contratos típicos;

b) indivisibilidade da obrigação;

c) a complexidade contratual;

d) a pluralidade de contratos (coligação contratual).

4.2.1 O princípio da função social

Um contrato que tenha conteúdo de prestação de serviços, devidamente formalizado entre pessoas legítimas, constitui-se um documento que não vai ficar à margem da experiência tributária. Do ponto de vista mais antigo, de fundo positivista, inspirador do Código Civil de 1916, o juiz pouco se diferenciava de um autômato fiel ao texto da lei e, no caso do contrato, aos termos da avença, bem menos sensibilizado por princípios como a eqüidade, a boa-fé objetiva e a dignidade da pessoa humana. (NEVES, 2009, p. 3) É mais modernamente, após a Constituição Federal de 1988 e o novo Código Civil Brasileiro, de 2002, com as chamadas cláusulas gerais, que os princípios egocêntricos do contrato se vêm vigiados por interesses de terceiros. Se antigamente tinha-se como princípio absoluto que o que se acordava somente produzia efeitos entre as partes, não alcançando terceiros, modernamente este princípio foi "relativizado". (BIERWAGEN, 2007, p. 56) Mônica Yoshizato Bierwagen pontua com precisão:

> Desse modo, não há como negar que o conceito de relatividade dos efeitos dos contratos foi repaginado em vista do reconhecimento de seus efeitos junto a terceiros no cumprimento da função social; no mais, ou seja, com relação às partes (aspecto interno do contrato), a assertiva do princípio continua intacta e essencial. (BIERWAEN, 2007, p. 57)

Recentemente, funcionários de uma universidade particular mostravam-se apreensivos com a venda da instituição para um grupo estrangeiro, mobilizando-se para exigir que a venda não se efetivasse sem um debate amplo que os incluísse. O pensamento antigo talvez achasse graça e invocasse o jocoso jargão do "*jus esperneantis*", no entanto, não seria assim a recepção do caso segundo o pensamento moderno.

Um contrato para prestação de serviço, cuja natureza da operação está prevista em lei para a incidência do ISSQN, faz do Município, implicitamente, o titular de parcela da remuneração daquele contrato. Um naco do patrimônio que se desloca de uma parte a outra pertence a alguém que não é nenhuma das partes, mas é do Município.

Cite-se a respeito o preciso Geraldo Ataliba:

> Desde que se verifica (aconteça realmente) o fato a que a lei atribui esta virtude jurídica ["nascimento da obrigação tributária"], a quantia em dinheiro (legalmente fixada) é crédito do estado; no mesmo

> instante, fica devedora dela a pessoa privada prevista na lei e relacionada com o referido fato.

Sendo regulador das obrigações acordadas para acontecimento do fato “prestação de serviços”, o contrato o apresenta naturalmente para a determinação de todos os aspectos da hipótese de incidência (subjetivo, material, espacial, temporal e valorativo), inclusive para se alcançar o valor do “crédito do estado”. Geralmente, fato imponível e contrato se confundem, sendo concomitantes, como se este fosse o documento “oficial” daquele para sua apresentação social, sua “cédula de identidade”.

Aparentemente, o princípio da função social do contrato não se constituiria tema relevante para esta monografia. O bom contrato, formalizado dentro dos princípios da boa-fé e da probidade, descreve com exatidão a prestação que foi contratada ao prestador. Se o contribuinte ou responsável deu ao fato gerador um tratamento tributário inadequado, causado por uma interpretação equivocada ou mesmo intencionalmente forçada dos termos do contrato à luz da norma tributária, a questão se remete apenas à interpretação do contrato para fins de incidência tributária e não ao princípio da função social do contrato.

No entanto, a abertura do princípio da relatividade dos efeitos permite uma postura atualizada diante do contrato (que, a rigor, não é nova). Há efeitos diversos na tributação segundo se interprete o contrato de um ou outro modo. A Fazenda Municipal não estará ferindo a liberdade e a autonomia dos contratantes se compreender que lhe é devido um determinado valor de imposto, interpretando as repercussões tributárias do contrato diferentemente do que fizeram as partes. Permanece inatacado o “aspecto interno” do contrato, do qual não é possível subtrair uma função social específica, sendo a prestação pactuada sujeita à incidência do imposto municipal. A novidade seria que a cláusula geral no Código Civil harmoniza um encontro do Direito Privado com o direito tributário, na qualidade de limitadora da autonomia e da liberdade entre as partes quanto à extensibilidade dos efeitos do contrato.

4.2.2 O princípio da probidade

São princípios essenciais do contrato a autonomia da vontade e a liberdade de contratar, sendo excepcional as intervenções exteriores que a boa-fé objetiva e o interesse social autorizam.

No entanto, consta do Código Civil de 2002:

> **Art. 422**. Os contratantes são obrigados a guardar assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios da probidade e da boa-fé.

Não cabe ilustrar, explicar e debater nestas páginas sobre um tema tão complexo quanto o princípio da boa-fé. Mas as palavras a seguir, de Henrique Geaquinto Herkenhoff, podem ser aproveitadas por serem devidamente pontuais e esclarecedoras, plenamente satisfatórias para os desígnios deste trabalho:

> Embora quase se sobreponha à idéia de boa-fé, probidade é aqui sinônimo de *honestidade, honradez, integridade de caráter, dignidade, brio, decoro, correção moral*. Não basta que a parte seja *sincera* em relação a seus propósitos, devendo igualmente submeter-se à lei, à moral e aos bons costumes, não apenas diante das outras partes e interessados, como também em face das autoridades ou agentes públicos que eventualmente lhe tomam as declarações em que se acha inserido e da Sociedade em geral; e não só formal, mas substancialmente. (HERKENHOFF, 2005, p. 124)

Trazidas estas palavras para a seara tributária do ISSQN, a cláusula geral do novo código que trata do princípio da probidade assume um papel interessante.

O contrato que contém dissimulação é documento elaborado com a finalidade de fazer prova perante os órgãos públicos da ocorrência de um fato que foi desfigurado. Ao convocar o princípio da probidade, a Fazenda Municipal estará pugnando, através da lembrança deste princípio, pelo esvaziamento daquela prova forjada pelo prestador de serviços com a omissão ou conivência do tomador. Vê-se que o novo Código Civil reprova os abusos e os exageros que desmerecem os princípios belos e essenciais do contrato, tal como a autonomia e a liberdade de contratar, mais do que aprovar que estes princípios consagrados sirvam a interesses menores.

4.2.3 Os contratos típicos

A classificação dos contratos em típicos ou nominados e atípicos ou inominados é conhecimento que pode se mostrar relevante para fins de estudo da incidência do ISSQN.

Segundo Henrique Geaquinto Herkenhoff:

> São *típicos* ou *nominados* os que já se encontram regulados no Código Civil ou em outras leis esparsas; atípicos ou inominados são os contratos sujeitos às normas gerais do Direito Civil, não sendo alvo de disposições pormenorizadas e específicas, embora agasalhadas pelo Código Civil (art. 425). (HERKENHOFF, 2005, p. 120)

Algumas espécies de prestação de serviço têm características próprias que se tornam atrativas para contribuintes do ISSQN buscarem formular situações de não incidência do imposto, através da utilização de contratos típicos, tais como a locação de bens móveis, a locação de imóvel por temporada (em lugar de serviço de hospedagem) e comodato do tipo modal (com encargo).

Faz-se necessário lembrar aqui o conhecido artigo do Código Civil:

> Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

O tipo contratual, como é notório, não se mostra pelo "título" através do qual se apresenta o contrato, mas se mostra pelo seu conteúdo, que se conforma ao modelo descrito na lei. Ainda assim, um contrato típico que guarda relação de dependência com um ou mais contratos, pode ser desqualificado em razão da união contratual, caso o nexo que os vincule aponte para esta conclusão.

4.2.4 A obrigação indivisível

A obrigação pode ser divisível ou indivisível, segundo classifica o Código Civil. Esta classificação importa especialmente aos negócios jurídicos em que há pluralidade de credores ou de devedores. Uma quantidade determinada de sacas de café, por exemplo, prometidas por vários agricultores, presume-se divisível em partes iguais conforme o número de devedores (artigo 257).

O Código Civil estabelece quando uma obrigação, contrariamente, é considerada indivisível:

> Art. 258. A obrigação é indivisível quando a prestação tem por objeto uma coisa ou um fato não suscetíveis de divisão, por sua natureza, por motivo de ordem econômica, ou dada a razão determinante do negócio jurídico.

Além dos três fatores lembrados no artigo acima, a doutrina ainda aponta que uma decisão judicial pode tornar indivisível uma obrigação naturalmente divisível. Os três fatores que a lei explicita dizem respeito a obrigações:

a) Indivisíveis por sua própria natureza: um animal, um automóvel, prestações de serviço cujo benefício final seja unitário;

b) Que não podem ser divididas por razões econômicas: a divisão é "fisicamente" possível, porém acarreta perda de valor, tal como um terreno cuja divisão implique na redução do valor de m^2;

c) Que não pode ser dividida em razão do próprio contrato: sendo naturalmente possível a divisão, as partes estipulam que a obrigação é indivisível.

O artigo 258 fala de "fato não suscetível de divisão", o que vale dizer que o Código Civil não estipula a indivisibilidade apenas para coisas, mas também para fatos, como uma prestação de serviço.

Quando um fato "prestação de serviços" deve ser considerado indivisível? Quais os critérios suficientes para que se obtenha uma resposta clara a esta distinção entre o que é divisível e o que é indivisível?

O Código Civil foi elaborado para responder questões como esta tendo em consideração as demandas das próprias partes, dada a relevância de se conhecer a possibilidade ou não de se dividir uma obrigação, havendo pluralidade de sujeitos. Não é para atender à necessidade de uma repercussão tributária relativamente ao cumprimento do contrato que se estipulou tal conceito. No entanto, a característica de ser divisível ou indivisível é qualidade da obrigação que a norma conceitua e reconhece, de certa maneira, porque corresponde a uma característica real, quando a sua natureza a faz una e incindível.

Neste sentido, deixando de lado a questão tributária, não há como negar a indivisibilidade de um conjunto de obrigações contratuais nas situações em que o não atendimento de uma prestação frustra a totalidade do negócio ou, ainda, quando a insuficiência de uma das "sub-prestações" pode frustrar ou comprometer o

resultado final, sendo a responsabilidade diretamente imputada ao prestador de serviço. Ainda que se formalizem manifestações de vontade separadas, envolvendo terceiros, o nexo que as une se mostra ao cliente de alguma maneira, porque a tranqüilidade deste na avença decorre da responsabilidade plena assumida pelo tomador quanto ao resultado final.

Veja-se um exemplo concreto, encontrado na atividade de bufê. Um serviço de bufê para evento de maior envergadura configura-se fato imponível composto de partes evidentes (fato "orgânico"), quais sejam: preparo e fornecimento de alimentos; fornecimento de bebidas; fornecimento de material de festa; serviço no dia do evento. O prestador de serviço se responsabiliza por estas tarefas desde o seu início na degustação, quando o cliente experimenta os doces e salgados no estabelecimento prestador, até o serviço prestado no dia do evento. Para a execução de serviço de bufê, que tem data futura para entrega dos produtos escolhidos e estipulação de material e mão-de-obra para o dia do evento, é indispensável o contrato devidamente formalizado.

Não será admirável, como tem-se observado em grandes empreendimentos, que as partes evidentes de um serviço uno sejam objeto de segregação para fins tributários, apenas. Explicitando com o exemplo acima:

1ª) O fornecimento de alimentos e bebidas é documentado com nota fiscal de venda (ICMS), conforme ordena a lei, excepcionalmente;

2ª) O material utilizado no dia do evento é documentado em recibo de locação no qual conste que o locatário é o próprio cliente e o locador o próprio tomador ou empresa de locação de material para festa;

3ª) O custo com pessoal empregado no dia do evento, tais como garçons, *maitre*, copeiros e outros, é repassado diretamente ao cliente que assina um termo autorizando a empresa de bufê a contratar o pessoal necessário, eliminando-se, com este procedimento, parte do preço do serviço da base de cálculo do ISSQN. Um terceiro fornece recibo ao cliente do bufê.

Aqui, há duas considerações a fazer:

1ª) A legislação determina que os alimentos e bebidas sejam, excepcionalmente, tributados a parte, com incidência de ICMS. Curiosamente, na prática quotidiana, é comum que empresas de bufê preparem orçamentos sem

separar produto de mão-de-obra. Há uma prestação única que, para tais empresas, se materializa numericamente na quantidade de espécies de alimentos a serem fornecidos em valores mais caros que o de simples mercadorias, porque agregam individualmente os diversos custos de serviços, de maneira a totalizarem, ao fim, o preço total do serviço. Note-se que a lei ordena que se divida uma prestação que para muitos prestadores, do ponto de vista de orçamento e de formação de preço final, é indivisível. Os prestadores de serviço têm dificuldades de separar a base de cálculo do ICMS da base de cálculo do ISSQN.

2ª) A obrigação de servir alimentos e bebidas no dia do evento é indissociável da atividade de bufê, portanto, os valores correspondentes a esses custos (pessoal e material empregado) incorporam a base de cálculo do ISSQN.

Nota-se que todas as partes da prestação – preparo e fornecimento de alimentos e bebidas e ato de servi-los no dia do evento, através de materiais e pessoal especializado – estão comprometidas com o resultado final. A não realização ou a realização deficiente de uma parte compromete o todo, vale dizer, o benefício final pela qual se responsabiliza integralmente o prestador perante o tomador dos serviços. Evidencia-se, deste modo, a indivisibilidade do fato.

O Código Civil conceitua que um fato, tanto quanto uma "coisa", pode ser indivisível em razão de sua natureza. Sendo indivisível em razão de sua natureza, a prestação contratual que seja passível de incidência de ISSQN será também fato imponível de ISSQN. Em perfeita consonância, ele também é incindível e uno.

4.2.5 Contrato complexo segundo a objetividade

Tradicionalmente, fala-se da complexidade de um contrato segundo a subjetividade, em razão de uma necessidade de se definir o comprometimento de uma pluralidade de pessoas situadas no mesmo pólo de um contrato. Outras situações de complexidade de contratos falam de complexidade segundo a volatilidade, quando há mais de uma manifestação da vontade, e segundo a objetividade, quando há mais de uma prestação acordada. (MARINO, 2009, p. 110)

É relativamente comum que se reconheça em documentação emitida para fins fiscais pelo contribuinte o entendimento de que determinado contrato foi objetivamente complexo, ou seja, houve mais de um objeto acordado. A pertinência

deste tratamento tributário é plenamente possível, no entanto, pode também alojar uma desagregação indevida do fato imponível real.

O adjetivo *complexo*, segundo o dicionário, qualifica um "*conjunto de coisas, fatos ou circunstâncias que entre si têm qualquer ligação*" (Dicionário Eletrônico Michaelis, 2008). Pode-se reconhecer em um contrato de prestação de serviço objetivamente complexo dois fatos geradores de ISSQN integrantes de um mesmo negócio: a ligação entre os "fatos" respeita a complexidade do negócio. Exemplificando: para promover um seminário de largo alcance, certa entidade contrata um hotel de bom porte com duas finalidades específicas: sediar o evento e hospedar os palestrantes ilustres convidados. Será celebrado, no caso, um autêntico contrato complexo quanto a objetividade, o que acarretará a subsunção de dois fatos imponíveis às suas respectivas hipóteses legais. Comparativamente: é como aquele estabelecimento comercial que vende duas mercadorias distintas em um mesmo negócio, com preços reduzidos.

No entanto, quando a "ligação" (nexo) que reúne as prestações de um contrato objetivamente complexo nos conduz à recomposição de uma unidade implícita que se configure fato imponível de ISSQN, então não há que se falar em diversidade quanto a seu objeto (pelo menos, relativamente à incidência tributária). Exemplificando: determinada empresa celebrou contrato para viabilizar, através de programas de informática e uso de equipamentos especiais, junto a uma empresa pública, um sistema de cobrança mediante o uso de cartões utilizados pelos usuários daquele serviço público. Além da obrigação de desenvolver o *software* e fornecer os equipamentos especialmente fabricados por ela mediante locação, a empresa prestadora de serviço obrigou-se, também, à manutenção dos equipamentos cedidos.

Encaixam-se aqui as palavras de De Crescenzo Marino (2009) sobre a unidade do contrato misto (contrato objetivamente complexo que se caracteriza por conter elementos de mais de um tipo contratual), as quais são tomadas por empréstimo para o este caso específico:

> O que garante a unidade do contrato misto é que os elementos dos diversos tipos contratuais se subordinam à *mesma causa* (fala-se em unidade de causa e em "causa mista"), ou, no dizer de Pontes de Miranda, subordinam-se "à especificidade preponderante" e ao "fim comum" do contrato. (MARINO, 2009, p. 112)

O *fim contratual*, ou o "fim comum" a todos os elementos de um contrato complexo, se distribui pelos elementos que o compõem. Em se tratando de fatos que interessem ao estudo do ISSQN, este fim contratual pode ou não ser um fato imponível unitário e indivisível como tal. No caso da entidade promotora do seminário no exemplo anterior, a finalidade visível é de ordem prática, de facilitação e vantagens, uma vez que as duas prestações – cessão de espaço/equipamentos para o seminário e hospedagem dos convidados – realizam-se de modo independente. Há um verdadeiro contrato complexo quanto à objetividade porque a entidade promotora contratou cessão de espaço **e** hospedagem.

Já no caso da empresa responsável pelo sistema de cobrança do exemplo anteriormente descrito, a finalidade comum tem sua síntese em um serviço unitário de cobrança de tarifas públicas. Vale dizer: não é possível seccionar o objeto, do ponto de vista do tomador, em prestações distintas e desligadas entre si. O fato é indivisível: é tudo (cobrança eletrônica = programa de computador + locação de equipamentos específicos + manutenção) ou nada. Concretamente: o tomador **não** adquiriu três coisas distintas (*software*, locação e manutenção), do mesmo modo que o consumidor que comprou um sofá não recebe nota fiscal de venda da qual conste os produtos "madeira, espuma e couro", haja vista que mercadoria é "sofá". As partes que compõem a obrigação não possuem autonomia, antes dependem do todo que lhes dá razão de ser, vale dizer, sua funcionalidade. Podem mesmo emprestar certa qualidade ao produto ou serviço de que são partes (sofá de couro, cobrança eletrônica etc.), mas não têm autonomia.

Ainda considerando os dois exemplos: as prestações que compõem o negócio entre a entidade promotora do evento e o hotel não se comprometem mutuamente, ou seja, se ocorrer a eventualidade de não ser possível hospedar os convidados no hotel, tal impossibilidade, por si, não inviabiliza o evento. E vice-versa (note-se que aqui se fala de uma desvinculação em razão da natureza dos serviços e não necessariamente do negócio, posto que o "fato" pode ser indivisível por previsão contratual, sendo, por natureza, divisível). No caso da cobrança eletrônica, faz-se inviável todo o negócio na hipótese qualquer uma das partes que compõem o todo não poder se efetivar. Aqui, o fato indivisível em razão de sua natureza exige a subsunção do fato imponível a uma única hipótese legal de incidência.

Existe um preceito sobre o contrato misto aplicado pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, o qual é relevante para o tema em debate (grifo nosso):

> "O que caracteriza o contrato misto é a coexistência de obrigações pertinentes a tipos diferentes de contratos, enlaçadas pelo caráter unitário da operação econômica cujo resultado elas asseguram. Ele se distingue da união de contratos, que se caracteriza pela coexistência, num mesmo instrumento, de tais obrigações simultaneamente justapostas, sem a amálgama da unidade econômica aludida.
>
> Na hipótese da união de contratos, pode ser anulado ou resilido um deles, sem prejuízo dos outros; enquanto que, em se tratando de contrato misto, o grau de síntese alcançado torna inseparáveis os elementos ou partes do negócio.
>
> Outrossim, cumpre-nos advertir que as regras principais a serem observadas, em relação ao contrato misto são estas: a) cada contrato se rege pelas normas de seu tipo; b) mas **tais normas deixam de ser incidentes , quando se chocarem com o resultado que elas visam assegurar**". (BRASIL, 1976)

Isso implica que um contrato misto de locação e de prestação de serviços deve conter elementos típicos da locação, como no caso da cobrança eletrônica em que os equipamentos são fisicamente entregues aos usuários, havendo um preço estipulado pela locação. Mas não é locação pura, posto que os equipamentos se prestam à coleta de dados necessários à prestação de serviços. Observe-se as considerações tecidas pelo Ministro Franciulli Netto do egrégio Superior Tribunal de Justiça, relator, especialmente a afirmativa ao final (grifo nosso), a respeito da incidência de ISS, havendo contrato misto de locação e de prestação de serviços:

> A partir de pormenorizada análise das obrigações imputadas ao locador e ao locatário, constantes dos artigos 1.189 e 1.192 do Código Civil de 1916, é possível asseverar que entre elas não se encontra inserida qualquer modalidade de atividade que possa consubstanciar uma efetiva prestação de serviços. Ora, evidencia-se claramente que o contrato de locação, de per se, não encerra qualquer espécie de obrigação de fazer em sua essência. A despeito do brilhante posicionamento do eminente Ministro Ilmar Galvão, segundo o qual "o locador, além de pôr a coisa à disposição do locatário, o que corresponde com rigor à prestação de dar, é obrigado a manter a coisa no estado e a garantir o uso pacífico dela, comportamento próprio da obrigação de fazer", acredito que o entendimento do ilustre Ministro Moreira Alves melhor se coaduna, data venia, com a interpretação do artigo 110 do CTN, bem como à natureza jurídica do contrato de locação. **Dessarte, "se houver contrato misto será devido quanto a esse serviço**". (STJ. Recurso Especial 2004/0090061-1)

Distante da esfera tributária, em questão levada ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais, este mesmo *fim comum* de um contrato misto parece ter sido o fator

determinante para que o magistrado se decidisse pela pertinência do protesto de certa duplicata, que não é admitido para contrato típico de locação:

> Já agora, bem analisando os autos, os termos dos contratos celebrados e a prova pericial, convenço-me do acerto da sentença.
>
> Sim, porque, embora a uma primeira análise, pareça que se entabularam contratos de locação, pura e simplesmente, o que se verificou após a instrução probatória foi que, na realidade, a ré, juntamente com a disponibilização de seu equipamento, prestou serviços de mão-de-obra e manutenção do maquinário em obra de responsabilidade da autora.
>
> Está-se, a toda evidência, diante de CONTRATO MISTO, que encerra locação e prestação de serviços, com clara predominância da prestação de serviços. Tendo como norte esta realidade, analisando os contratos celebrados, que estão acostados às fls. 17/28 da ação cautelar, convenço-me de que a denominação do contrato não guarda relação com seu conteúdo.
>
> Além de ser responsabilidade da locadora a manutenção preventiva e corretiva com peças de reposição, o preço foi estabelecido em razão do número de horas trabalhadas, o que caracteriza claramente a prestação de serviços. Ademais, conforme se depreende das provas documentais, a apelada, além de cobrar pela mão-de-obra, arcou com despesas previdenciárias dos funcionários encarregados de operar os equipamentos.
>
> Fica evidente, pelo conjunto probatório dos autos, que a ré entregou os equipamentos locados acompanhados de funcionários seus, que seriam os operadores e executores dos serviços, de forma que se pode concluir que não ocorreu a simples locação de bens móveis, mas um típico contrato de prestação de serviços.
>
> Ora, se o contrato de locação tem como marca a entrega de bens não fungíveis, por tempo determinado, para que o locatário dela faça uso, mediante retribuição, ficando obrigado a restituí-la no fim do prazo contratual, verifica-se que tais características não se reuniram no caso em testilha.
>
> O que houve foi a utilização do equipamento sob a comando e operação de um funcionário da apelada, para execução de obras de responsabilidade da apelante, o que, sem dúvidas, caracteriza contrato de prestação de serviços.
>
> Está claro que a apelante, sequer, teve o uso e o gozo do maquinário pertencente à apelada, pois essa manteve empregado seu em efetiva operação do bem, continuando consigo, pois, a posse e uso do equipamento.
>
> Outra nota caracterizadora da prestação de serviços é o fato do contrato prever prorrogação mediante acordo entre as partes, evidentemente para atender às necessidades das obras em que os equipamentos seriam empregados.
>
> Diante desta realidade, considerando-se que não há um simples contrato de locação, mas de um contrato de prestação de serviços, entendo autorizada a emissão de duplicata na forma do art. 20 da Lei nº 5.474/68. (MINAS GERAIS, TJ. Processo 1.0024.02.881314-5/001 (1), Relator Des. Alberto Vilas Boas, 2006).

A intangibilidade da prestação dos serviços não inviabiliza comparações com as mercadorias, bens tangíveis, cuja unidade é dado concreto. Mais uma vez aparece aqui a necessidade de "enxergar" esta unidade através do adjetivo "orgânico", que empresta ao fato imponível do ISSQN uma sensação retirada do mundo das unidades materiais complexas. Vale dizer que não é ao negócio propriamente dito que esta assertiva se aplica: a dependência das partes pode ocorrer em razão de um negócio ("fatos imponíveis" distintos, do ponto de vista tributário, relativos a obrigações contratuais vinculadas em razões de práticas negociais). O contrato objetivamente complexo, em sua perfeita definição, se desprovido de dissimulações, *a priori*, poderá descrever mais de um fato jurídico tributário, desde que o *fim contratual* não seja fato indivisível por sua natureza.

4.2.6 Pluralidade de contratos

Quando o contribuinte distribui as partes de uma prestação de serviço em contratos aparentemente autônomos, com a finalidade de desfigurar o fato imponível, é possível reconstituir a unidade destes contratos encontrando-se e isolando o nexo que os reúne. Esta situação de pluralidade de contratos pode advir também de um seccionamento da própria empresa prestadora em duas ou mais pessoas jurídicas, daí a necessidade de se atender ao tomador de serviços com tantos contratos de prestação de serviços quantas sejam estas pessoas jurídicas.

O novo Código Civil brasileiro, do ano de 2002, traz a seguinte regra interpretativa já citada anteriormente, repetindo em substância o artigo semelhante do código de 1916:

> **Art. 112.** Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

Abre-se, com esta regra, o espaço para uma dinâmica nova de interpretação dos contratos, no qual se insere a doutrina da coligação de contratos. Neste momento, faz-se oportuno transcrever Menezes de Cordeiro, autor português citado por De Crescenzo Marino, mas cujo comentário é totalmente aproveitável à situação brasileira:

> Nos Direitos codificados, o contrato é tratado como uma figura isolada. Tanto na lei como na doutrina, cada negócio contratual surge como um espaço insular e bem delimitado; ele apresenta-se como figura

> autónoma e inteiramente desligada, quer em termos de celebração, quer no regime, de quaisquer outros negócios circundantes. O tráfego comercial faculta um cenário efectivo bastante diferente. Muitas vezes os contratos encadeiam-se, uns nos outros, de tal modo que surge toda uma série de inteiracções relevantes para o regime aplicável. O recurso a vários contratos devidamente seriados e articulados é particularmente indicado indicado para enquadrar situações complexas; temos, então, coligações e uniões de contratos. (MARINO, 2009, p. 2)

Unir e coligar contratos através de critérios interpretativos e perceber como os efeitos da coligação modificam as implicações jurídicas dos contratos coligados é tarefa ainda imatura no debate jurídico. No entanto, não há como se furtar a esta tarefa, tendo em mente o mandamento contido no artigo 112, diante de uma realidade tão complexa no mundo dos negócios.

O debate acerca da doutrina da coligação dos contratos é amplo, desdobra-se em múltiplas facetas e ainda não foi pacificado, muito embora os conceitos que traduz venham se mostrando indispensáveis. Parece sensata, inclusive, a postura de Marino (2009, p. 32) para quem a teoria da “operação econômica” (a unidade do negócio corresponde a uma unidade contratual que prevalece sobre a pluralidade dos instrumentos “contratos”) deve se harmonizar com a teoria da coligação de contratos, os quais não deixam de refletir as escolhas dos tipos contratuais eleitos pelas partes (na coligação, cada contrato é instrumento individual que atende a uma finalidade específica, conforme o seu tipo ou padrão, e se coliga a outros mediante um nexo de dependência).

A lista de serviços para a incidência do ISSQN relaciona enunciados simples para descrever os serviços tributados, classificados segundo a afinidade. Se o nexo de união entre dois ou mais contratos for uma prestação de serviços listada – vale dizer, uma hipótese de incidência incindível – impõe-se avaliar se as remunerações de tais contratos devem ser reunidas sob uma mesma incidência, seja qual for a prestação que cada um declare. Isso implica que os contratos unidos formam uma única “imagem”, um fato jurídico indecomponível que tem uma previsão de incidência claramente definida em lei.

Veja-se o exemplo a seguir:

Um tomador toma serviços de um grupo empresarial que se apresenta com uma face social durante a negociação, mas que lhe apresenta três contratos para serem celebrados com três pessoas jurídicas diferentes. O benefício desejado pelo

tomador foi decomposto em três contratos com três empresas diferentes do seguinte modo: 1º) elaboração de projeto; 2º) locação de bens; 3º) montagem, manutenção e desmontagem dos bens locados.

No entanto, pode-se observar que as garantias que necessariamente o tomador deve dar ao prestador acabam por unir, indesejavelmente, os três contratos que se pretenderam independentes. Facilmente se lhe observa o nexo: a empresa de projeto inclui cláusula em que o prestador se compromete a contratar as outras duas empresas para as tarefas de locação e manutenção, inclusive montagem e desmontagem, ao mesmo tempo em que as outras duas empresas fazem exigência semelhante. As cláusulas penais também se comunicam – porque o tomador exige suas garantias contratuais - num amplo comprometimento das empresas com um benefício único. É o caso de se recordar que o benefício desejado pelo tomador perdeu-se naquela repartição artificial de sua unidade real, mas recompõe-se facilmente quando se visualiza que nele está o nexo que une os três contratos.

Quanto foi trazido o termo “orgânico” para esta monografia foi para observar que há nestas espécies de contrato uma dependência vital: a parte (contrato unido a outro ou outros) não existe sem estar acoplada às demais partes, o que vale dizer, à unidade. No exemplo descrito, são as exigências de contratação de empresas do mesmo grupo para todas as tarefas e fornecimento de bens que compõem o todo (benefício desejado) aliadas às cláusulas penais comunicantes que resguardam os interesses do tomador perante o grupo que lhe atende que demonstram que as partes estão vital e organicamente dependentes umas das outras.

Suponha-se que o tratamento tributário dado pelas empresas contratadas no presente caso as tenha conduzido a três situações distintas para cada contrato: 1º) emissão de NFS e recolhimento de ISSQN para elaboração de projeto no município de sua sede; 2º) emissão de recibo de locação para fins fiscais (não incidência); 3º) emissão de NFS de montagem/desmontagem/manutenção com recolhimento no local da prestação de serviços. A reunião dos contratos segundo o nexo existente – benefício único que se subsume a uma hipótese de incidência incindível – provoca que se ignore este tratamento tributário para que seja exigível a emissão de uma única NFS e o recolhimento de um valor único para o ISSQN, respeitada a regra espacial pertinente.

Do ponto de vista teórico, será útil acrescentar aqui o que diz De Crescenzo Marino sobre o *fim (finalidade) contratual*:

> Vale acrescentar uma observação de sorte a permitir compreender melhor o "vínculo funcional" existente entre os contratos coligados. Ocorre que, na transposição dos planos abstratos (contrato enquanto categoria geral e enquanto tipo contratual) ao plano concreto, o interesse econômico social típico cede lugar ao interesse individual concreto. Para sinalizar tal alteração de perspectiva, distingue-se, a nosso ver utilmente, função contratual e *fim contratual*.
>
> Nesse sentido, afirma-se que a função é um "dado prevalentemente sociológico", ao passo que o fim ou escopo possui natureza "técnico-jurídica". A função seria algo de abstrato, enquanto o fim seria algo de concreto ou empírico, mais especificamente o *resultado ou efeito prático almejado*, em conformidade com os *interesses concretos* das partes.
>
> O *fim do contrato* unifica a relação contratual in concreto, tornando-a uma "estrutura unitária e funcional". É essa a precisa observação de Mota Pinto, para quem "o fim contratual provoca uma síntese das várias partes componentes da relação contratual, um 'todo unitário'". (MARINO, 2009, p. 132)

A função (locação, por exemplo) aparece aqui como "meio", em um contrato típico. Ora, se a "síntese", se o "efeito prático almejado" para aquela "estrutura unitária e funcional" é um serviço constante da lista de serviços de incidência para o ISSQN, cumpre recolher o ISSQN segundo o "fim contratual" concretamente desejado e não conforme os contratos-meio, o que vale dizer que a não incidência não se aplicará à alegada locação, atividade-meio de uma prestação de serviço.

O fato imponível visto através de um conjunto de contratos é justamente aquele que se constitui como o fim contratual desejado.

Como afirma Marino (2009, p. 133), são "*os interesses das partes que determinam o nexo existente entre os contratos coligados, constituindo a chave para a sua interpretação e qualificação*". Como se vê, o contrato coligado (leia-se relação de dependência com um ou mais contratos) não existe em isolamento, ao contrário, está organicamente vinculado a outras manifestações de vontade.

Parece mais lógico, porém, que os contratos coligados sejam preteridos por um único contrato em uma situação de normalidade na qual estejam presentes apenas os interesses negociais e ausente o interesse de fintar a regra tributária.

É ainda De Crescenzo Marino quem está com a palavra (aqui se restringe a aplicação da doutrina da coligação contratual, que não se confundir com a mera

pluralidade de instrumentos):

> A distinção entre unidade contratual e pluralidade contratual unida é delicada, havendo mesmo quem renuncie a critério preciso. (...)
>
> Haverá, então, a princípio, contrato único quando o tipo contratual for suficientemente flexível a ponto de abarcar as diversas prestações contratuais em jogo; quando figurem somente duas partes ou, figurando mais de duas, quando o interesse de todas elas for indissociável e disser respeito à operação econômica subjacente como um todo; quando houver compatibilidade temporal entre as prestações, bem como, secundariamente, unidade de contraprestação. (MARINO, 2009, p. 119)

Ora, havendo um único contratante em posição de cliente e mais de um contratante em posição de fornecedor de bens ou serviços, com prazos compatíveis com uma operação econômica que congrega de modo indissociável as prestações encarregadas aos fornecedores, e, sendo a "operação econômica subjacente" um serviço devidamente listado como hipótese de incidência para o ISSQN, impõe-se que recaia sobre o valor global dos contratos a incidência do imposto referido. Não se reconhece aqui autêntica coligação contratual, mas uma unidade contratual.

Segundo os critérios de De Crescenzo Marino, expostos na continuação do texto acima, o nexo de uma coligação contratual dificilmente configurará um fato imponível de ISSQN:

> *A contrario sensu*, nas hipóteses mais nítidas de contratos coligados encontra-se presente ao menos um dentre os três fatores seguintes: a) *incongruência ou insuficiência dos tipos contratuais envolvidos, isoladamente considerados, em relação à operação econômica subjacente;* b) *figurantes que somente participam de um ou de alguns dos contratos coligados;* c) *diversidade temporal, de contraprestação ou instrumental (previsão de cláusulas específicas para cada um dos contratos).* (MARINO, 2009, p. 119)

Note-se que estes critérios não permitem a recomposição de uma prestação de serviço (fato imponível) no nexo que vincula contratos autenticamente coligados.

Ainda assim, a teoria da coligação contratual não deve ser descartada para a compreensão de negócios interligados em que se apresentam pessoas jurídicas diferentes. Podem ser lembradas a este respeito as relações contratuais múltiplas estabelecidas no segmento de cartões de crédito, envolvendo a empresa "mãe" que centraliza a administração do cartão de crédito sediada em município escolhido por ser "paraíso fiscal", as empresas "filhas" terceirizadas que funcionam sem

autonomia, em total dependência, como autênticas filiais estabelecidas em diversas cidades, os estabelecimentos comerciais e os consumidores. Este é um exemplo de coligação de contratos, relativa a um negócio complexo que envolve diversas operações que se sujeitam ao ISSQN e que podem acarretar – como tem acontecido – polêmicas sobre o aspecto subjetivo e espacial da incidência do imposto.

Muitas vezes, a pluralidade de contratos será o resultado automático e compulsório de uma situação anterior, como a terceirização ou o desmembramento formal de um empreendimento (mais de um CNPJ).

Pode-se afirmar, portanto, que a prestação de serviços indevidamente decomposta em mais de um contrato, não se constituirá um caso autêntico de coligação contratual, mas de unidade contratual.

5 Conclusão

A questão jurídica principal que buscou-se demonstrar – tendo como pressuposto que o Direito é um só (YAMASHITA, 2005, p. 67), à feição de um sistema que não pode conter conflitos internos que comprometam seu funcionamento – é que à unidade do fato imponível da norma tributária corresponde a unidade do fato indivisível do nosso Código Civil, sendo este fato uma prestação de serviços contratualmente assumida por um contribuinte de ISSQN.

Sob este aspecto, destaca-se o Direito Civil no papel de "legislação matriz", é o "direito comum" que "*enfecha (sic) a dogmática geral que informa a todos os ramos do direito, privado, social e público*", segundo Limongi França (YAMASHITA, 2005, p. 74). O Direito Tributário, regulador da obrigação tributária (nada mais que a transposição para o direito público administrativo da obrigação do Direito Civil, já detalhada e mapeada em seus elementos desde a Antigüidade), não se liberta deste "direito comum". Segundo Yamashita:

> Os diversos ramos do Direito, como partes do universo jurídico, aparecem como parcelas de um todo, do qual jamais se podem libertar. (YAMASHITA, 2002, p. 72)

O ISSQN é um imposto que tem por fato gerador (segundo a previsão de incidência) uma situação de fato – e não uma situação jurídica –, segundo consenso na doutrina. O próprio CTN oferece esta classificação ao tratar do aspecto temporal do fato gerador:

> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
>
> I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
>
> II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Fica fácil compreender que o documento essencial na relação obrigacional tributária não é o contrato, mas a nota fiscal de serviço (ou documento fiscal de mesma função), previsto nas legislações ordinárias para servir ao registro do fato imponível e à subsunção à hipótese de incidência. Ultrapassado este documento, caso seja preciso cotejá-lo com um ou outro dado ou documento, para certificação de sua veracidade, apresentam-se vários outros elementos que: a) compõem

“fotografias” diferentes, mais ou menos completas, do fato; b) informam o contexto em que este se realizou do ponto de vista do prestador, do tomador e do exercício daquela atividade. O contrato, subtraído do direito civil e trazido para o exame do direito tributário, reduz sua função original privada à função de ser uma das “fotografias” do fato, a qual normalmente deve se harmonizar com o contexto.

Evidente e inegável, que o contrato, embora não seja documento essencial na relação obrigacional tributária, vem até a seara do tributo com a sua presunção de legitimidade. Equivale a dizer que a sua desconsideração requer prova contrária convincente e suficiente.

Adentra-se, então, no ambiente do direito civil, onde se dão a conhecer as cláusulas gerais inauguradas em nossa legislação no novo Código Civil de 2002 (função social do contrato e princípio da probidade) e com normas e conceitos relevantes sobre a obrigação e os contratos (indivisibilidade do fato/obrigação contratual, nexo entre contratos, complexidade objetiva do contrato, tipificação contratual, contrato misto etc.).

Fica a convicção de que o contrato dissimulado para afastar a correta e devida hipótese de incidência existente na lista de serviços, através das práticas que descrevemos rapidamente nesta monografia e que consistem da decomposição de um fato unitário e “orgânico”, não sobrevive a uma oposição metódica e criteriosa que reúna os argumentos que convencem e as provas que demonstram, empregando-se os preceitos consagrados do próprio direito civil (inspirador da legislação “matriz”).

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** São Paulo: Malheiros, 2006.

BIERWAGEN, Mônica Yoshizato. **Princípios e regras de interpretação dos contratos no novo Código Civil.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. 3 ed.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Revista Trimestral de Jurisprudência nº 77**, pág. 884, 1976.

BRASIL. **Código Civil (2002)**. Brasília : Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2002. 342 p. Disponível em <http://www.senado.gov.br/web/senador/fatimacleide/Educacao/c%F3digocivil.pdf>

BRASIL. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal.** São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 6 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERNADES, Mauro Antônio Oliveira e SILVA, Mauro José. **Direito Tributário.** São Paulo: Barros, Fisher & Associados, 2005. (Para aprender direito, 7)

FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo. **Resumo das obrigações e contratos: (civis e contratuais).** 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. (Coleção Resumos, 2)

GOULART, Maurício Carlos de Paula. **O Imposto sobre serviços e a locação de bens móveis.** 59 f. 2007. Monografia (conclusão de curso de especialização em Direito Tributário) – Universidade Gama Filho, Centro de Atualização em Direito CAD, Belo Horizonte.

HERKENHOFF, Henrique Geaquinto. **Direito Civil em sua expressão mais simples.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005. 412 p.

MARINO, Francisco Paulo De Crescenzo Marino. **Contratos coligados no Direito Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2009.

MEDEIROS, André Antonio Araújo de. **Crítica ao argumento fazendário do "contrato misto" (locação de bens + fornecimento de mão-de-obra) na tributação do ISS.** Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 388, 30 jul. 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5509>. Acesso em: 22 jan. 2009.

NEVES, José Roberto de Castro. **Direito das obrigações.** Rio de Janeiro: GZ Ed., 2009. 482 p.

SANCHES, José Alexandre Ferreira. **Os contratos atípicos e sua disciplina no Código Civil.** *Jus Navegandi*, Teresina, ano 8, n. 456, 6 out. 2004. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/ doutrina/ texto.asp?id = 5779>. Acesso em: 13 abr. 2009.

SOUZA, Marcus Vinícius Saavedra Guimarães de. **Elisão e evasão fiscal.** Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 3, no 127. Disponível em: <http: //www.boletimjuridico.com.br/ doutrina/ texto.asp?id = 636> Acesso em: 25 abr. 2009.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária.** São Paulo: Revista do Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Torres e ELBE, Mary (coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento tributário e a Lei Complementar 104.** São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei.** São Paulo: Lex Editora, 2005.

Jurisprudência/sítios de internet

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. www.stf.jus..br

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. www.stj.jus.br

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS. www.tjmg.jus.br