

A FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS NO SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Giovana Mara Reiter¹

Claudia Roveri²

Area temática: Legislação Tributária

RESUMO

O artigo pretende discutir qual o alcance do disposto no artigo 7º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116 de 31/07/2003 na composição da base de cálculo dos serviços de construção civil. Serão abordados especialmente os conceitos de material e mercadoria, face aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais anteriores e posteriores à LC nº 116/03. Também será examinado o papel constitucional da lei complementar, com o intuito de verificar se a LC nº 116/2003 extrapolou ou não esse papel. O principal objetivo é dirimir qual o reflexo dessa disposição legal para o cálculo do ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza).

PALAVRAS CHAVE: ISS. BASE DE CÁLCULO. CONSTRUÇÃO CIVIL.

1 INTRODUÇÃO

O objeto do presente estudo está relacionado a uma aparente contradição legal: afinal, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 permitiu ou não a dedução de materiais para os serviços de construção civil?

Apesar de ser uma polêmica antiga, que já aparece na legislação desde o DL nº 406/68³, ela tomou novo fôlego com a entrada em vigor da LC nº 116/03, que permitiria a

¹ Auditora Fiscal Tributário do Município de Blumenau. Bacharel em Direito. Pós-graduada em Direito Administrativo. Mestre em Ciência Jurídica.

² Auditora Fiscal Tributário do Município de Blumenau. . Bacharel em Direito. Pós-graduada em Direito Tributário.

³ Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [...]

dedução dos materiais empregados na construção civil. Todavia, não há certeza quanto a essa permissão, uma vez que ora o texto legal fala em material, ora fala em mercadoria produzida fora do local da obra. E isso leva ao debate sobre a possibilidade de dedução (fortemente argumentada pelos contribuintes) versus a manutenção da integralidade do preço do serviço como base de cálculo do ISS (defendida pelos municípios).

O grande ponto de discussão gira em torno da definição do que seria material e do que seria mercadoria, ambas expressões usadas pelo legislador, e que levam a uma confusão sobre a determinação da real base de cálculo do imposto.

Entretanto, como se verá ao longo desse breve estudo, a aparente contradição presente no texto legal não resiste a uma verificação mais minuciosa e sistemática da legislação pátria. E essa verificação leva a conclusão inescapável de que a lei não permite a dedução de materiais, e sim resolve um conflito de competência entre o ISS e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

2 SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL

2.1 CONCEITO DE SERVIÇO

Constitucionalmente, o ISS está previsto no art. 156, inciso III e § 3º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]

§ 2º 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 já tributadas pelo imposto.

[...]

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); [...]

34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM); [...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Constituição assim definiu dois limites para o campo de abrangência do ISS: a prestação de serviços de qualquer natureza, que não esteja sob a incidência do ICMS, previsto no art. 155, II do texto constitucional.

Mas, e o que seriam “serviços de qualquer natureza”? O texto constitucional não elucida esse ponto, mas remete a regulação da matéria para lei complementar⁴. Atualmente, o diploma legal que regulamenta a matéria é a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

Por seu turno, a LC nº 116/03, estabeleceu no *caput*, do artigo 1º:

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. (grifos não presentes no original)

Conseqüentemente, para que se possa entender quando ocorre a incidência do ISS, é importante que se tenha bem claro o conceito de serviço. Ensina ainda Martins (2002, p. 27):

[...] Prestação de serviços 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 (prestador de serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço 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 da movimentação econômica. (grifos em negrito não presentes no original)

Desta forma, é a prestação onerosa de serviço por pessoa física ou jurídica em favor de outra pessoa física ou jurídica, que faz nascer o fato gerador do ISS. Assim, com o

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes:[...]

conceito de serviço em mente, parte-se agora para a definição do que vem a ser o serviço de construção civil.

2.2 O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Antes de entrar especificamente nos serviços de construção civil, tem-se que primeiramente entender o que se considera construção. Barreto (2005, p. 255) diz que a 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.

Pode-se entender por construção civil qualquer alteração realizada pelo homem em um meio natural, seja ele qual for, com a qual se pretende modificar suas características. Seu objetivo é adaptar tal meio para sua futura utilização, podendo esta modificação ser a construção de uma casa, de um muro, o aterramento de um terreno, entre outras obras que alterem o meio natural para a utilização do homem.

Mas, não basta saber-se o conceito de construção civil. Para fins de delimitação exata da incidência do imposto municipal, deve-se conceituar o que são os serviços de construção civil. Seguindo os ensinamentos de Barreto (2005, p. 266), tem-se que:

Por serviços de construção civil entende-se 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.
Tributáveis pelo ISS são os resultados – globais ou parciais – desse conjunto de operações desempenhadas de execução de obras de construção civil, quaisquer que sejam.

Então, construir significa o resultado que se tem ao alterar o meio natural, e prestar serviços de construção nada mais é que os meios necessários para se construir. Ainda assim, não basta que a atividade executada seja serviço para que este possa ser tributado; é necessário também que este se encontre previsto na Lei Complementar nº 116/2003.

O serviço de construção civil está descrito no item 07, mais precisamente nos subitens 7.02 e 7.05, da Lista de Serviços anexa a Lei Complementar nº 116/03:

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

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 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, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). (grifos não presentes no original)

Deste modo, há a previsão legal para a incidência do ISS sobre todos os serviços de construção civil previstos nos subitens acima transcritos. Porém, como se verá a seguir, a dúvida reside sobre a formação da base de cálculo desses serviços.

3 A BASE DE CÁLCULO DA CONSTRUÇÃO CIVIL

3.1 A REGRA CONTIDA NO ART. 7º, § 2º, INCISO I, DA LC Nº 116/2003

Dispõe o artigo 7º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/03:

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 serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar; [...] (grifos não presentes no original)

Da leitura conjunta desse dispositivo legal e dos itens nele citados, fica claro que só o valor dos materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local da prestação dos serviços é que pode ser deduzido da base de cálculo do ISS, diferente dos materiais adquiridos de terceiros ou produzidos no próprio canteiro de obras.

Ocorre que a redação do inciso I, do artigo supra citado levou alguns contribuintes, prestadores de serviços de construção civil, a alegar que os materiais por eles utilizados não fazem parte do valor final do serviço, e por isso não podem compor a base de

cálculo para o imposto. Por outro lado, o Fisco considera os materiais insumos para a prestação do serviço, e por isso não podem ser excluídos da base de cálculo do imposto.

Sobre a possibilidade de abatimento dos materiais aplicados na construção civil da base de cálculo do ISS, explica Jacomassi Junior (2010):

Há uma tênue linha entre a simples incorporação de materiais à prestação de serviços e os casos de efetiva circulação econômica dos mesmos, o agente responsável por analisar o caso, deverá ter sensibilidade e técnica apurada. Veja, dentre os materiais citados no último exemplo, evidentemente que não poderão ser abatidas às luvas utilizadas pelos pedreiros, nem quaisquer outras ferramentas empregadas, visto que estas incorporam a obrigação de fazer pelo contratado, e não criam a circulação econômica destes (obrigação de dar ao cliente).

Caso típico: Um mecânico, ao simplesmente regular o motor de um veículo, não pode abater do valor da Nota Fiscal, por exemplo, a graxa empregada, porque esta foi adquirida pelo próprio prestador, para insumo em seu trabalho, e não caracteriza circulação econômica da mesma, já que o cliente não adquire ou busca a "graxa", mas sim o serviço do mecânico (obrigação de prestar reparos).

E continua ainda o mesmo autor:

Torna-se evidente que a base de cálculo do ISSQN somente poderá ser deduzida nas hipóteses em que sua abrangência possa recair em inconstitucionalidade (bitributação), do contrário, deverá manter-se o custo integral do serviço.

Notoriamente, algumas empresas geram tão somente "crédito" de ICMS quando das entradas de materiais por ela adquiridos, e buscam deduzir materiais em operações onde tais reduções não caberiam, visando tão somente aproveitar tais créditos, aumentando sua margem de lucro pela desoneração descabida de seu capital. (JACOMASSI JUNIOR, 2010).

Fica claro que, quando o legislador fala em “materiais fornecidos” quer dizer que o construtor os teria de estar fornecendo, isto é, praticando uma atividade de comércio a qual estaria sujeita ao ICMS. E esse é um fato atípico na construção civil, já que o construtor, via de regra, não fornece materiais, e sim os incorpora à obra como insumos de seu serviço.

O Superior Tribunal de Justiça vem decidindo nessa direção, como se pode observar no voto da Ministra Eliana Calmon, no Recurso Especial nº 926.339 - SP (2007/0029308-5),:

Veja-se que tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por indicação dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço. Isso sucede porque 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 aqueles

correspondentes aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta.

Desta feita, o que estaria sendo regrado não é uma isenção, e sim um conflito de competência entre o ICMS e o ISS, cuja regulação, que como se verá adiante, faz parte das matérias a serem disciplinadas através de lei complementar. Nesse sentido, é interessante verificar qual o verdadeiro alcance da norma, e qual a função da lei complementar na delimitação de matéria tributária.

3.2 O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR

José Afonso da Silva (1982. p. 229) ensina que:

Leis complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos ou seções judiciárias nos casos previstos, e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.

As leis ordinárias são a regra geral para a criação, modificação ou extinção de direitos ou obrigações. A reserva de matérias à lei complementar, salvo exceções, deve vir expressa no texto constitucional.

Sobre leis complementares explica Oliveira (2004, p. 28):

A lei complementar à Constituição é uma lei em separado, como o próprio nome indica, completando-a, sem interferir no texto constitucional. Propicia, isto sim, um complemento em apartado, particularizando e detalhando a matéria que a constituição abordou genericamente.

A lei complementar tem o intuito de servir de complemento ao texto constitucional, detalhando a sua vontade. Ives Gandra Martins (1998, p.68) entende que a lei complementar *complementa* o texto constitucional, "esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte".

Em matéria tributária, o papel da lei complementar está previsto no artigo 146, incisos I a III:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;**

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [...] (grifos não presentes no original)

Especificamente em relação ao ISS, a Constituição reserva o seguinte papel para a lei complementar, conforme previsto no artigo 156, § 3º:

Art. 156 – [...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ou seja, não cabe a lei complementar excluir valores da base de cálculo, seja do ISS, seja de qualquer outro tributo. E ainda que se argumente que o texto constitucional determinou que a lei complementar pode delimitar a forma como isenções podem ser concedidas, não deu autorização para efetivamente conceder qualquer isenção.

Ao indicar que somente os materiais fornecidos e produzidos pelo contribuinte fora do local da obra estão excluídos da base de cálculo do ISS, a lei complementar somente dirimiu um conflito entre Estados e Municípios. Admitir-se em contrário seria também admitir que ocorreu uma isenção heterônoma⁵, o que está expressamente vedado pela Constituição, conforme determina no artigo 151, inciso III⁶.

⁵De acordo com julgamento proferido pelo Exmo. Desembargador Newton Janke em voto exarado na Apelação Cível nº 2001.018008-1, de Criciúma:

As isenções tributárias são classificadas em autonômicas e heterônomas. Diz-se autonômica a isenção concedida diretamente pelo ente público que possui competência para instituir o tributo e heterônoma a **concedida por ente diverso daquele que possui o poder de tributar**. (www.tj.sc.gov.br) (grifos não presentes no original)

⁶ Art. 151. É vedado à União: [...]

Ainda assim, para maior clareza da forma pela qual deve ser formada a base de cálculo do ISS, faz-se necessário buscar os conceitos corretos do que seria material e o que seria mercadoria, conforme determinado na LC nº 116/03.

3.3 MERCADORIA *versus* MATERIAL E A DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONSTRUÇÃO CIVIL

O ponto central é distinguir quando um mesmo objeto pode ser considerado mercadoria e quando pode ser considerado material. Sobre mercadoria, Paulsen e Mello (2006, p.210) esclarecem que:

Mercadoria é o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente. (grifos no original)

A mercadoria é objeto de operações de mercancia, e sempre são a finalidade da operação envolvendo quem a fornece e quem a compra.

Sobre material, ensina Carraza (*apud* Tauil, 2009, p. 116): “Os materiais empregados (madeira, areia, ferro) não são mercadorias, mas elementos acessórios do contrato de empreitada. Integram e possibilitam o cumprimento da obrigação de fazer.”

Destarte, material é tudo aquilo que o prestador usa para desenvolver a atividade para a qual foi contratado, qual seja, prestar serviço de construção civil.

A diferença entre ambos é justamente a finalidade a que se destinam: enquanto a mercadoria se presta a operações de compra e venda, o material é meio para que o prestador de serviços execute sua atividade. Mais que isso, ambos estão diferenciados principalmente pela natureza da obrigação contratada: mercadoria é objeto de uma obrigação de dar (sujeita ao ICMS), já o material está vinculado a uma obrigação de fazer (sujeita ao ISS).

Assim, objetivamente, o que deve ser analisado é a finalidade da contratação: o tomador do serviço não contrata a compra de material (obrigação de dar), e sim a execução de

uma obra de construção civil (obrigação de fazer). Destacar-se a compra dos materiais é desconsiderar a atividade-fim para a qual o prestador foi contratado, desvirtuando assim a letra da lei.

Nesse sentido, extrai-se do Acórdão relatado pelo Ministro Castro Meira, em Agravo Regimental, em Recurso Especial nº 1002.692 que:

A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiros para uso nas obras de construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão por que não devem se sujeitar a uma nova incidência de ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imunes à tributação, somente sendo tributados na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.002.693 - RS (2007/0258832-0)

E continua ainda o Ministro Castro Meira em seu relato:

Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde são prestados os serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.002.693 - RS (2007/0258832-0)

Fica evidente que a base de cálculo do ISS abarca também todos os materiais empregados na feitura do serviço. E a exceção feita no final dos itens 7.02 e 7.05 confirma essa assertiva, ao esclarecer que somente devem ser tratados como mercadoria, aqueles produtos produzidos pelo contribuinte fora do canteiro de obras.

Nesse sentido, a iterativa jurisprudência das Turmas que compõem a Segunda Seção do STJ reconhece que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados.

Apresenta-se ainda alguns precedentes, no intuito de demonstrar que realmente não podem ser deduzidas da base da calculo da prestação de serviço de construção civil os matérias utilizados, conforme pode-se observar:

AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO VALOR DOS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO - PRECEDENTES. Se as empresas de

construção civil não são contribuintes do ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias, conceito que não se ajusta aos insumos utilizados para a construção de edifícios e outros, os materiais adquiridos com essa finalidade devem compor a base de cálculo do ISS. Precedente: REsp 256.210/MG, Rel. Min. José Delgado, DJ 25.9.2000. Agravo regimental improvido (AgRg no REsp 658.265/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJU de 12.09.06);

TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE DE SUBTRAÇÃO. I - *In casu*, o acórdão recorrido ao analisar a lide, procedeu ao exame da norma infraconstitucional inserta no artigo 9º, § 2º, do Decreto-Lei nº 406/68, não havendo que se falar na análise de matéria eminentemente constitucional. II - Consoante jurisprudência desta Corte, as empresas do ramo da construção civil são contribuintes do ISS, pelo que não se admite subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às subempreitadas e aos materiais utilizados pela construtora. Precedentes: REsp nº 828.879/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 31/08/2006; REsp nº 779.515/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 03/08/2006; REsp nº 577.356/MG, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 30/05/2004; e REsp nº 328.427/PR, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 02/02/2004. III - Agravo regimental improvido" (AgRg no REsp 917.751/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU de 21.06.07).

Mesmo com o advento de Lei Complementar nº 116/03, os precedentes não foram alterados como se verifica no precedente da Segunda Turma abaixo transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONSTRUÇÃO CIVIL – ISS – BASE DE CÁLCULO – DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS – IMPOSSIBILIDADE - OMISSÃO INEXISTENTE.

1. Em nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos jurídicos apontados pelas partes. Exige-se apenas que a decisão seja fundamentada, aplicando o magistrado, ao caso concreto, a legislação por ele considerada pertinente. Inocorrência de violação ao art. 535 do CPC.
2. A jurisprudência uniforme 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 a redação da LC 56/87 – é circunstância inteiramente desinfluyente. Isso porque tanto ao tempo da vigência do 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 fora do 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 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 vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta.
6. Recurso especial improvido" (REsp 926.339/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 11.05.07). AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.002.693 - RS (2007/0258832-0)

Ao final, torna-se evidente que a base de cálculo do ISS na construção civil não comporta nenhum tipo de dedução, e que a exclusão dos materiais não tem respaldo legal.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A definição da base de cálculo do ISS para os serviços de construção civil sempre foi alvo de discussões quanto à possibilidade ou não de dedução dos materiais empregados nas obras. Com a entrada em vigor da LC nº 116/03, pretendia-se resolver esse conflito, atualizando a legislação infraconstitucional referente ao imposto municipal com a ordem constitucional de 1988.

Entretanto, há uma aparente incoerência no texto legal, pois ele determina de um lado a exclusão dos materiais fornecidos, e de outro somente exclui as mercadorias produzidas pelo contribuinte fora do local da obra. O grande problema aqui é extrair o real significado da lei, e o que realmente se deve interpretar sobre a vontade do legislador.

Realmente, a leitura isolada do artigo 7º, § 2º, inciso I da LC nº 116/03 leva a impressão errônea de que existe uma autorização legal para a dedução do material empregado na construção civil. Entretanto, essa é uma interpretação restritiva e que não leva em consideração todo o regramento jurídico que regula o sistema tributário pátrio, em especial a delimitação da competência do ISS e do ICMS.

Esse aparente conflito já foi resolvido infraconstitucionalmente, quando se faz a interpretação dos itens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03 com a LC nº 87/96, que disciplina o ICMS em nível infraconstitucional, e que estabelece em seu artigo 2º, inciso V:

Art. 2º O imposto incide sobre: [...]

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, **quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.**

Dessa maneira, há que se considerar duas situações distintas: quando o contribuinte adquire materiais para empregar na obra, está apenas adquirindo insumos – como qualquer prestador de serviços – que o possibilitarão desempenhar a atividade para a qual foi contratado.

Somente quando ele produz mercadorias fora do canteiro de obras, estará fora do campo da incidência do ISS, mas para entrar no campo da incidência do ICMS, e não para ficar numa espécie de limbo jurídico, onde não há qualquer incidência tributária.

Por isto, quando a lei fala em fornecimento de materiais, deve-se sempre ficar claro que ela se refere aos materiais vendidos como mercadorias, e não a uma isenção de base de cálculo, a qual não está autorizada a conceder.

Permitir a exclusão dos materiais empregados na construção civil é infringir a ordem constitucional tributária em vários pontos essenciais. Primeiro, pois se permitiria a existência de uma isenção heterônoma, o que seria ferir a forma federativa do Estado brasileiro, prevista no artigo 60, § 4º, inciso I, cláusula pétrea da Constituição Federal.

Segundo, pois seria infringir o princípio da igualdade, previsto no artigo 150, inciso II da CF/88, uma vez que o benefício da redução da base de cálculo não se estenderia aos demais contribuintes.

E terceiro, seria permitir a extrapolação do papel da lei complementar, que deve somente dar forma definida ao desejo do legislador constitucional, e não ampliar ou restringir a competência tributária dos entes da federação.

REFERÊNCIAS

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

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406**, de 31 de janeiro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 15 de jul 2010.

BRASIL. **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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>>. Acesso em: 15 jul 2010.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)
<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>> Acesso em: 15 jul 2010.

BRASIL. **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/L5172.htm>. Acesso em: 15 jul 2010.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de Outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 jul 2010.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial 658.265/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJU de 12.09.06.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial 917.751/MG, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU de 21.06.07.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 926.339/SP, Relatora. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 11.05.07). Agravo Regimental no Recurso Especial 1.002.693 - RS (2007/0258832-0).

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial 1.002.693 - RS (2007/0258832-0).

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial 926.339/SP, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 11.05.07.

HARADA, Kiyoshi. **Industrialização por encomenda: IPI/ICMS ou ISS ?**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10992>>. Acessado em 14 jul. 2010.

JACOMASSI JUNIOR, Ivan. **O Imposto sobre Serviços e as hipóteses de abatimento de sua base de cálculo**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=104430>>. Acesso em: 14 jul. 2010.

MARTINS, Ives Gandra. Sistema tributário nacional na Constituição de 1988. 5.^a edição. São Paulo, Saraiva, 1998.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 4^o ed, São Paulo: editora Atlas SA, 2002 .

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Manual do ISS – Imposto Sobre Serviços**. 1º ed., Campinas: editora LZN, 2004.

PAUSEN, Leandro; SOARES DE MELO, José Eduardo. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 2. ed. rev, atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas Constitucionais**. 2 ed. São Paulo:Revista dos Tribunais, 1982.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

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