



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS
SERGIPE – FANESE
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALMIR BISPO DO NASCIMENTO

ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL: decisões sobre dedução na base de cálculo

**Aracaju – SE
2014.2**

ALMIR BISPO DO NASCIMENTO

ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL: decisões sobre dedução na base de cálculo

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o Edgard Dantas dos Santos Júnior.

Coordenadora: Prof^a Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo

ALMIR BISPO DO NASCIMENTO

ISSQ NA CONSTRUÇÃO CIVIL: decisões sobre dedução na base de cálculo

Artigo apresentado a Coordenação do curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Aprovado com média: _____

Edgard Dantas dos Santos Júnior
Orientador

Professor Avaliador

Professor Avaliador

Almir Bispo do Nascimento

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2014.

RESUMO

A problemática abordada neste estudo está delimitada sobre a polêmica do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, referente à redução da base de cálculo sobre serviço na construção civil, gerada em virtude das decisões da segunda Turma do STJ e da 1ª Turma do STF. O objetivo geral da pesquisa foi analisar a polêmica que a LC 116/2003 gerou ao prevê a prestação de serviço na obra de construção civil no subitem 7.02. Especificamente, se buscou mostrar as reações dos municípios e os contribuintes envolvidos na polêmica em relação a cada decisão, na primeira decisão que foi do STJ os contribuintes recorreram ao STF. A metodologia da pesquisa foi de caráter bibliográfico e documental. A hipótese levantada dar-se uma vez que com advento da LC116/2003 os municípios alegaram que se tratava de uma isenção que não estava prevista na Constituição. Os resultados dessa análise mostram que após anos de discussão o STF, através da Ex-Ministra Ellen Gracie, decidiu que os próximos julgamentos serão orientados pela dedução da base de cálculo do ISSQN dos materiais utilizados empregados na construção civil. A 2ª Turma do STJ, com relator Ministro Humberto Martins que dava ganho de causa às prefeituras, dia 23/08/2011, reviu a sua decisão, bem como, a 1ª Turma do STJ, e depois de vários anos, acolheu a decisão do STF, dando ganho de causa às construtoras. Dadas essas decisões, essa polêmica não termina, pois quem se achar prejudicado vai sempre recorrer ao STF, até corrigir essa distorção que existe na LC 116/2003.

Palavras-chave: Base de Cálculo. Construção Civil. ISS. LC 116/2003.

SUMÁRIO

RESUMO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 OBJETIVOS.....	7
1.1.1 Objetivo geral	7
1.1.2 Objetivos específicos.....	7
1.2 METODOLOGIA	7
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	8
2.1 Evolução histórica do ISSQN	8
2.2 Aspecto material da hipótese de incidência	9
2.3 Aspecto espacial	10
2.4 Aspecto quantitativo	12
2.5 Serviço de construção civil	12
2.5.1 Conceito de serviço	12
2.6 Decisões na dedução da base de cálculo do ISSQN	15
2.7 Decisão do STJ.....	16
2.8 Decisão do STF	18
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	20
REFERÊNCIAS.....	22
ABSTRACT	
GLOSSÁRIO	

1 INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN é uma importante fonte de receita da maioria dos municípios brasileiros. Trata-se de um imposto que foi estabelecido nos princípios tributários brasileiros por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965, originário do IIP - Imposto de Indústrias e Profissões. Na atualidade é um tributo ajustado pela Lei Complementar nº 116/2003, texto normativo que causou alterações na regra de sua cobrança, adicionando a abrangência de serviços tributáveis municipais. O ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, ainda que os mesmos não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A presente pesquisa buscou abordar um dos itens da lista de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), a construção civil subitem 7.02 da Lei Complementar 116/2003, fazendo-se uma explanação sobre aspectos do ISSQN, conceito, fato gerador, local de incidência e sua retenção na fonte. Por consequência, relatam-se um pouco do subitem 7.02 da empreitada, subempreitada, e seu conceito; além disso, as decisões do STJ e STF.

Abordam-se para efeito da pesquisa, especificamente, as decisões da dedução na base de cálculo do ISSQN na construção civil, em virtude dos conflitos entre os municípios e os contribuintes. Considerando que os contribuintes prejudicados acionaram o Supremo Tribunal de Justiça (STJ), o mesmo dando parecer favorável aos municípios, após várias decisões os contribuintes recorreram ao Supremo Tribunal Federal (STF).

A pesquisa norteia-se em elucidar questionamento: Quais são os aspectos legais da dedução de base de cálculo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN?

Por tais razões, este tema é relevante para os municípios e os contribuintes porque este serviço está na lista do ISSQN e é um dos itens mais importantes para arrecadação de alguns municípios.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

O objetivo geral é analisar as decisões jurídicas do STJ e STF, sua polêmica sobre a dedução da base de cálculo e suas implicações da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 do item 7.02.

1.1.2 Objetivos específicos

Avaliar os aspectos que caracterizam os cálculos do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza;

Demonstrar as reações dos municípios e os contribuintes envolvidos na polêmica em relação a cada decisão, na primeira decisão que foi do STJ os contribuintes recorreram ao STF.

1.2 METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos foi utilizado o método de pesquisa partindo de um caso particular, para se chegar à conclusão geral; as pesquisas bibliográfica e documental, consultando livros e artigos na internet, partindo de um trabalho feito na sala de aula, para obtenção de um resultado esperado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evolução Histórica do ISSQN

Conforme Linellius (2011, p. 5) “o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) nasceu com combate aos efeitos econômicos sobre o “volume de vendas” e com a concepção econômica de “serviços” como produto”. Os Estados (Países), portanto, preocupados com esta situação substituiu o Imposto Geral sobre o volume de vendas. No Brasil este imposto foi dividido em dois impostos diversos o ICM (competência tributária dos Estados) e o ISSQN (competência dos municípios), que substituiu o antigo Imposto de Indústrias e Profissões. Com a edição da Constituição de 1988, o ISSQN não perdeu sua denominação original, já o ICM foi acrescentado duas atividades, o serviço de transporte interestadual e intermunicipal e do serviço de comunicação, passando-se a denominar imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços ou simplesmente ICMS.

Em 1968 surgira na seara jurídica tributária o Decreto-Lei nº 406/68, mas tarde foi modificado pelo Decreto-lei nº 834/69 exatamente para dirimir conflitos entre os estados e os municípios, trazendo em seu conteúdo uma lista de serviços. Na Constituição de 1988, o ISSQN está previsto no art. 156, inciso III e § 3º. A Constituição delimitou dois limites da abrangência do ISSQN, a prestação de serviços de qualquer natureza, que não esteja sob incidência do ICMS, previsto no art.155, inciso II da Constituição, e o ISSQN é de competência dos municípios e do distrito federal tem como fato gerador a prestação de serviços. A Constituição de 1988 recepcionou o Decreto-Lei 406/68 com as alterações realizadas pelo Decreto-Lei 834/69, pela lei complementar nº 56/87 e modificadas pela lei complementar 116/2003.

Trouxe-se em seu anexo uma lista taxativa de serviços, e no entendimento do campo doutrinário e jurisprudencial. A lei vigente veio corrigir a distorção de melhor forma. Em 2003 houve um grande avanço no cenário tributário municipal modificações introduzidas pela lei complementar 116/2003, os quais foram revogados os Art. 8º, 10,11 e 12 do Decreto-Lei nº 406/68. Portanto é incabível

aumentar o rol de incidência pelo simples fato de haver, previamente, uma obrigação de fazer, a lista trouxe as obrigações de fazer das obrigações de dar.

A LC 116/2003 nasceu com uma difícil missão de tentar amenizar o ânimo dos municípios em nosso País, que ansiavam uma lei complementar capaz de igualar os procedimentos a serem adotados pelas leis municipais, procurou-se estabelecer de forma mais detalhada o local da prestação dos serviços, base de cálculo, fato gerador, contribuinte e especialmente os conflitos de competência, etc.

2.2 Aspecto Material da Hipótese de Incidência

A compreensão do aspecto material é a primeira fase para se interpretar a norma tributária e assim buscar os demais atributos normativos.

Conforme Barreto (2009, p. 319) “a essência da hipótese de incidência do ISS não está no termo ‘serviço’ isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre, vale dizer, na prestação de serviço”.

Em resumo, Barreto (2009, p. 320) cita que a hipótese de incidência do ISSQN: “é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”.

O critério material do antecedente da regra matriz do ISSQN se expressa por uma conduta humana, evitando que acontecimentos naturais pudessem ensejar a incidência.

A base de cálculo, fato gerador e alíquota compõem o critério material de incidência tributária. A base de cálculo é a mais polêmica da Lei Complementar nº 116/03.

Segundo Borba (2005, p. 213), “esta polêmica foi gerada por causa de erro do legislador e o fato de que não foi revogado o art. 9º do Decreto – Lei 406/68”.

A Lei Complementar nº 116/03 define-se o fato gerador nos seguintes termos:

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL, 2003).

O fato gerador é definido no CTN:

Art. 71. O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação de serviços ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados. (BRASIL, CTN 1966).

O Decreto-Lei nº 406/68 deu uma nova redação ao texto anterior, sem alterar, porém, a regra do fato gerador:

Art. 8º. O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa. (BRASIL, 1968).

Com advento da Lei complementar nº 116/03 manteve-se as mesmas palavras, mas excluindo-se a *limitação de serviços prestados por empresas ou profissionais autônomos*:

Art. 1º. O Imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL, 2003).

2.3 Aspecto Espacial

A abordar o tema envolvendo o local da ocorrência do fato gerador em um determinado momento, estamos referindo-se ao aspecto espacial. Todavia, sabe-se que os municípios têm competência para exigir o ISSQN dentro de seus respectivos territórios, pois não pode cobrar o ISSQN sobre fatos ocorridos fora do seu espaço territorial, sob pena de invasão de competência.

Na concepção de Barreto (2009, p. 340) o aspecto espacial tem capacidade para conter duas vertentes:

Uma, genérica, que se confunde com o próprio âmbito de validade da lei, o qual não pode ser ampliado por iniciativa do legislador municipal, embora possa ser reduzido. A segunda, específica, diz respeito ao compromisso que a lei estabelece entre o fato impositivo e determinada circunstância de lugar. (BARRETO, 2009, p. 340).

Conforme Almeida (2010, p.34):

A tributação dos serviços promove conflitos de competência de leis tributárias em face da multiplicidade de municípios, como também há

inúmeros prestadores de serviços domiciliados em um determinado Município, mas que prestam serviços em outros. (ALMEIDA, 2010, p.34).

A definição do local da prestação de serviços de acordo com Decreto-Lei 406/68:

Empregou-se na caracterização do aspecto espacial o que os doutrinadores chamam de presunção absoluta do estabelecimento prestador para incidência do ISSQN. O objetivo desta presunção é trazer uma maior eficácia na arrecadação com o intuito de evitar fraudes e evasão fiscal por meio dos contribuintes deste imposto municipal. (BRASIL, 1968).

O artigo 12 do Decreto-Lei 406/68 define estabelecimento prestador como:

Art. 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) O estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) No caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;
- c) No caso do serviço a que se refere o item 101 da lista anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada (BRASIL, 1968).

O novo Código Civil no livro que trata sobre o direito empresarial em seu art. 1.142 trás um conceito de estabelecimento nos seguintes termos: considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para o exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

O artigo 4º da Lei Complementar 116/03 dispõe:

Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contrato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas. (BRASIL, 2003).

Com o advento da LC 116/03, o que antes tinha duas exceções do Decreto-Lei 406/68, construção civil, e o caso do item 101 que trata da exploração de rodovia. A LC 116/03 trouxe um rol de 22 exceções.

Portanto o ISSQN devido, sempre é no local da prestação dos serviços, como defendido pelo STJ. Como define o art. 3º da LC 116/03:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local. [...]
 III- da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa [...] (BRASIL, 2003).

2.4 Aspecto Quantitativo

A base de cálculo e alíquota compõe o critério material de incidência tributária, tendo como finalidade agir na verificação do *quantum* a ser pago a título do tributo.

Após o advento da lei complementar 116/03, que repetiu integralmente os termos do DL 406/68, o argumento pela dedução dos materiais passou a ser outro o de que se trataria de uma isenção, não prevista constitucionalmente. Portanto, os materiais produzidos pela própria construtora seriam passíveis de dedução.

O art.7º da Lei Complementar 116/03 quanto à base de cálculo:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço [...]
 §2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:
 I- o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta lei complementar.
 II- (VETADO) (BRASIL, 2003).

A base de cálculo deve ser sempre uma grandeza que quantifique a riqueza tributada pelo imposto, mas é exatamente este imposto que gera a grande polêmica entre alguns contribuintes e os municípios.

2.5 Serviço de Construção Civil

2.5.1 Conceito de serviço

Para que se possa entender o que é serviços de construção civil no ISSQN, é importante que se tenha bem claro o conceito de serviço. Na concepção de Martins apud Reiter e Roveri (2010, p.01):

[...] Prestação de serviço é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens imóveis ou na cessão de direitos.

Seu pressuposto é a circulação econômica de um bem imaterial, ou melhor, a prestação de serviços, em que se presume um vendedor (prestação de serviço), um comprador (tomador do serviço). O que interessa, no conceito de serviço, é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na etapa de movimentação econômica (grifos não presentes no original). (MARTINS apud REITER; ROVERI, 2010, p.01).

O conceito de prestação de serviços, conteúdo e alcance é disciplinado conforme dita o Art. 110 do Código Tributário Nacional.

Art. 110. A Lei Tributária não pode alterar sua definição, o conteúdo, e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

Segundo a concepção civilista, a prestação de serviços se afigura como obrigação de fazer, conforme os Art. 247, 248 e 249 do Código Civil. O que levou o STF a declarar a impossibilidade de se confundir a locação de serviços, com a locação de bens móveis, de tributação impossível. Quando o Congresso Nacional elaborou a LC. 116/2003, e tentou colocar o item 3.01, locação de bens móveis, expressamente na lista de serviços, sujeitos ao ISSQN. O Presidente da República levou em consideração a declaração do STF e vetou o item 3.01 da lista de serviços.

Deve-se fazer uma distinção de conceito de serviço entre a linguagem comum e a linguagem jurídica. Na linguagem comum a palavra serviço tem vários significados, já na linguagem jurídica em geral.

Para Machado apud Almeida (2010, p.28) ao tratar sobre o significado da palavra serviço dentro do contexto do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, escreveu:

Na linguagem comum 'serviço é ato ou efeito de servir, de dar, de si algo em forma de trabalho' (Dicionário Houssais, 1ª Ed., Rio de Janeiro, 2001, p. 2.559). Na linguagem jurídica em geral – anota Maria Helena Diniz – serviço quer dizer 'o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva. (Dicionário Jurídico Saraiva, São Paulo, 1998, p.311) (MACHADO apud ALMEIDA, 2010, p.28)

Segundo Barreto (2009, p. 315):

É possível concluir que serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob-regime

de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial (BARRETO, 2009, p. 315).

A Constituição ao outorgar competência aos municípios, no art. 156, inciso III, refere-se expressamente a serviços. Evidencia-se a possibilidade de extrair diretamente da constituição um conceito de serviço, para partir dele, chegar ao conceito de serviço tributável pelo município. Quando as leis municipais dizem que preço do serviço é a receita bruta a ele correspondente, tem-se que a adjetivo 'bruta' refere-se a palavra 'receita'. Portanto, as duas palavras são indissociáveis, formando um conceito próprio,

Conceitua-se serviço tributável conforme Barreto (2009, p.317): “é o desempenho de atividade economicamente apreciável, tendente a produzir uma utilidade para outrem, desenvolvida sob-regime de direito privado, mas sem subordinação, com fito de remuneração”.

Pode-se dizer então que serviço é ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho. O conceito de tributo afasta, de imediato, o trabalho para si próprio, só vale quando o serviço é para terceiros.

Conforme Abreu (2010, p. 4) define-se construção civil como: “é a construção, a demolição, a reforma, a ampliação, de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo”.

De acordo com Barreto (2009) apud Reiter e Roveri (2010, p.2) construção civil é para o direito:

[...] uma ação direta do homem sobre o meio natural - solo, a terra, as águas - com o intuito de criar um bem, quer pela mera adaptação do solo às suas necessidades, quer mediante um prolongamento artificial do próprio solo, objetivando seu melhor aproveitamento. Como exemplo, poderíamos mencionar a alteração dos cursos de água ou a implantação de unidades de distribuição de energia elétrica, a abertura de estradas a construção de pontes, túneis, prédios, ou a instalação de máquinas de uma indústria ou de equipamentos para fixá-los ao solo, paredes, edifícios, silos, depósitos, torres, etc. (BARRETO, 2009 apud REITER; ROVERI, 2010, p.2).

Não basta somente o conceito de construção civil, tem-se que saber o que são os serviços de construção civil. Conforme Barreto (2009) apud Reiter e Roveri (2010, p.02), define-se serviço de construção civil como sendo “a atividade de execução material de projetos de engenharia (aspecto dinâmico), tendo por finalidade (aspecto estático) a produção de uma obra, que se incorpora ao solo”.

Como temos visto, não basta que a atividades seja serviço, para que seja tributável é preciso que esteja na lista da LC 116/03. O item construção civil está no item 7 como se vê no subitem 7.02 e 7.05:

7 – Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres. [...]

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obra 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 dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS. [...]

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, que fica sujeito ao ICMS”. (grifos não presentes no original). [...] (BRASIL, 2003).

No artigo 7º, § 2º do inciso I da LC 116/03, está estabelecido que:

Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços 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 [...] (BRASIL, 2003).

2.6 Decisões na Dedução da Base de Cálculo do ISSQN

A questão problemática diz respeito à dedução dos materiais (insumos) fornecidos pelo prestador de serviços. Os materiais deduzidos em serviço são aqueles comercializados pela construtora, e devidamente comprovados através de nota fiscal emitida pela própria construtora, inclusive mercadorias, produzidas pelo prestador fora do local da obra. O motivo da dedução é exatamente o de evitar a bitributação (ISSQN e ICMS).

Tanto os contribuintes quanto ao fisco discutem um posicionamento em relação a esse assunto. O Decreto–Lei 406/68 no art. 9º dispõe que:

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço[...] 2º. Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes;
a) Ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador dos serviços;

b) Ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (BRASIL, 1968).

Na concepção de Reiter e Roveri (2010, p.1) a discussão da polêmica:

Gira em torno da definição do que seria material e do que seria mercadoria, ambas as expressões usadas pelo legislador, e que levam a uma confusão sobre a determinação da real base de cálculo do imposto (REITER; ROVERI, 2010, p.1).

Portanto, qual a diferença entre mercadoria e material? A mercadoria é objeto de operações comerciais, e sempre é a finalidade de operação envolvendo quem compra e quem vende. Já no material pela concepção de Carraza (2008) apud Tauil, (2009, p.116) “os materiais empregados (madeiras, areia, ferro) não são mercadorias, mas elementos acessórios do contrato de empreitada. Integram e possibilitam o cumprimento de obrigação de fazer”.

A diferença entre ambos é justamente a finalidade que se destinam, enquanto o material é meio para que o prestador de serviços execute sua atividade, a mercadoria se presta a operação de compra e venda.

A polêmica se dá por conta de diferentes interpretações da Lei, a mais recente é a Lei Complementar 116/03.

2.7 Decisão do STJ

Essa polêmica possibilita, ou não, reduzir sua base de cálculo os materiais agregados na execução de trabalhos de construção civil. O fisco e os contribuintes discutem um posicionamento em relação a este assunto.

A LC 116/03, que regula o ISSQN neste momento, autoriza a dedução dos materiais de construção. A legislação anterior do ISSQN permitia, no entanto, que a tomadora de serviços descontasse, da base de cálculo, o imposto já recolhido pela empresa terceirizada. As prefeituras que se achavam prejudicadas aplicavam multas as empresas que retirassem da base de cálculo, principalmente por causa das decisões do STJ.

A decisão que gerou repercussão geral envolve-se a empresa de Engenharia **Topmix** e o município de Betim (MG). Foi julgado pela 2ª turma do STJ, que decidiu pela não dedução dos materiais. Em fevereiro do ano de 2008, o

Ministro Humberto Martins havia dado provimento ao recurso do município, ressaltando que o entendimento pacífico do STJ é o de que as empresas de construção civil são contribuintes do ISSQN, não sendo admitido subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às subempreitadas e a materiais utilizados pela construtora. Mas, a construtora interpôs agravo regimental, com pedido de reconsideração, ressaltando decisão recente do STF no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISSQN dos materiais empregados na construção civil. No entanto, dia 23 de agosto de 2011 a segunda turma do STJ acolheu a decisão do STF, contudo a primeira turma do mesmo STJ só veio acatar a decisão do STF depois, abaixo a íntegra do Recurso Especial:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.228.175-MG (2010/0209534-2)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: MUNICIPIO DE GOVERNADOR VALADARES

ADVOGADOS: CAMILA DRUMOND DE ANDRADE, JOÃO BATISTA DE OLIVEIRA FILHO, PAULO HENRIQUEDE MATTOS STUDART

AGRAVADO: CONSVAL LTDA

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

Ementa

TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE PRECEDENTES DA SUPREMA CORTE.

1. O Supremo Tribunal Federal, no RE 603.497/MG interposto contra acórdão desta corte, reconheceu a repercussão geral da questão posta a julgamento, nos termos do art. 543-B do CPC, e exarou decisão publicada em 16.9.2010, reformando o acórdão recorrido, com o seguinte teor. “Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil precedentes.
2. A base de cálculo do ISS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento acima, portanto, revejo o entendimento anterior, a fim de realinhar-me à orientação fixada pela Corte Suprema para reconhecer a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.
3. Como o agravante não trouxe argumento capaz de informar a decisão que deseja ver modificada, esta deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

Agravo regimental improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Senhor Ministro-Relator, sem destaque.”

Os Srs. Ministros Herman Benjamin (Presidente), Mauro Campbell Marques, Cesar Asfor e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 23 de agosto de 2011.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

A Corte entende que apenas o que é produzido pela própria construtora pode ser deduzido da base do tributo. "Os demais materiais integram o preço do serviço e sofrem incidência do imposto".

2.8 Decisão do STF

Após anos de decisões judiciais, a empresa Topmix recorreu da decisão da Corte da Segunda Turma, onde se decidiu pela não dedução da base de cálculo. O Supremo Tribunal Federal (STF), através da Ex-Ministra Ellen Gracie (Recurso Extraordinário 603.497) decidiu-se com status de repercussão geral, a possibilidade da dedução da base de cálculo em favor dos contribuintes, numa decisão monocrática, que orienta os julgamentos dos processos sobre o tema em todas as instâncias da justiça.

Logo abaixo, na íntegra da decisão da Ex-Ministra Ellen Gracie:

RE 603497/MG – MINAS GERAIS

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE

Julgamento: 18/08/2010

Publicação: Dje-172

DIVULG 15/09/2010 PUBLI 16/09/2010

Partes

RECTE(S): TOPMIX ENGENHARIA E TECNOLOGIA DE CONCRETO S/A

ADV(AS): JOÃO MARCELO SILVA VAZ DE MELLO E OUTRO(A/S)

Decisão

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

- TRIBUTÁRIO – ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – BASE DE CÁLCULO – MATERIAL EMPREGADO – DEDUÇÃO – IMPOSSIBILIDADE.

A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedente de Corte.

Agravo Regimental improvido”

2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603496, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possuam aplicados.

Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262598, red. Para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma. Dje 27/09/2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, Dje 27.03.2009; RE 239.360- Agr, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, Dje 31.07.2008; RE 438.166- AgR, rel. Min. Carlos Brito, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095- AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma. DJ 17.08.2007; RE 214.414- AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluzo, Dje 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, Dje 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, Dje 15.09.2009.

3- Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário. Restabeleço os ônus fixados na sentença. Julgo prejudicado o pedido de ingresso como “amicus Curiae” formulado pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM (Petição STF 42.520/2010 – fls. 524-541), bem como o recurso interposto pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF (fls. 505-521) em face da presente decisão.

Publique-se.

Brasília, 18 de agosto de 2010.

Ministra Ellen Gracie

Relatora”

(STF, 2010).

A decisão já foi publicada, mas pode ir ao plenário a qualquer momento, e como se sabe não cabe ao STF interpretar a legislação federal em último grau de jurisdição, esta prerrogativa é do STJ. O STF apenas pode analisar a validade da legislação em confronto com a Constituição Federal. Mesmo a 2ª Turma do STJ voltado atrás, esta polêmica ainda vai demorar um pouco.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma vez que a competência sobre Serviços (ISSQN) cabe aos municípios e ao Distrito Federal, assim está definido na Constituição Federal de 1988, e desde essa promulgação existem conflitos referentes ao tema, até porque, tudo em nosso país que gira em torno de cálculo tributário é polêmico.

Sendo assim, as decisões recentes do STF e do STJ não sanaram os conflitos tributários, uma vez que o STF decidiu em relação à dedução, não se trata de uma isenção e sim uma mera composição da base de cálculo.

O STJ entendia que essa dedução não está prevista na carta magna, e não está autorizada diretamente pela Constituição que institui o ISSQN. Por isso não se entende esta última decisão da 2ª Turma do STJ. Este tema afeta a legislação infraconstitucional, a 1ª Turma só acolheu, mas tarde, a decisão monocrática da Ex-Ministra Ellen Gracie.

A primeira redação do Decreto-Lei n. 406/68 determinava-se a dedução de todos os materiais aplicados na obra, a partir do Decreto-Lei n. 834/69, que alterou a redação do Decreto-Lei n. 406/68, somente as mercadorias fornecidas pelo prestador, produzidas fora do local da obra, poderiam ser deduzidas da base de cálculo do ISSQN. E o motivo é evidente: em tais fornecimentos já incide o ICMS, pois a Lei dita “mercadorias”, bens em comércio, para mercancia, “vendidas”, pois, pelo prestador do serviço no papel de comerciante ou industrial.

Resumindo, quase a mesma determinação da Lei Complementar nº 116/03, em outras palavras, não se deduz parcela do preço do serviço em tais hipóteses, porque, em todas as situações a base de cálculo sempre se orienta em função do preço do serviço, entendendo-se como preço do serviço a parcela deste valor que se incorpora ao patrimônio do prestador. O que a Lei não permite é acrescentarmos ao chamado preço do serviço os valores de outras operações de fornecimento de mercadorias se acertadas entre os contraentes.

Considerando o objetivo do presente artigo, quanto à indagação de quando será encerrada a polêmica do ISSQN, referente à redução da base de

cálculo sobre serviço na construção civil, gerada em virtude das decisões da segunda Turma do STJ e da primeira Turma do STJ.

E com base nos referenciais teóricos, é possível compreender que no entendimento dos autores e juristas tributários, ocorreu “um grande engano” do STJ, isso porque, sua determinação faz entender que tudo deva ser deduzido da base de cálculo do ISSQN, o que provocará, certamente, prejuízo aos municípios, correndo inclusive o risco de serem forçados a devolver impostos já cobrados e recebidos.

Sendo assim, conclui-se que o STJ poderá rever sua decisão de forma que nem o contribuinte, nem os municípios e o setor da construção civil sejam prejudicados.

REFERÊNCIAS

ABREU, Johnatan. **Apostila de construção civil**. Disponível em: <http://www.crc-ce.org.br/crnovo/files/apostila_construção_civil.pdf>. Acessado em: 20 set. 2014;

ALMEIDA, Geilsa. **Tributos Municipais**. Aracaju, 2010.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo - Saraiva, 2009.

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: Teoria e 1000 questões**. 18. ed. Rio de Janeiro : Elsevier, 2005.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

_____. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm >. Acessado em: 17 set. 2014;

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: <[HTTP://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição.htm)>. Acessado em: 16 set. 2014;

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

LINELLIUS, Reinaldo Luiz. **ISS - Teoria e Prática**. Portal Tributário. 2011. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acessado em: 15 ago. 2014.

REITER, Giovana Mara. ROVERI, Cláudia. **A formação da base de cálculo do ISS na construção civil**. 2010. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/index.jsp?arquivo=detalhesDestques.jsp&cod=35359>>. Acessado em: 17 ago. 2014.

STF. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 603.497/MG**, Relatora Ministra Ellen Gracie, Dje 16/09/2010.

STJ. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Agravo Regimental no Recurso Especial 1.228.175-MG**, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma Dje 23-08-11.

TAUIL, Roberto. **Perguntas e Respostas relativas ao Imposto sobre Serviços**. Juiz de Fora: Juizforana, 2009.

ABSTRACT

The problems addressed in this study is delimited on the controversial Service tax of any kind – concerning the reduction of taxes calculation base on construction service, generated by virtue of decisions of the second Chamber of the Supreme Court and of the 1st Chamber of the Supreme Court. The overall objective of the research was to analyze the controversy that the LC 116/2003 spawned the provides for the provision of service in the work of construction in 7.02. Specifically, if sought to show the reactions of municipalities and taxpayers involved in controversy in relation to every decision, the first decision of the Supreme Court the taxpayers appealed to the Supreme Court. The research methodology was of bibliographic and documentary character. The hypothesis along once with advent of LC116/2003 the municipalities claimed that it was an exemption that was not provided for in the Constitution. The results of this analysis show that after years of discussion the STF, by former Minister Ellen Gracie, decided that the next trials will be targeted by the deduction of the calculation basis of the ISS of the materials used employees in construction. The second Class of the STJ, Minister Humberto Martins with rapporteur that gave cause to gain prefectures, 8/23/2011 day, reviewed its decision, as well as, the second Chamber of the Supreme Court, and after several years, welcomed the decision of the Supreme Court, giving cause to gain builders. Given those decisions, it is concluded that this controversy does not end, because who find injured will always resort to the Supreme Court, to correct this distortion that exists in LC/2003 116.

Keywords: Calculation basis. Civil Construction. ISS. CL 116/2003.

GLOSSÁRIO

ACÓRDÃO¹ - é a decisão do órgão colegiado de um tribunal (câmara, turma, seção, órgão especial, plenário etc.), que se diferencia da sentença, da decisão interlocutória e do despacho, que emanam de um *órgão monocrático*, seja este um juiz de primeiro grau, seja um desembargador ou ministro de tribunais — estes, normalmente, na qualidade de relator, de presidente ou vice-presidente, quanto os atos de sua competência.

AGRAVO² – partes: agravante – agte./ agravado(a) – agdo.(a.) / agravante-agravado(a) / co-réu / co-ré / interessado(a) / vítima.

AgRg³ – Agravo Regimental é um recurso judicial existente nos tribunais com o intuito de provocar a revisão de suas próprias decisões. Está muitas vezes previsto apenas nos regimentos internos dos tribunais e não na própria lei processual.

CÓDIGO CIVIL⁴ - é o diploma legal que agrupa e sistematiza as normas jurídicas esparsas do direito consuetudinário (costumes) e do direito escrito, editadas para regular direitos e obrigações de ordem privada concernente às pessoas, aos bens e suas relações.

CTN⁵ - Código Tributário Nacional é um código brasileiro que institui as normas gerais de direito tributário que são exigidas pelo art. 146, inciso III da Constituição Brasileira. Regula as normas gerais de direito tributário aplicáveis à todos os entes da federação: União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

¹NERY JÚNIOR, Nelson. Código de Processo Civil comentado e legislação extravagante. 9ª edição - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

²Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Agravo>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

³Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Agravo_regimental>. Acesso em: 25 ago. 2014.

⁴BEVILÁQUA, Clóvis, Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentando, vol. I, Rio: Livraria Francisco Alves, 1996.

⁵Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

DL⁶ – Decreto-Lei Decreto com força de lei, que num período anormal de governo é expedido pelo chefe de fato do Estado, que concentra em suas mãos o Poder Legislativo, então suspenso. Pode, também, ser expedido pelo Poder Executivo, em virtude de autorização do Congresso, e com as condições e limites que a Constituição estabelecer. A Constituição de 1988 não prevê, no processo Legislativo, a figura de Decreto-lei.

EMENTA⁷ - é uma breve apresentação do conteúdo do projeto. Deve ser feita de forma clara e concisa. Através dela, se tem conhecimento imediato da matéria a ser legislada.

ICMS⁸ - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação De Serviços - é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

INFRACONSTITUCIONAL⁹- norma infraconstitucional são as normas legais e administrativas que estão dispostas abaixo da Constituição.

ISSQN¹⁰ – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

LC¹¹ - Lei Complementar é uma lei que tem como propósito complementar, explicar, adicionar algo à Constituição.

⁶Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_d.asp>. Acesso em: 25 ago. 2014.

⁷ Disponível em: <<http://www.jurisway.org.br/v2/pergunta.asp?idmodelo=8342>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

⁸Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

⁹Disponível em: <http://www.uj.com.br/online/forum/400/discussao/7150/NORMAS_INFRACONSTITUCIONAIS>. Acesso em: 25 ago. 2014.

¹⁰ Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/iss.html>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

¹¹ Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Lei_complementar>. Acesso em: 25 ago. 2014.

MONOCRÁTICA¹² - Decisão final em um processo, tomada por um juiz ou, no caso do Supremo Tribunal Federal, por um ministro. No STF, podem ser decididos monocraticamente pedidos ou recursos manifestamente intempestivos, incabíveis ou improcedentes, ou que contrariem a jurisprudência predominante no Tribunal, ou ainda em que for evidente sua incompetência.

QUANTUM¹³ - (plural: **Quanta**) é termo genérico que significa quantidade elementar, como se infere da etimologia da palavra, uma quantidade, unitária, de algo de natureza qualquer, abstrata ou concreta.

STF¹⁴ - Supremo Tribunal Federal vem regulado nos arts. 101 a 103 da Constituição Brasileira de 1988, e é um órgão do Poder Judiciário destinatário da principal competência aludida aos órgãos judiciários, que é aguada da Constituição Federal. Compõe se de 11 Ministros, escolhidos pelo Presidente da República, após aprovada pela maioria absoluta (42 senadores) do Senado Federal, dentre cidadãos (eleitores) maiores de 35 e menores de 65 anos, com notável saber jurídico e reputação ilibada.

STJ¹⁵ - Supremo Tribunal de Justiça foi criado com a Constituição Federal de 1988 e "herdou" parte da competência do Supremo, que tem a função de guardião de nossa Lei Maior. O artigo 102, CF, detalha todas as competências do Supremo. A atribuição mais frequente é julgar os recursos extraordinários.

¹²Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/293118/decisao-monocratica>>. Acesso em: 19 ago. 2014.

¹³Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Quantum>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

¹⁴Disponível em: <<http://jus.com.br/forum/22181/o-que-e-stf-e-stj/>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

¹⁵Disponível em: <<http://jus.com.br/forum/22181/o-que-e-stf-e-stj/>>. Acesso em: 25 ago. 2014.