

DEBORAH REGINA SALARI PERESTRELLO MONTEIRO

**“A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE
QUALQUER NATUREZA NA INCIDÊNCIA SOBRE O
SERVIÇO DE CONCRETAGEM”**

São Paulo

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

2010

DEBORAH REGINA SALARI PERESTRELLO MONTEIRO

**“A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE
QUALQUER NATUREZA NA INCIDÊNCIA SOBRE O
SERVIÇO DE CONCRETAGEM”**

Monografia apresentada à Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão (COGEAE) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

São Paulo

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

2010

DEDICATÓRIA

Ao meu marido, pelo amor,
companheirismo e pelo constante estímulo
aos meus estudos.

À Holcim Brasil S/A e meus colegas
de trabalho que me ajudaram muito neste
estudo.

AGRADECIMENTOS

Os meus mais sinceros agradecimentos ao Professor Paulo de Barros Carvalho, pela coordenação do Curso de forma brilhante e pelos ensinamentos valiosos passados.

À Professora Íris Vânia Santos Rosa cuja orientação viabilizou este trabalho.

Aos professores, colaboradores e colegas do Curso de Especialização em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica e Coordenadoria de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão, em especial para a Professora Fabiana Del Padre Tomé e ao Professor Charles William McNaughton, os quais sempre colaboraram de alguma forma para meu crescimento profissional e pessoal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	
1.1 Introdução histórica e evolução legislativa.....	10
1.2 Da competência legislativa.....	12
2. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA	
2.1 Estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária do ISSQN.....	14
2.2 Hipótese.....	15
2.2.1 Critério Material.....	17
2.2.2 Critério Espacial.....	18
2.2.3 Critério Temporal.....	19
2.3 Consequente.....	20
2.3.1 Critério Pessoal.....	21
2.3.2 Critério Quantitativo.....	21
3. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE CONCRETAGEM	
3.1 Considerações gerais.....	23

3.2 Especificidades do serviço de concretagem.....	25
--	----

4. DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA SOBRE O SERVIÇO DE CONCRETAGEM E A BASE DE CÁLCULO

4.1 A incidência tributária (Súmula 167 STJ).....	27
---	----

4.2 Da divergência quanto à base de cálculo do ISSQN na prestação de serviço de concretagem.....	29
---	----

4.3 Precedentes Jurisprudenciais.....	37
---------------------------------------	----

CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
----------------------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA.....	45
--------------------------	-----------

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto a discussão acerca da base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza incidente sobre a prestação de serviço de concretagem, principalmente no que tange a possibilidade de dedução dos materiais empregados no serviço de concretagem, da base de cálculo deste tributo.

Recorremos ao histórico legislativo e ao estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária como forma de alcançar a adequada interpretação das normas que regem este imposto.

O tema traz algumas divergências doutrinárias e jurisprudenciais, sendo assim, transcrevemos opiniões de iminentes doutrinadores, além de julgados dos Tribunais Superiores e Tribunais Estaduais, acerca da possibilidade e impossibilidade de exclusão dos materiais da base de cálculo do ISS.

Aprofundamos também neste trabalho a análise das especificidades existentes na prestação de serviço de concretagem em relação aos demais serviços ligados à área da construção civil.

Portanto, visamos demonstrar que os materiais que compõem o concreto não estão no rol de incidência do ISS e não podem integrar o preço do serviço para cálculo do imposto municipal.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem por tem por objeto a verificação da correta apuração da base de cálculo do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza em sua incidência sobre a prestação de serviço de concretagem.

São quatro capítulos, a saber:

- 1- O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
- 2- A Regra Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza;
- 3- A Prestação de Serviços de Concretagem;
- 4- A incidência do Imposto sobre o Serviço de Qualquer Natureza sobre Serviço de Concretagem.

O primeiro capítulo aborda a história da criação do Impostos sobre Serviço, a evolução da legislação que trata deste tributo, tanto no âmbito constitucional quanto infra constitucional. Aborda-se, também, o instituto da competência constitucional tributária atribuída a União e Municípios e suas limitações.

No segundo capítulo o estudo do tributo volta-se para a análise dos elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária e sua utilidade para a compreensão e interpretação das normas que regem o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.

O terceiro capítulo trata da prestação de serviço de concretagem, tema que que não é debatido de forma ampla (possivelmente, apenas por prestadores de serviço que atuam neste segmento de negócio) e que possui algumas particularidades. A compreensão desta atividade é de suma importância para o estudo do tema proposto neste estudo.

O quarto e último capítulo trata de unificar, convergindo a matéria proposta como tema do trabalho de conclusão do curso, ou seja, discorre acerca da incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre o Serviço de Concretagem e a divergência existente quanto a apuração da base de cálculo diante da ocorrência do fato descrito na hipótese desse tributo.

O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza é um tributo cuja a competência para instituí-lo foi atribuída pela Constituição Federal aos Municípios e incide sobre a prestação de serviço de qualquer natureza, com exceção aos serviços de transporte intermunicipal, transporte interestadual e aos serviços de comunicação.

Contudo, cabe aos Municípios ao instituir este tributo, respeitar os limites descritos na legislação complementar nacional.

Tendo em vista a grande variedade de serviços sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviço, bem como, a grande quantidade de Municípios do território nacional, não raro as Leis Municipais entram em rota de colisão com a Lei Complementar Nacional e com a Constituição Federal.

Sendo a prestação de serviço de concretagem um tipo de serviço comum a maior parte dos Municípios e de desenvolvimento complexo, divergências quanto à aplicação da lei, incidência e cálculo do Imposto sobre o Serviço incidente nesta atividade são comuns, sendo tratada mais especificamente neste trabalho, a divergência quanto a base de cálculo.

1. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

1.1 Introdução Histórica / Evolução Legislativa

Embora a Constituição Federal de 1.946 já trouxesse as figuras do Imposto sobre Transações (de Competência Estadual), o Imposto de Indústrias e Profissões e o Imposto sobre Diversões Públicas, somente após a Reforma Tributária originada com a edição da Emenda Constitucional n 18 de 1 de dezembro de 1.965, que trouxe novo sistema tributário, podemos dizer que a figura do Imposto sobre Serviços foi criada.

A Emenda Constitucional n 18 retirou do ordenamento jurídico brasileiro os impostos previstos na Constituição de 1946 citados acima e trouxe o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, este último descrito no artigo 15 da referida Emenda¹.

Vale ressaltar que mesmo com a Emenda Constitucional n 18 atribuindo aos Municípios a faculdade da instituição do Imposto sobre Serviço, estes ainda aguardavam a edição de uma Lei Complementar que elencasse as regras gerais para a instituição.

¹ "Art. 15. Compete aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da união e dos Estados.

Parágrafo Único. Lei Complementar estabeleceria critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas do art. 12."

Com a edição do Código Tributário Nacional através da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1.966, mas especificamente seus artigos 71 a 73, os Municípios obtiveram a licença que faltava para a criação do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.

No entanto, este texto original se manteve vigente por pouco tempo, sofrendo pequenas modificações em 1.966 e 1.967 (Decreto-lei n 28/66 e Atos Complementares 27/66, 34/67, 35/67, 46/67) e posteriormente sendo totalmente revogado em 31 de dezembro de 1.968 com o advento do Decreto-Lei 406/68.

Ressalta-se que a Constituição Federal promulgada em 1.967 não alterou o já disposto quanto ao Imposto sobre Serviços

O Decreto-lei 406/68 foi de grande relevância para o desenvolvimento legislativo do ISS, uma vez que trouxe uma lista que determinava taxativamente quais os serviços passíveis da cobrança do imposto municipal, além de trazer com clareza a delimitação do critério material (disciplinando fato gerador e casos específicos), o critério espacial (local da incidência), e critério quantitativo (base de cálculo).

Nos anos seguintes, foram editados textos alterando o Decreto-lei 406/68, quais sejam: Decreto-lei 834/69, Decreto-lei 932/69, Lei Complementar 22/74, Lei 7192/84, Lei Complementar 56/87, Lei Complementar 100/99 e finalmente a Lei Complementar 116/03

Além destas alterações, outras mudanças constitucionais importantes ocorreram, a primeira foi a edição da Emenda Constitucional 1/69, que determinou a especificação em lei complementar de alíquotas máximas do ISS.

E mais, em 1.988 foi promulgada a Constituição Federal de 1988 que recepcionou o Decreto-lei 406/68 e suas alterações.

Por fim, nota-se a criação da Emenda Constitucional n 37/2002 que estipulou o percentual de alíquota mínima do Imposto sobre Serviço, qual seja, 2%.

Sendo assim, temos hoje como principais referências para o estudo do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, a Constituição Federal vigente, o Decreto-lei 406/68 com suas alterações e a Lei Complementar 116/2003.

1.2 Da competência legislativa

A Constituição Federal de 1988, ao prever, em seu art. 156, III (numeração dada pela E.C. nº 03/93), que a Lei Complementar é o meio competente para definir os serviços que constituem o fato gerador do ISS, reservou à União Federal a competência para legislar sobre a materialidade do tributo, vedando ao Município extrapolar os limites impostos em Lei Complementar Nacional.

Neste passo, vejamos os ensinamentos da Prof^a. Susy Gomes Hoffmann²:

Enfim, em termos constitucionais, há a atribuição da competência tributária para os Municípios instituírem o ISS, impondo o texto constitucional limitações ao poder de tributar dos municípios por disciplinas indicadas no texto constitucional e carentes de pormenorização a qual será feita por meio de lei complementar, bem como atribuindo ao legislador federal tratar dos casos de conflito de competências, em matéria de legislação tributária, por meio da lei complementar.

Assim, o legislador municipal tem a faculdade de instituir o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, contudo, ao fazê-lo, deve respeitar os limites impostos pela Lei Complementar Federal, atualmente a Lei Complementar 116/03, sob pena de ferir o princípio constitucional da competência legislativo-tributária.

Verifique-se as lições do brilhante Prof. Paulo de Barros Carvalho³:

[...]o exame de qualquer texto de lei complementar em matéria tributária há de ser efetuado de acordo com as regras constitucionais de competência. É o que ocorre com o Decreto-lei 406/68 (com redação dada pela Lei Complementar n. 56/87) e com a Lei Complementar 116/03, do mesmo modo, com as legislações municipais, cujos termos só podem ser compreendidos e considerada a totalidade sistêmica do ordenamento, respeitando-se os limites impostos pela Constituição à disciplina do ISS.

Desta feita, chega-se a conclusão de que a autonomia federativa do município e sua competência para instituir o ISS deve ser respeitada na mesma medida em que o legislador municipal ao exercer esta competência deve respeitar os limites constitucionais e legais previstos em nosso sistema tributário.

² HOFFMANN, Susy Gomes. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Livro II, Capítulo IX – “O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza”. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 501.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 683.

2. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTOS SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA

2.1 Estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária do ISSQN e seus critérios

Para o alcance adequado do objetivo deste trabalho, imprescindível se faz o estudo da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Isto porque, através do estudo do fenômeno da incidência das normas, que se dá pela construção da Regra Matriz de Incidência Tributária, extraímos os aspectos relevantes do texto normativo, com o fim de se construir de maneira clara e objetiva a estrutura da norma jurídica e chegar a uma eficiente interpretação.

Segundo o ilustre Prof. Paulo de Barros Carvalho⁴:

A esquematização formal da regra-matriz de incidência tributária tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária. Seu emprego, sobre ser fácil, é extremamente operativo e prático, permitindo, quase que de forma imediata, penetrarmos na secreta intimidade da essência normativa, devassando-a e analisando-a de maneira minuciosa. [...].

Deste modo, separamos os critérios da Regra Matriz em dois conjuntos, os aspectos da hipótese e os aspectos do conseqüente da norma. Isolando os critérios destes dois

conjuntos, chegamos ao chamado “mínimo irreduzível do deontico”, ou seja, os elementos mínimos necessários para a verificação da incidência tributária e o nascimento de uma determinação jurídica, um dever ser (um modal deontico – permitido, proibido, obrigatório).

Na hipótese encontra-se a descrição do fato que realizado em determinada condição de tempo e espaço, dará ensejo a uma obrigação jurídica tributária, e, por isto, muitas vezes chama-se a hipótese de descritor.

Já no conseqüente, encontra-se a prescrição da relação jurídica tributária e sua conseqüente obrigação, através da demonstração dos sujeitos da relação jurídica e da quantificação da obrigação, e, sendo assim, também chama-se o conseqüente de prescritor.

No caso específico que estamos analisando, qual seja, o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, passa-se a extrair dos textos legislativos, os aspectos previstos na Regra Matriz de Incidência Tributária para verificarmos a incidência deste tributo sobre a atividade de prestação de Serviço de Concretagem.

2.2 Hipótese

Como já dito, na hipótese encontramos os critérios para a verificação da ocorrência de fato jurídico que acarretará a incidência de uma obrigação.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p.379.

Segundo 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 seu desenho).⁵”

Os critérios da Regra Matriz que compõem a hipótese são: critério material, espacial e temporal.

O aspecto material trará a descrição de um conduta (geralmente explicitada por um verbo e um complemento – no caso do ISS “prestar” e “serviço de qualquer natureza”), que deverá ocorrer em um determinado local explicitado no critério espacial (no caso do ISS, no território de um determinado Município), e em um determinado momento (entrega do serviço) que será presente no aspecto temporal.

Descrevendo a hipótese de incidência do ISS, o Prof. Paulo de Barros Carvalho⁶ ensina:

Hipótese: prestação a terceiros de utilidades, materiais ou imateriais, de conteúdo econômico e com caráter reiterado, sob regime de direito privado, realizada dentro dos limites territoriais do Município, dando-se por acontecido o evento no momento da entrega do serviço, pronto e acabado à pessoa interessada.

Abaixo veremos com maiores detalhes cada um destes critérios.

⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Ed., 8ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006. p.58.

⁶ CARVALHO, op. cit., p. 383.

2.2.1 Critério Material

O critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza é composto pelo verbo “prestar” e o complemento “serviços de qualquer natureza (exceto serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação que estão abrangidos pelo ICMS)”.

Segundo Gustavo da Silva Amaral⁷:

Podemos afirmar que o ISS recai sobre uma situação (prestação de serviços) decorrente de uma relação jurídica. Neste sentido, o critério material da regra matriz de incidência não se confunde com a relação jurídica que lhe *dá existência*. O serviço, enquanto objeto suscetível de tributação do ISS, é fruto de uma relação jurídica (contratação) pré-estabelecida, sem a qual o mesmo não existiria, mas também, com a qual, meramente, não se pode cogitar de tributação a esse título.

Ressalta-se que os serviços de qualquer natureza previsto no texto legal engloba apenas aqueles listados na lei complementar de âmbito nacional, uma vez que o rol de serviços sujeitos a incidência do ISS é taxativo.

⁷ AMARAL, Gustavo da Silva. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Livro II, Capítulo VIII – “ISS – Materialidade sua Incidência”. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 486.

2.2.2 Critério Espacial

Sendo um tributo de competência municipal, o critério espacial da Regra matriz de incidência do ISSQN, observará os limites territoriais do município instituidor do tributo.

Isto porque, fundado da Lei Complementar Nacional que rege o ISSQN, cada município poderá instituir este imposto, mas no entanto só terá competência para legislar sobre fatos ocorridos no âmbito do seu território.

O critério espacial do ISS é de difícil caracterização, pois sendo o local onde ocorre a prestação de serviço, pode ocorrer em diversos locais: pode ocorrer no domicílio do prestador, do tomador, ou ainda em outro local.

Hugo de Brito Machado⁸, explica esta dificuldade:

A situação é mais complexa, porém, quando se trata do Imposto Sobre Serviço (ISS), dado o caráter imaterial, ou incorpóreo, dos serviços cuja prestação constitui o seu fato gerador. Realmente, a prestação de um serviço consiste não somente na execução de um trabalho, ou de obra material, mas também no desempenho de uma atividade ou de trabalho intelectual, algo indiscutivelmente imaterial e que, por isso, não está necessariamente vinculado a limites territoriais.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional – vol. I*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007. p.662.

Para ajudar a solucionar conflitos de competência gerados pelo critério espacial, a Lei Complementar determina o local de incidência do tributo, definindo onde ocorre efetivamente cada serviço constante da sua lista anexa.

Assim, uma vez verificado o local da incidência do imposto ficará claro a qual Município ele será devido.

2.2.3 Critério Temporal

O critério temporal de uma norma tributária pode se apresentar de diversas maneiras, no caso do ISS ela ocorre no momento da entrega do serviço prestado.

Segundo o Prof. Geraldo Ataliba⁹:

Na verdade, aí está dito, com toda a simplicidade, o que interessa considerar, não importando ao intérprete se o fato qualificado pela lei se consuma num átimo ou se depende de penoso e lento processo pré-jurídico para se consumir. Só então é ele fato jurídico, fato imponível.

Sendo assim, uma vez prestado o serviço e com a transcrição deste fato em linguagem competente, nasce a obrigação de pagar o tributo.

2.3 Consequente

No consequente da regra matriz de incidência tributária, vislumbramos os sujeitos da relação jurídica instaurada após a verificação dos fatos descritos na hipótese desta regra (critério pessoal), bem como, encontramos os critérios para a quantificação da obrigação jurídica tributária gerada (critério quantitativo), qual seja, a obrigação de pagar o tributo.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, *“Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, u’a pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”*¹⁰

O critério pessoal divide-se em sujeito ativo e passivo, sendo o primeiro o credor e o segundo o devedor da relação jurídica tributária.

Também o critério quantitativo divide-se em dois elementos, quais sejam a base de cálculo e alíquota. A base de cálculo determina um valor sobre o qual será aplicado um multiplicador (a alíquota), cujo resultado será a mensuração da obrigação jurídica tributária.

Passa-se a expor melhor esta definição e aplicá-la ao nosso objeto de estudo, o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.

⁹ ATALIBA, Geraldo. ob. cit. Nota 5. p.103.

¹⁰ CARVALHO, op. cit. nota 4, p. 315-316.

2.3.1 Critério Pessoal

O critério pessoal do ISSQN temos como sujeito ativo o município onde o serviço foi prestado e no sujeito passivo, temos o contribuinte do imposto, qual seja, o prestador de serviço.

Muito embora o contribuinte do imposto sobre serviços seja o prestador de serviço, a Lei Complementar Nacional facultou aos municípios instituidores do tributo a atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto ao tomador de serviço.

No entanto, ainda que seja atribuída a responsabilidade de retenção e recolhimento ao tomador do serviço, o contribuinte continua sendo o prestador de serviço, por isso, entendo que este permanece sendo o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

2.3.2 Critério Quantitativo

O critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária quantifica a obrigação tributária decorrente da relação jurídica que nasce ao se verificar a ocorrência do fato descrito no antecedente da norma tributária e após a conversão deste fato em linguagem competente.

Segundo Hugo de Brito Machado¹¹ ao tratar da dimensão do tributo, leciona:

Realmente, essa determinação faz-se com base em dois elementos, a saber, a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é o critério de dimensionamento do aspecto nuclear do fato gerador da obrigação tributária, presente na generalidade dos impostos. Ela é, assim, inseparável do fato gerador dos tributos cujo valor tenha de ser determinado mediante a aplicação de uma alíquota.

No caso do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, temos em regra, como base de cálculo, o valor que o tomador deverá pagar ao prestador do serviço pelo trabalho efetivamente realizado.

No entanto, no caso da prestação de serviço que envolva o fornecimento de mercadorias, o valor destas deve ser excluído da base de cálculo, pois não compõem o real valor do serviço.

A alíquota do ISSQN é representada por uma porcentagem que cada Município está livre para definir desde que respeitados os limites da Lei Complementar, quais sejam de 2% a 5% atualmente.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional – vol.2. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.p. 323.

3. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE CONCRETAGEM

3.1 Considerações Gerais

A prestação de serviço de concretagem consiste na dosagem, mistura e entrega de materiais que formam o concreto, de acordo com normas técnicas estabelecidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT)¹² e o processo todo deve ser acompanhado por profissionais registrados no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (CREA).

Os materiais que compõem o concreto são: areia, pedra britada, cimento, água, e, dependendo do caso, aditivos.

A dosagem dos materiais que serão utilizados é feita nas concreteiras com base nas necessidades de cada cliente, pois para cada tipo de local no qual o concreto será aplicado, existe uma composição de específica da massa de concreto, ou seja, dependendo da resistência/durabilidade exigida pela obra, será elaborada uma “receita” com os ingredientes componentes do concreto.

Tendo em vista que hoje temos a aplicação de concreto para os mais diversos fins, como por exemplo: diversos tipos de edificações, guias, sarjetas, calçadas, pavimentação de vias urbanas e rodovias, barragens, pontes, viadutos, túneis, plataformas marítimas, obras de saneamento e serviços públicos entre outras, é indispensável o desenvolvimento de diversos

tipos de composição de concreto, bem como, a especialização e qualificação técnica dos profissionais que atuam nesta atividade.

A mistura dos materiais componentes do concreto é feita, em regra, durante o trajeto da Central de Concreto (concreteira) até a obra onde o concreto será aplicado, dentro de caminhões betoneiras, que mantêm os ingredientes em constante movimento para uma melhor integração dos ingredientes, bem como, para que o concreto não se solidifique antes de ser aplicado.

Ao chegar ao local da obra o concreto já está pronto para ser utilizados e é feita a sua retirada do caminhão betoneira até o local indicado pelo cliente.

Em alguns casos, faz necessária a contratação de um outro serviço para a aplicação do concreto, é o chamado serviço de bombeamento de concreto, no qual o concreto é lançado em locais de difícil alcance.

Depois da aplicação de concreto é retirado uma amostra do local (corpo de prova) para a comprovação de que o concreto atingiu a resistência projetada.

Outros testes também são realizados nos laboratórios das Centrais de Concreto, tanto nos materiais como nos processos que interferem no serviço de concretagem, a fim de garantir que a qualidade do serviço.

¹² Vide normas ABNT: NBR – 5738, NBR – 5739, NBR – 7211, NBR – 7215, NBR – 9479 e NBR – NM- 67.

Portanto, observa-se que o serviço de concretagem, está muito além da simples mistura e entrega de materiais, uma vez que depende de requisitos extremamente técnicos e especializados para seu desenvolvimento.

3.2 Especificidades do serviço de concretagem

Diferentemente de outros serviços de construção civil, o serviço de concretagem se diferencia pela individualidade do resultado fornecido, ou seja, o concreto preparado para um cliente não pode ser utilizado por outro, sob pena de comprometimento de qualidade e segurança do serviço.

Além disso, diante do grande número de pedidos feitos diretamente a um concreteira, é impossível que para cada prestação de serviço, esta compre uma quantidade específica de cada material que será utilizado.

Tendo que para atender cada pedido, a concreteira tem, em média, 2 dias, não seria possível que ela esperasse chegar o pedido de cada material que utilizará para uma determinada obra para então executá-lo.

Sendo assim, as concreteiras produzem ou adquirem de terceiros pedra britada, areia, cimento, água e aditivos em grandes quantidades os vão empregando conforme recebem seus pedidos.

Contudo, pode-se facilmente chegar ao valor dos materiais que foram utilizados em uma determinada concretagem, pois a quantidade de cada produto que foi empregado é muito bem controlado para manter a qualidade e atingir o objetivo projetado para o concreto.

4. DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA NO SERVIÇO DE CONTAGEM

4.1 A incidência tributária (Súmula 167 do STJ)

Após a análise da Regra Matriz de Incidência Tributária, extraímos da legislação referente ao ISS, os elementos necessários a verificação da ocorrência da incidência tributária, através da subsunção do fato a norma.

Segundo o Prof. Paulo de Barros Carvalho¹³:

Firmados nessas meditações podemos notar, com hialina clareza, que a incidência não se dá “automática e infalivelmente” com o acontecimento do fato jur[ídico] tributário, como afirmou de modo enfático Alfredo Augusto Becker. Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica. A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: *é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica*.

Como já discutido neste trabalho, o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza é um tributo de competência municipal e incide sobre a prestação de serviços por empresa ou profissional autônomo com exceção aos serviços de transporte interestadual e de telecomunicações que são tributados pelo ICMS.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. 5ª.ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 12.

Até da elaboração da Lei Complementar 116/03, muito se discutiu acerca da incidência do ISS sobre o serviço de concretagem, isto porque, muitos entendiam que a concretagem não seria um serviço e sim a venda de uma mercadoria.

Esta dúvida persistia, uma vez que na lista de serviços presente no Decreto-lei 406/68 não constava explicitamente o serviço de concretagem, embora implicitamente poderia ser enquadrado no item 32¹⁴ da referida lista.

Deste modo, tanto os Estados quanto os Municípios passaram a cobrar das concreteiras o ICMS e o ISS respectivamente.

A divergência entre Estados e Municípios só foi resolvida quando diversos contribuintes recorreram ao judiciário para que este desse uma posição clara sobre o assunto e, em 19 de setembro de 1996, foi editada pelo Superior Tribunal de Justiça a Súmula n 167¹⁵ cujo texto diz: *“O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidência do ISS.”*

A confirmação da incidência do ISSQN sobre os serviços de concretagem somente foi trazida para um texto de lei, com a criação da Lei Complementar 116/03, cuja lista

¹⁴ “**32-** Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).”

¹⁵ DJ 19/09/1996 p. 34452. RSTJ vol. 91 p. 17. RT vol. 732 p. 166

anexa apresenta taxativamente quais os serviços estão sujeitos a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza e, entre os serviços descritos no item 7.02¹⁶ da referida lista, encontramos o serviço de concretagem.

Com isso, a questão da incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre o serviço de concretagem restou superada, no entanto, novas dúvidas surgiram e permanecem ainda sem pacificação, entre elas temos a divergência quanto à base de cálculo pertinente a este tipo de incidência.

4.2 Da divergência quanto à base de cálculo do ISSQN na prestação de serviço de concretagem

A incidência do ISS, estabelecida pelo artigo 156, III, da Constituição Federal de 1.988, foi normatizada pelo Decreto-lei nº 406/68 e suas alterações posteriores, cuja lista de serviços determinava taxativamente quais os serviços passíveis da cobrança do imposto municipal.

¹⁶ “7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, **concretagem** e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviço fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).”(g.n.)

Esclareça-se que o artigo 9º do Decreto-lei nº 406/68 dispõe que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Por outro lado, o artigo 8º, § 1º, do mesmo diploma legal, assim preceitua:

“Art. 8º- O imposto de competência dos Municípios, sobre os serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constante da lista anexa.

§ 1º- Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias”. (g. n.)

Da análise do texto legal, conclui-se, sem maior esforço interpretativo, que a base de cálculo do ISS é o serviço, como se comprova pelo Decreto-Lei 406/68, em seu artigo 9º, § 2º, “a”, que consigna expressamente:

“Art 9º-

§ 1º- Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

- a-** ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.
- b-** ao valor das subempreitadas, empreitadas já tributadas pelo imposto.”

Os serviços de construção civil, previstos nos itens 19 e 20 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68, estão reproduzidos no item 32 da lista de serviços alterada pela Lei Complementar nº 56, de 1987.

E mais, na vigência da Constituição atual, foi criada a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 que em seu artigo 7º, dispõe com clareza que nos serviços de concretagem (item 7.02 da lista anexa) não incide o ISS sobre os materiais utilizados na prestação do serviço:

“Art. 7º-A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§2º - **Não se incluem** na base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza:

I – **o valor dos materiais** fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens **7.02** e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

(...) (g.n.)

Neste passo, vejamos o entendimento do Prof. Aires F. Barreto¹⁷ sobre o critério material a ser mensurado pela base de cálculo do ISS:

Em resumo, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando adimplir uma obrigação de fazer.

No mesmo sentido, sendo os materiais utilizados no serviço de concretagem produzidos fora do local da obra, Sergio Pinto Martins¹⁸ descreve a possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISS:

A dedução dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviços, da base de cálculo do ISS deve ser feita no caso de mercadorias que são produzidas pelo prestador de serviços fora do local da obra, que terão incidência do ICMS. As mercadorias que são produzidas no local da obra pelo prestador de serviço integram o preço do serviço (item 7.02 da lista), havendo a incidência do ISS.

Ainda que pareça claro que os materiais utilizados na prestação de serviço de concretagem não devem compor o preço do serviço para cálculo do ISS, diversos Municípios cobram das concreteiras o ISS sobre o valor total da nota fiscal de serviços, ou seja, tanto o valor do serviço propriamente dito, quanto o valor dos materiais empregados na prestação de serviço que vem destacado nas notas.

¹⁷ Aires F. Barreto. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p.243.

¹⁸ MARTINS, Sergio Pinto. Manual do imposto sobre Serviços. 7ª.Ed. São Paulo: Atlas, 2006. p.86.

Alguns Municípios alegam que os materiais são insumos necessários à concretagem, que a dedução dos materiais configuraria uma espécie de isenção heterônoma e não permitem a exclusão destes valores da base de cálculo, redigindo leis com conteúdo oposto ao da Lei Complementar Nacional.

Outros Municípios ainda elaboram leis nas quais limitam, a um percentual do valor total da nota fiscal de serviço, a quantia que poderá ser excluída da base de cálculo do ISS à título de materiais necessários à prestação do serviço.

Há ainda Municípios que mantêm em suas leis instituidoras do ISS, o mesmo conteúdo da Lei Complementar 116/03, mas, no entanto, restringem a possibilidade de abatimento dos materiais da base de cálculo determinando que para que isto seja possível, a concreteira deverá apresentar notas fiscais de compra de materiais com indicação da obra a que se destinam os materiais, sendo uma nota de compra exclusiva para cada prestação de serviço.

Ocorre que, como já descrito no item 3.2 deste trabalho, a prestação de serviço de concretagem reveste-se de características próprias que não permitem, pela necessidade de atendimento rápido e pela imprevisibilidade da especificação de concreto que será solicitada, que sejam comprados materiais exclusivamente para uma determinada obra.

No entanto, ainda assim, é possível para as concreteiras e para os Municípios quantificar com precisão a quantidade e o valor dos materiais utilizados.

Como já visto, o ISS é um tributo que incide sobre a prestação de serviços, quer seja das empresas, quer dos profissionais autônomos. O fato gerador é, portanto, a prestação do serviço. O eventual fornecimento de mercadorias não altera em essência a ocorrência do fato gerador ou a obrigação tributária.

Na hipótese da prestação de serviços com o fornecimento de mercadorias, há uma ocorrência de dois fatos distintos: de um lado há a prestação do serviço, propriamente dita, e de outro o fornecimento de mercadorias. Este último sujeita-se ao imposto estadual sobre a circulação de mercadoria, ICMS. Dois fatos econômicos que representam fatos geradores de dois tributos distintos; um não interferindo no outro.

Pelo pagamento do ICMS sobre materiais fornecidos, fica afastada a possibilidade da cobrança do ISS sobre os mesmos.

Marco Aurélio Grecco ao tratar deste tema em parecer solicitado pela Associação Brasileira das Empresas de Serviços de Concretagem (ABESC), esclarece:

Assim, independente da conclusão a que se chegue numa análise da norma constitucional atributiva de competência (artigo 156,III) (que não irei aqui aprofundar), a simples existência de uma lei complementar dispondo sobre base de cálculo do imposto (que prevê a exclusão do valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviço) implica estar ela “definida”, como sendo adequada para fins de incidência; previsão da qual o Município não pode se afastar.¹⁹

O referido autor ainda complementa:

¹⁹ GRECCO, Marco Aurélio. *ISS – Construção Civil – Base de Cálculo – Exclusão dos Materiais Fornecidos pelo Prestador – Inconstitucionalidade*, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72, p. 159

No caso específico da consulta, o debate quanto à prestação do serviço de concretagem, mediante empreitada ou subempreitada, corresponder a uma atividade ou utilidade não altera as conclusões relevantes para o presente estudo, pois, qualquer que seja a postura adotada, o resultado será sempre o mesmo: o artigo 9º, § 2º do DL – 406/68 está prevendo a base de cálculo adequada para o tipo de prestação de serviço alcançado pelos itens da Lista nele previstos.²⁰

Atente-se, ainda, para o fato de que os serviços constantes da referida lista estão dispostos de forma taxativa, não cabendo a cobrança do ISS sobre qualquer verba que não esteja expressamente previstas naquele diploma legal.

Nessa esteira, ressalte-se o magistério do festejado mestre Aliomar Baleeiro²¹, ao afirmar que:

“Na opinião geral, a lista a que se refere o art. 24, II da C.F. e o art. 8º do Decreto-lei nº 834/69, é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, (...)”

Comungam nesse posicionamento eminentes doutrinadores pátrios, tais como Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Souza, Manuel Lourenço dos Santos, Fábio Fanucchi e, especialmente, Bernardo Ribeiro de Moraes²², que ensina:

“Embora taxativa, limitativa, a lista de serviços admite interpretação extensiva para as diversas atividades que enuncia. Cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico rigoroso. Ao prever ‘médicos’, a lista está abrangendo com tal termo todas as atividades exercidas pelo médico, inclusive as especialidades (cardiologia, psiquiatria, neurologia, etc.). Ao prever a ‘lubrificação’, está incluindo na lista os diversos tipos de lubrificação. Embora aceita a taxatividade da lista de serviços, não podemos desconhecer que os

²⁰ Ibid., p.160.

²¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Forense, p. 297

²² MORAES, BERNARDO RIBEIRO. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. Ed. Rev. dos Tribunais, 1975, p.416 - 419.

itens ali estabelecidos podem se referir, quando assim for proposto, a uma generalidade de serviços. São os serviços ‘congêneres’ e ‘correlatos’ a que alude a própria lista. Todavia, se determinado serviço não vem definido ou estabelecido em lei complementar (lista de serviços), jamais ele poderá constituir fato impositivo do ISS, por não ser da competência municipal sua oneração. Estão incluídos no campo de incidência do ISS os serviços previstos na aludida lista. O procedimento é o de *numerus clausus*.” (g.n.)

Ao exigir o ISS sobre a integralidade das receitas em comento, os Municípios agem exatamente como condenam essas opiniões especializadas, pois empresta a hipóteses de incidência da lista de serviços o caráter de generalidades, dentro das quais consigna toda a sorte de frutos decorrentes de impropriedades técnicas na sua interpretação.

Assim, como bem ensina o notável mestre, a interpretação extensiva da lista de serviços é a medida adequada quando a hipótese de incidência tem caráter genérico, contudo, despidendo dizer que esta não deve ser confundida com interpretação analógica, expressamente vedada pelo Sistema Tributário pátrio, mormente quando tenha por fim exigir tributo.

No caso presente, vê-se desde logo que os materiais fornecidos pelo prestador de serviço de concretagem não estão previstos no item 7.02 da Lei Complementar 116/03 e, por essa razão, atentos à tipicidade fechada das demais hipóteses legais de incidência, descabe cogitar-se da exigência do ISS, ante a flagrante inconstitucionalidade dessa conduta.

Não bastasse a ilustre e abalizada corrente doutrinária, o próprio Decreto-lei nº 406/68, em seu art. 8º, é incisivo ao estabelecer que:

“...O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação de serviço constante da lista anexa.”

Ademais, são diversos os acórdãos exarados pelo STF, dos quais destacamos os excertos:

“... Quer a legislação complementar da Constituição (Decretos-leis nºs 406/68 e 834/69), quer a doutrina, como a jurisprudência são hoje uniformes em declarar que essa lista é taxativa. O serviço que não estiver especificado nessa lista não incide no imposto de serviço municipal. ...” (RE 104.571 - Rel. Min. Oscar Corrêa)²³

“EMENTA: Tributário. Imposto sobre serviços. A lista que acompanha o Decreto-lei 406/68, com a redação do Decreto-lei 834/69, define os serviços tributáveis, em caráter taxativo, não se compadecendo à simples indicação facultativa. Serviços não definidos na lista não podem ser tributados.” (RE 107.715-8) (g.n.)²⁴

“EMENTA: Não pode a Prefeitura exigir ISS sobre serviços bancários não previstos na lista específica.” (RE 107.844-8)²⁵

Dessa feita, é indiscutível que o único posicionamento juridicamente possível e adequado é o de que a lista de serviços anexa às Leis Complementares nº 56/87 e 116/03 são taxativas, não podendo o município exigir tributo sobre serviços não alcançados por ela, nem tampouco ampliar o espectro da hipótese de incidência, sob pena de incidir em flagrante inconstitucionalidade, ou mesmo tratar de assuntos reservados à lei complementar pelo art. 156, III, da Constituição Federal.

²³ STF - RE 104.571.(1985) UF-PE. TURMA-01. AUD-24-05-1985. Min. OSCAR CORRÊA, DJ 24-05-1985 PP-07985 .Ement. vol-01379-05. pp-00885. RTJ vol-00113-03 pp-01387

²⁴ STF - RE 107715 (ANO-1986) UF-PE TURMA-02 .Min. CARLOS MADEIRA. AUD-23-05-1986. DJ 23-05-1986,pp-08785.Ement.vol-01420-02 pp-00293

²⁵ STF - RE 107844 UF-SP TURMA – 2. Min. CORDEIRO GUERRA. AUD. 06/12/1985 DJ 07-02-1986 PP-00938 EMENT VOL-01406-02 PP-00332

4.3 Precedentes jurisprudenciais sobre o tema

A jurisprudência pátria tem se dividido quanto a apuração da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços de concretagem.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar a questão da suposta “isenção” ofertada pelo artigo 9º do Decreto-lei 406, em plenário, decidiu, por unanimidade, que tal dispositivo era perfeitamente constitucional. Do voto do relator, nos autos do RE nº 236.604-7 PR, pode-se destacar:

“Abrindo o debate, deixo expresso o meu entendimento no sentido de que as disposições inscritas nos §§ 1º e 3º do DL 406/68 não configuram isenção. O artigo 9º e seus §§ dispõem a respeito da base de cálculo do ISS, certo que, na forma do estabelecido na Constituição Federal, art. 146, III, a, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, (...) Cabendo à lei complementar definir a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição, (CF/88, II, a), certo que o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, correto afirmar-se que o artigo 9º e seus §§, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram, também, recebidos pela constituição vigente. Não configurando os citados dispositivos legais, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, isenção, não há falar-se em ofensa ao artigo 151, III, da CF/88. (...) Ao contrário, os dispositivos legais citados, o artigo 9º e seus §§ seguem a regra do artigo 146, III, a, da CF/88.” (g. n.)²⁶

Ressalta-se também a brilhante decisão proferida pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Gilmar Mendes, que também se posicionou da mesma maneira ao julgar ação que a empresa Holcim Brasil S/A (concreteira) moveu contra Prefeitura do Guarujá, que

²⁶ STF - RE 236604 UF: PR. Min. CARLOS VELLOSO AUD. 26/05/1999 Tribunal Pleno. DJ 06-08-1999 pp-00052- Ement. vol-01957-18 pp-03877

exigência o pagamento do ISS pelo valor total das receitas (prestação de serviço e materiais empregados). Vejamos:

Despacho: DECISÃO: Trata-se de agravo contra decisão que negou processamento a recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, "a", da Constituição Federal, contra acórdão que entendeu que a recorrente não tem direito a dedução da base de cálculo do ISSQN referente ao emprego de materiais na prestação de serviço de concretagem. Alega-se violação ao art. 156, IV, da Carta Magna. O acórdão recorrido divergiu do entendimento firmado por esta Corte no RE 220.323, Plenário, Rel. Carlos Velloso, DJ 18.05.2001, e no AgRRE 214.414, 2a T., Rel. Carlos Velloso, DJ 29.11.2002, este assim ementado: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. D.L. 406/68, art. 9o, § 2o, a e b. I. - Dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9o, § 2o, a e b: dispositivos recebidos pela CF/88. Citados dispositivos do art. 9o, § 2o, cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1o, CF/88. RE 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001. II. - RE conhecido e provido. Agravo improvido." Assim, conheço do agravo e converto-o em recurso extraordinário (art. 544, §§ 3º e 4º, do CPC) para dar-lhe provimento (art. 557, § 1º-A, do CPC). Determino a inversão dos ônus da sucumbência. Publique-se. Brasília, 29 de março de 2006.
Ministro GILMAR MENDES²⁷
Relator

Ainda no mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal ao se manifestar sobre a questão exarou a seguinte decisão:

“Imposto sobre serviços - concretagem, executado por empreitada e subempreitada em construção civil - valor dos materiais - exclusão da base de cálculo - recurso provido.
No cálculo do ISS, na concretagem pertinente à construção civil, exclui-se o valor dos materiais empregados”, *in* RT 548/138.

Já o Superior Tribunal de Justiça, em regra, tem entendido que não se pode abater da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação de serviço de concretagem. Vejamos alguns exemplos:

²⁷ STF – AI 552114 UF: SP. Min. GILMAR MENDES. AUD. 29/03/2006 DJ: 26/04/2006 pp-00022

“TRIBUTÁRIO.ISSQN.CONSTRUÇÃO CIVIL.CONCRETAGEM.MATERIA EMPREGADOS.DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.IMPOSSIBILIDADE.SÚMULA.N.º 167/STJ.1.A base de cálculo do ISSQN é o custo do serviço em sua totalidade, motivo pelo qual não se deduz de sua base de cálculo o valor dos materiais utilizados na produção de concreto pelo prestador de serviço, tanto mais que, nos termos da Súmula.N.º 167/STJ, sujeitam-se referidas empresas à tributação exclusiva do ISSQN, verbis: ‘O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS’.”²⁸

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONSTRUÇÃO CIVIL – ISS – BASE DE CÁLCULO – DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS – IMPOSSIBILIDADE – OMISSÃO INEXISTENTE. (...) 2. A jurisprudência unificada desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. Precedentes. 3. A mudança de disposição, na lista do ISS, do serviço de execução de obras de construção civil – do item 19 para o 32, conforme redação da LC 56/87 – é circunstância inteiramente desinfluyente. Isso porque tanto a otempodavigênciado DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por prescrição dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços forado local da prestação de serviço. 4. Os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não os aqueles correspondentes aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS. 5. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vindada LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática ou trar a imposta. 6. Recursos especiais improvidos.”²⁹

Por fim os Tribunais Estaduais também vêm se dividindo, observe abaixo dois julgados emanados respectivamente pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (mais precisamente pelo extinto Tribunal de Alçada Cível de São Paulo) e pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

Ementa:

²⁸ AgRg no REsp 1050405/MG, Primeira Turma, Relator Min Luiz Fux, 07/05/2009

²⁹ Resp 926339/SP, Segunda Turma, Min. Eliana Calmon, 03/05/2007

Imposto – ISS – **Município de São José do Rio Preto** – construção Civil – Base de Cálculo – Incidência sobre o Preço do Serviço, sem Dedução do Valor do material aplicado, nos termos da lei municipal nº 5.447/93, art. 8º, parágrafo 1º – inadmissibilidade – Dedução Determinada pelo Decreto-lei nº 406/68, art. 9º Parágrafo 2º, letra ‘a’ – hipótese de não incidência, destinada a evitar sobreposição de incidências – Ação julgada procedente – apelação e reexame necessários improvidos.

Voto:

Acórdão, em 12ª Câmara do 1º TAC, por votação unânime, negar provimento aos recursos.

Trata-se de apelação e reexame necessário da sentença de fls. 66/69, cujo relatório é adotado, que julgou procedente a ação para declarar o direito da autora ao recolhimento do ISS com exclusão da sua base de cálculo do valor do material aplicado em obras de construção civil, habilitando-a a participar de concorrências públicas do município de São José do Rio Preto.

Sustenta a Apelante, em síntese, a legitimidade da base de cálculo do tributo, visto como o artigo 9º parágrafo 3º, do Decreto-lei 406/68 não foi recepcionado pela constituição Federal (artigo 151, III), por contemplar isenção heterônoma, ou seja dispensa parcial de tributo municipal pela União.

(...)

É o relatório.

O autor vinha recolhendo o ISS pelo valor exclusivo da mão de obra, até que a lei nº 5.447/93, do município de São José do Rio Preto, mandou somar-lhe o valor do material aplicado no preço do serviço, sobre o qual incide a alíquota (artigo 8º parágrafo 1º).

É bem de ver, porém, que o artigo 9º, parágrafo 2º, letra ‘a’, do Decreto-lei nº 406/68, na redação que lhe deu o artigo 3º do Decreto-lei nº 834/69, determina exatamente o contrário, ou seja, que na execução de obra de construção civil, se deduza a parcela relativa ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço (...).

Tal dispositivo legal configura hipótese de não incidência, a fim de evitar que dentro da base de cálculo do ISS se incluam valores que, com toda segurança, já foram tributados (...).

Como dedução do imposto serve, na verdade, para definir o rendimento líquido que deva ser tributado, sem constituir propriamente isenção (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, p. 141, José Bushatsky Editor, 1971).

A admissão da tese defendida pela apelante, em favor do reconhecimento de isenção tributária, implica em ter de se admitir a existência de bitributação e, decididamente, não é isto o que ocorre, visto como a incidência do imposto estadual sobre o fornecimento do material (constituição Federal, art. 155, I, ‘b’) serviu para excluí-lo do campo tributário do imposto municipal, implicando na não-ocorrência do respectivo fato gerador.

No sentido há precedente deste Tribunal (JTA – CivSP, Lex, vol. 144/143, 1ª Câmara, rel. Juiz Carlos Augusto de Santi Ribeiro. J. 16.11.93, v.u.).

Pelo exposto, nega-se provimento aos recursos.”

(g. n.)³⁰

³⁰ TJ/SP (ex-TAC) Recurso de Apelação nº 624.969-8 (12ª Câmara do 1º TAC de São Paulo) in RDDT 21/139

“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – ISS – Concretagem – valor dos materiais pretendida exclusão da base de cálculo do imposto – não cabimento, pois tais materiais são inerentes à prestação do serviço e sobre o valor deles não incide imposto estadual (ICMS) – bi – tributação incorrente – inconstitucionalidade de lei complementar municipal 139/05 incorrente, pois não criou o tributo, apenas modificou lei anterior de mesma natureza – precedentes do STJ – segurança denegada – APELAÇÃO DO MUNICÍPIO PROVIDA.”³¹

“Ementa:

Direito Tributário – ISS – Mandado de Segurança mediante o qual pretende a impetrante, empresa prestadora de serviços, continuar a recolher o ISS, de acordo com o previsto no Dec.-lei nº 406/68 e não na conformidade da lei nº 2.080/93, que alterando o CTM, suprimiu o dispositivo (art. 17, I), que autorizava a dedução do valor das mercadorias fornecidas pelo prestador de serviços, da base de cálculo do aludido imposto – **Reforma da sentença, para conceder a ordem, uma vez que se trata, na hipótese, de não incidência do tributo e não de isenção, como sustenta o Município que não pode lograr acolhimento da argumentação defendida, sob pena de ocorrer indevida bitributação.**”(g. n.)³²

Enquanto não se tem um posicionamento definitivo quanto a esta matéria, as argumentações em ambos os sentidos permanecem. Outrossim, muito se comenta acerca da adição em breve de uma Súmula Vinculante para atender as solicitações dos Municípios e das empresas exercem essa atividade.

³¹ TJ – SP –Apelação Com Revisão -7617975400- DJ 12/06/2008

³² TJ-SP - Apelação nº 792/96 -8ª Câmara Cível do TAC do Rio de Janeiro- in RDDT 26/162

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

O imposto sobre serviço de qualquer natureza é um tributo de competência Municipal para instituição e tem suas regras gerais em Lei Complementar Nacional a fim de evitar guerra fiscal e conflito de competência.

A incidência deste imposto ocorre com a conversão do fato de prestar serviço em linguagem competente e gerando a obrigação do prestador de pagar tributo ao Município instituidor.

Da prestação de serviço de concretagem

A prestação de serviço de concretagem possui características próprias que a diferenciam de outras atividade ligadas à construção civil, principalmente no que tange a qualificação técnica necessária e a produção de materiais que serão empregados na prestação de serviço.

Da base de cálculo do ISS na prestação de serviço de concretagem

A Lei Complementar 116/03, responsável por editar as regras gerais em relação ao imposto sobre serviço de qualquer natureza, dispôs com clareza em seu artigo 7, §2º, I, que os materiais utilizados no serviço de concretagem devem ser excluídos da base de cálculo do referido imposto.

Assim, ainda que exista algum dispositivo legal municipal autorizando o Município a exigir o ISS sobre os materiais utilizados no serviço de concretagem, ele seria ilegal/inconstitucional.

As disposições contidas no Decreto-lei nº 406/68, que tem o status de Lei Complementar, bem como a Lei Complementar 116/03, não poderiam ser revogados pela Lei Municipal. Em se admitindo como válida e legal tal interferência dos Municípios no ordenamento vigente, estar-se-ia ofendendo o princípio da hierarquia das leis, segundo o qual uma Lei Complementar só pode ser alterada, no todo ou em parte, por outra Lei Complementar ou pela própria Constituição Federal.

E mais, ao exigir dos contribuintes o pagamento do ISS sobre os materiais utilizados na prestação do serviço, os Municípios violam princípios básicos consagrados no texto constitucional e normas legais complementares. A cobrança do ISS desta forma representa inconstitucional bi-tributação, uma vez que os materiais já sofreram a incidência do ICMS.

Sendo assim, não nos resta outro entendimento que não seja a possibilidade de exclusão dos materiais necessários a prestação de serviço de concretagem da base de cálculo do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.

BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Gustavo da Silva. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Livro II, Capítulo VIII – “ISS – Materialidade sua Incidência”. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6^a Ed., 8^a Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Forense.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Linguagem e Método*. 2^a Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 5^a.ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2007.

GRECCO, Marco Aurélio. *ISS – Construção Civil – Base de Cálculo – Exclusão dos Materiais Fornecidos pelo Prestador – Inconstitucionalidade*, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, Livro II, Capítulo IX – “O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza”. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional – vol. I*. 2^a Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional – vol.2. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual do imposto sobre Serviços. 7ª.Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, BERNARDO RIBEIRO. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. Ed. Rev. dos Tribunais, 1975.