

VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ALINE TEODORO DE MOURA

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Aline Teodoro de Moura; Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-996-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Aos membros da comunidade de pesquisadores em Direito:

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Aline Teodoro de Moura (Universidade do Grande Rio), Antônio Carlos Diniz Murta (Universidade FUMEC) e Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), apresentamos os 18 trabalhos que compõem o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, realizado no âmbito do VII Encontro Virtual do CONPEDI. Este GT tem como objetivo a promoção da discussão aprofundada de temas relevantes para a área, reunindo pesquisadores de todo o Brasil.

Os trabalhos abordam uma ampla gama de temas, como questões conceituais, inovações sociolegislativas e propostas de reforma legislativa. A diversidade dos estudos demonstra a riqueza e a pujança da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

O GT oferece uma oportunidade valiosa para aprofundar o conhecimento sobre temas relevantes da área. Os artigos apresentados abordam questões de grande importância para a pesquisa jurídica e para o debate acadêmico, pois promovem o diálogo entre pesquisadores, tendo como norte a sociedade e o Direito. O GT reúne pesquisadores de diferentes instituições e regiões do país, possibilitando o intercâmbio de ideias e experiências.

É possível afirmar que o CONPEDI é uma referência na pesquisa em Direito, diante da qualidade dos trabalhos apresentados, o que reafirma seu compromisso com a promoção da excelência acadêmica.

Convidamos a todos os participantes a lerem os artigos com atenção e a participarem dos debates. Nesse contexto, apresentamos a lista completa dos 18 trabalhos apresentados no GT-40:

1. REFLEXÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL. O artigo analisa a evolução da jurisprudência sobre a definição da base de cálculo do ISSQN na construção civil, identificando as principais tendências e seus impactos na tributação do setor. A pesquisa

contribui para a compreensão da dinâmica das relações entre o Poder Judiciário e a Administração Pública na esfera tributária, além de fornecer subsídios para a aplicação prática do ISSQN.

2. **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÕES COM CRIPTOMOEDAS: UM ENSAIO ACERCA DO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO.** O artigo discute a incidência do Imposto sobre a Renda no ganho de capital em operações com criptomoedas, examinando os diferentes momentos em que a realização do ganho pode ocorrer. A pesquisa busca contribuir para a elucidação de um tema ainda controverso na doutrina e na jurisprudência, orientando os contribuintes e profissionais da área sobre a tributação de criptoativos.

3. **ANÁLISE DA CIDE-COMBUSTÍVEL: TREDESTINAÇÃO E IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS.** Este artigo analisa a CIDE-Combustível sob a ótica da sua destinação e das implicações econômicas dessa tributação. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel da CIDE-Combustível na arrecadação de receitas para o financiamento de políticas públicas, além de avaliar seus impactos no preço dos combustíveis e na competitividade da economia brasileira.

4. **SOLIDARIEDADE SOCIAL: REFLEXOS NO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E NA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.** O artigo examina os reflexos da solidariedade social no dever de pagar tributos e na progressividade tributária. A pesquisa contribui para a compreensão do papel da solidariedade na construção de um sistema tributário mais justo e equânime, além de analisar os desafios da aplicação prática desse princípio no âmbito tributário.

5. **A CONCENTRAÇÃO DA RENDA E RIQUEZA NO BRASIL, OS BLOQUEIOS INSTITUCIONAIS E AS “REFORMAS TRIBUTÁRIAS”: SERÁ QUE O JOGO PODE MUDAR?** O artigo analisa a relação entre a concentração da renda e riqueza no Brasil e as reformas tributárias propostas nos últimos anos. A pesquisa identifica os bloqueios institucionais que dificultam a implementação de reformas mais progressivas, além de discutir as perspectivas de mudança nesse cenário.

6. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.** O artigo diferencia a interpretação econômica do Direito Tributário da análise econômica do Direito, destacando

os métodos e objetivos de cada uma delas. A pesquisa contribui para a compreensão dos diferentes instrumentos disponíveis para a análise das normas tributárias, orientando a aplicação do Direito Tributário em situações complexas.

7. AS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023 NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. O artigo analisa as implicações da Emenda Constitucional nº 132/2023 para o regime do Simples Nacional. A pesquisa identifica as principais mudanças introduzidas pela emenda e seus impactos para as microempresas e empresas de pequeno porte, além de avaliar os desafios da implementação dessas mudanças.

8. A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA. O artigo examina a influência da capacidade contributiva na estruturação da matriz tributária brasileira. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a progressividade do sistema tributário brasileiro, além de analisar os desafios da aplicação do princípio da capacidade contributiva na prática.

9. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: EXTRAFISCALIDADE E EFETIVIDADE DO TRIBUTO. O artigo analisa a extrafiscalidade do Imposto Territorial Rural (ITR) e sua efetividade como instrumento de política pública. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel do ITR na promoção do desenvolvimento rural e na redução das desigualdades sociais no campo, além de avaliar a efetividade do tributo na consecução de seus objetivos.

10. O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 2023: OS NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO. O artigo analisa os novos princípios constitucionais introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua influência no processo legislativo tributário. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras que disciplinam a elaboração de leis tributárias, além de analisar os desafios da aplicação desses princípios na prática.

11. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: POLÍTICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Este artigo examina o Código de Defesa do Contribuinte como instrumento de política de justiça tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre os direitos dos contribuintes e a efetividade da justiça fiscal no Brasil, além de analisar os desafios da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte na prática.

12. A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE ENFRENTAMENTO DE FATORES DE VULNERABILIDADE QUE ATINGEM A RELAÇÃO JURÍDICA

TRIBUTÁRIA. O artigo analisa a extrafiscalidade como mecanismo de enfrentamento de fatores de vulnerabilidade que atingem a relação jurídica tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre a função social do tributo e a proteção dos direitos dos contribuintes mais vulneráveis, além de analisar os desafios da aplicação da extrafiscalidade na prática.

13. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: ALTERAÇÕES RECENTES, DÚVIDAS ANTIGAS. Este artigo analisa as alterações recentes na legislação sobre subvenção para investimentos e as dúvidas que persistem sobre a aplicação desse regime. A pesquisa contribui para a compreensão das regras que disciplinam a concessão de subvenções para investimentos, além de analisar os desafios da aplicação dessas regras na prática.

14. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O IMPACTO DA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO. O artigo analisa o impacto da flexibilização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, à luz do controle de constitucionalidade. A pesquisa contribui para o debate sobre a segurança jurídica e a modulação dos efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário, além de analisar os desafios da aplicação da flexibilização da coisa julgada na prática.

15. COOPERATIVE COMPLIANCE, ECONOMIA DIGITAL E GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL. O artigo examina a relação entre o cooperative compliance, a economia digital e a gestão tributária municipal. A pesquisa contribui para o debate sobre a modernização da administração tributária municipal no contexto da economia digital, além de analisar os desafios da implementação do cooperative compliance nesse contexto.

16. INCENTIVOS FISCAIS E MEIO AMBIENTE: COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE CONTRIBUIR COM A REALIZAÇÃO DA LOGÍSTICA REVERSA. O artigo analisa como a extrafiscalidade pode contribuir para a realização da logística reversa por meio de incentivos fiscais. A pesquisa contribui para o debate sobre a utilização de instrumentos tributários para a proteção do meio ambiente, além de analisar os desafios da implementação de incentivos fiscais para a logística reversa na prática.

17. DRAWBACK NO AGRONEGÓCIO E OS BENEFÍCIOS TRAZIDOS PELA PORTARIA SECEX Nº 295/24. Este artigo analisa os benefícios trazidos pela Portaria SECEX nº 295/24 para o regime de drawback no agronegócio. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras do drawback no agronegócio, além de analisar os impactos dessas regras para o setor.

18. POLÍTICAS PÚBLICAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA (PCD'S): A NECESSIDADE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA CONTEMPLAR POR ISONOMIA OS PORTADORES DE DOENÇAS RENAI CRÔNICAS. O trabalho analisa as políticas públicas de benefícios fiscais para pessoas com deficiência (PCD's) à luz da isonomia, com foco na necessidade de contemplar por igual os portadores de doenças renais crônicas. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a inclusão social, defendendo a ampliação da abrangência das políticas públicas de benefícios fiscais para garantir a igualdade de oportunidades para todas as pessoas com deficiência, independentemente da natureza de sua deficiência.

Os 18 trabalhos que compõem o GT-40 - Direito Tributário e Financeiro II - demonstram a riqueza e a diversidade da pesquisa em curso na área. Esperamos que a apresentação desses trabalhos contribua para o conhecimento e o debate sobre temas relevantes para o Direito Tributário e Financeiro.

Agradecemos a todos os participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT Direito Tributário e Financeiro II.

REFLEXÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL

REFLECTIONS ON THE EVOLUTION OF JURISPRUDENCE IN DEFINING THE ISSQN CALCULATION BASE IN CIVIL CONSTRUCTION

Helton Kramer Lustoza

Resumo

Este estudo se propõe a aprofundar as principais controvérsias que cercam a tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), com um foco particular na composição da base de cálculo do serviço de construção civil. Ao longo do tempo, este critério quantitativo têm sido objeto de debates intensos, especialmente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, como evidenciado no julgamento do RE 603.497, resultando em divergências significativas sobre a base de cálculo do ISSQN. É necessário estabelecer uma linha de interpretação clara e uniforme deste critério, visando assegurar a segurança jurídica e a equidade na aplicação do ISSQN, sobretudo no setor da construção civil. A pesquisa se justifica na medida em que um consenso na compreensão deste tema objetiva prevenir incertezas e injustiças tributárias, fomentando um ambiente jurídico mais estável para todas as partes interessadas. Por meio de uma análise embasada no panorama doutrinário e jurisprudencial, este artigo examina os conceitos de serviço e a definição do seu valor. Ao fazê-lo, busca-se contribuir para um entendimento mais claro e consistente dessa questão complexa e fundamental no campo tributário

Palavras-chave: Issqn, Constituição, Stf, Base de cálculo, Segurança jurídica

Abstract/Resumen/Résumé

This study aims to delve into the main controversies surrounding the taxation of the Tax on Services of Any Nature (ISSQN), with a particular focus on the composition of the calculation base for construction services. Over time, this quantitative criterion has been the subject of intense debate, especially within the scope of the Brazilian Federal Supreme Court, as evidenced in the judgment of RE 603,497, resulting in significant divergences regarding the calculation base of the ISSQN. It is necessary to establish a clear and uniform interpretation of this criterion, aiming to ensure legal certainty and fairness in the application of the ISSQN, especially in the construction sector. The research is justified to the extent that a consensus in understanding this issue aims to prevent tax uncertainties and injustices, fostering a more stable legal environment for all parties involved. Through an analysis grounded in doctrinal and jurisprudential perspectives, this article examines the concepts of service and the definition of its value. In doing so, it seeks to contribute to a clearer and more consistent understanding of this complex and fundamental issue in the field of taxation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Issqn, Constitution, Stf, Calculation basis, Legal security

INTRODUÇÃO

A tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, no contexto da construção civil, tem sido objeto de intensos debates ao longo dos anos. Questões relacionadas aos critérios material e espacial, bem como à definição da base de cálculo do imposto, têm gerado divergências interpretativas tanto na doutrina quanto na jurisprudência brasileira.

Neste contexto, o presente artigo se propõe a analisar as principais controvérsias que envolvem a tributação do ISSQN na construção civil, com especial atenção para os desdobramentos jurisprudenciais que ocorreram a partir do ano de 2010.

Particularmente, será examinada a evolução do entendimento jurisprudencial em relação à possibilidade de dedução dos materiais empregados nas obras como parte da base de cálculo do imposto. Destaca-se que, apesar de determinadas decisões do Supremo Tribunal Federal terem contribuído para consolidar certos posicionamentos, questões cruciais permanecem em aberto, demandando uma análise aprofundada e crítica.

A compreensão clara e consistente dessas controvérsias é essencial para garantir segurança jurídica e equidade na aplicação do ISSQN no âmbito da construção civil, contribuindo para o desenvolvimento de um ambiente tributário mais transparente e eficiente.

A pesquisa se origina do tema 247/STF, em que estabelece entendimento acerca da base de cálculo do ISSQN sobre os serviços de construção civil, definindo se o preço do serviço (base de cálculo geral do imposto) sofrerá o abatimento do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.

As ressalvas previstas no item 7 da lista anexa à Lei Complementar 116 deram origem a duas correntes interpretativas distintas: uma mais restritiva, defendendo que a dedução apenas seria aplicável aos materiais produzidos pelo prestador fora do local da prestação do serviço, sujeitando-se ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); e outra mais favorável aos contribuintes, argumentando que a dedução deveria abarcar os materiais produzidos no próprio local da prestação dos serviços, de forma que o ISSQN não incidiria sobre o valor dessas mercadorias, independentemente de serem produzidas localmente ou não.

Até o ano de 2010, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça seguia uma linha uniforme, entendendo que a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) deveria englobar o custo total do serviço, sem possibilidade de dedução dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas.

Em resposta a essa controvérsia, o Supremo Tribunal Federal, em 2010, reconhecendo a relevância do tema, decidiu, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 603.497, que os materiais utilizados devem ser deduzidos da base de cálculo do ISSQN¹. Seguindo esta diretriz, até recentemente, a maioria dos tribunais brasileiros, incluindo o Superior Tribunal de Justiça e o próprio Supremo Tribunal Federal, mantiveram a posição de que a dedução era admissível. Argumentavam que a base de cálculo do ISSQN para os serviços prestados por entidades enquadradas no item 7 da lista de serviços deveria se restringir ao valor do serviço em si, excluindo o custo dos materiais utilizados.

No entanto, em uma reviravolta recente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o primeiro agravo interno do RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), em 03/07/2020 (com a publicação da ata de julgamento em 13/07/2020), deu parcial provimento ao recurso. Além de reafirmar a tese de recepção do artigo 9º, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 406/1968, a Suprema Corte buscou preservar a orientação jurisprudencial sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito infraconstitucional, reiterando a impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de construção civil.

A questão em análise tem sido alvo de intensos debates tanto no âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, evidenciando um aparente conflito entre, por um lado, o suposto direito claro e inquestionável dos contribuintes de deduzir os materiais utilizados na prestação de serviços de construção civil da base de cálculo do ISSQN e, por outro, a necessidade de arrecadação dos entes tributantes responsáveis pela tributação desses serviços. Diante disso, urge uma análise mais aprofundada da matéria para resolver possíveis controvérsias que possam comprometer a correta e legítima tributação

¹ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS GASTOS COM MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, b, DO DECRETO-LEI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (RE 603.497/MG, Relatora Ministra Ellen Gracie, julgado em 04/02/2010, DJe-081)

Este artigo investiga a determinação da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no contexto da prestação de serviços de construção civil. Através de uma análise fundamentada no panorama doutrinário e jurisprudencial, examinamos os conceitos de serviço e preço, bem como a evolução da jurisprudência dos tribunais brasileiros.

I – ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 153 a 156, define a competência tributária da União, Estados, DF e Municípios, de forma a reconhecer seus limites e condições como pressuposto para legitimidade do sistema. Lembra Roque Antonio Carrazza que ao mesmo tempo em que as normas constitucionais habilitam as pessoas políticas a criarem seus tributos, também impede as demais de alterá-lo (CARRAZZA, 2008, P. 786).

Frente a isso, é certo que a Carta Constitucional previu várias situações onde a prestação de serviço será tributada por impostos diferentes, tais como serviço de transporte intermunicipal (ICMS) serviço de comunicação (ICMS) e serviços de outras naturezas (ISSQN). Para se identificar o imposto correto, o intérprete deverá realizar o enquadramento do fato concreto perante a hipótese abstratamente prevista pela lei tributária. Sem que se verifique tal enquadramento não se pode afirmar que existe um fato jurídico tributário, conforme entendimento de Paulo de Barros Carvalho:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária) (CARVALHO, 2005, P. 250).

O arquétipo constitucional do ISSQN está previsto pelo artigo 156 da Carta Magna, através do qual é garantida aos Municípios a competência tributária para instituir imposto sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”. Esse dispositivo constitucional, além de prever a incidência sobre a prestação de serviços, estabeleceu dois pontos de extrema importância para o tema: primeiro, revelando a preocupação entre o conflito do ISSQN e ICMS, outro, delegando à legislação complementar a missão de editar normas gerais sobre este tributo municipal.

Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003 surgiu várias polêmicas em relação à incidência tributária, em especial sobre a tributação da construção civil. Esta

celeuma tem sido objeto de inúmeras discussões no âmbito doutrinário e jurisprudencial, causando certa insegurança jurídica.

Em linhas gerais, o critério material do ISSQN está previsto no art. 1º da Lei Complementar 116/2003, o qual define como fato gerador “*a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*”. Nesse sentido, somente é permitido ao Município arrecadar o ISSQN sobre serviços não compreendidos na competência da União e dos Estados, isso levou a entender que a lista de serviços seria taxativa. O entendimento adotado no âmbito do Supremo Tribunal Federal vai ao encontro deste raciocínio, a ponto de definir ser taxativa a lista de serviços, embora admita interpretação ampla e analógica. Significa afirmar que a lista é taxativa, mas, em alguns de seus itens onde constem expressões do tipo “e outros”, e “congêneres”, é possível uma interpretação ampliativa².

Em decorrência deste entendimento, os serviços não incluídos na lista prevista na Lei Complementar n. 116/2003 não estão sujeitos à incidência do ISS, por inexistência de competência tributária municipal. A partir disso, tem-se uma definição clara de que o núcleo da descrição fática deve estar concretizado na conjugação das terminologias: “prestar + serviços”.

Nesta perspectiva, a prestação de serviços de qualquer natureza, para fins de incidência de ISSQN, deve estar compreendida a partir da presença de três pressupostos: efetividade do serviço, habitualidade e finalidade lucrativa. O aspecto material do ISSQN está ligado ao fato de se desenvolver um esforço a fim de cumprir uma obrigação de fazer, sendo importante para a análise da incidência tributária a sua prestação e não o resultado (produto). Isso faz com que se conclua que esta exação municipal não pode incidir sobre o serviço em potencial, mas sim, sua materialidade resultará da efetiva prestação de serviço, conforme leciona o Aires F. Barreto:

2 CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. (RE 361.829/RJ, relator ministro Carlos Velloso, DJ de 24/02/06, p. 51)

o ISS, e bem assim qualquer outro imposto, só pode alcançar o fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, e nunca aquele que está por ocorrer, ainda que a probabilidade dessa ocorrência seja presumível. Relativamente ao ISS, é preciso atentar, ainda, para a circunstância de que se trata de um imposto sobre fatos e não sobre contratos (BARRETO, 2009, P. 322).

A segurança jurídica desta forma de tributação está centrada na exata diferença entre a obrigação de “fazer” e a obrigação de “dar”, sendo de fundamental importância para identificar os fatos sujeitos a sua incidência. A professora Maria Helena Diniz contribui de forma magistral para esta distinção, quando traça tais diferenças da seguinte forma:

A prestação, na obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que se tenha de fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entrega-la ao credor (DINIZ, 2002, P. 100).

Nessa linha de raciocínio, o Supremo Tribunal Federal, em análise sobre a locação de bens móveis, definiu se tratava de uma obrigação de dar, afastando a incidência de ISSQN. Tempos depois, a Suprema Corte pacificou esse mesmo entendimento, através da Súmula Vinculante n. 31, em que consignou que: “*é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis*”.

Depreende-se do texto legal, que o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS não é a mercadoria em si, mas a sua circulação jurídica, que deve ser entendida como a transferência sucessiva de sua titularidade. É natural que uma empresa que comercializa equipamentos de informática (operação sujeita ao ICMS) também venha a realizar serviços de assistência destes mesmos produtos. Somente com a análise da lista de serviços é que será possível identificar se esta atividade se enquadra na hipótese de incidência do imposto, independente deste constituir ou não atividade preponderante do prestador.

Contudo, a regra somente valerá se o serviço não for considerado como atividade-meio, com autonomia em relação à obrigação principal. É o que ocorre, por exemplo, com a venda de ar condicionado, cuja comercialização da mercadoria inclui, muitas vezes, a sua instalação. Quando a prestação de serviço for parte integrante da relação jurídica ela será considerada como atividade-meio, o que conseqüentemente afasta a incidência do tributo municipal.

Com isso, ficou definido que as atividades constantes da lista, sem ressalva quanto à incidência do ICMS, estão sujeitas somente ao ISS, ainda que na sua prestação se verifique o fornecimento de materiais.

II – A BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL E A REPERCUSSÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A base de cálculo pode ser compreendida como a grandeza econômica que advém dos fatos jurídicos sujeitos aos tributos. Contudo, a grandeza efetiva dos acontecimentos e os fatos não são mensuráveis em sua integralidade, o que mostra a necessidade de delimitar a base de cálculo, compatível com sua natureza. No caso do ISSQN a base de cálculo deverá se amoldar ao preço do serviço, que será a contraprestação estabelecida em troca de uma obrigação de fazer. O que muitas vezes era confundido com ingressos financeiros, isto é, nem todo ingresso de valores oriundo do negócio jurídico se enquadrará na base de cálculo deste tributo municipal.

Existem alguns valores que ingressam no caixa do prestador do serviço que, embora se originem do mesmo negócio jurídico, não fazem parte da hipótese de incidência do ISSQN. A sua base de cálculo, como todo o tributo, deve estar delimitada pelo princípio da legalidade, na medida em que precisa estar definido por lei municipal (art. 97 CTN), sendo que esta previsão deve estar em consonância com as normas gerais do tributo (art. 146, III CF/88).

A previsão legal da base de cálculo do ISSQN está no art. 7º da Lei Complementar n. 116/03, onde estabelece o critério do preço do serviço. Em serviços simples não há maiores dificuldades da sua identificação, como por exemplo, após a prestação de serviços de representação comercial, o tributo incide sobre o preço acordado. Entretanto, a dificuldade se concentra nos casos em que os serviços são acompanhados de utilização de materiais e instrumentos, ainda mais, diante do fato de que nem todo ingresso pode ser considerado receita direta da prestação de serviço.

Tanto a legislação antiga (DL 605/68) quanto a nova (LC 116/2003) permitem que a formação do preço do serviço seja formada através da identificação do valor integral com a subtração do valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço (art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/03).

A doutrina costuma diferenciar o preço da prestação (base de cálculo do ISSQN) com o preço do serviço, sendo que o conceito deste último engloba, além do valor da prestação,

valores gastos com a prestação (BAPTISTA, 2008, P. 1048). Essa diferenciação é de suma importância em serviços em que haja a aplicação de materiais e instrumentos, na medida em que há uma dificuldade maior para se identificar a real base de cálculo do tributo. No que se refere à incidência tributária da prestação de serviços de construção civil possui expressa previsão na lista de serviços da Lei Complementar 116/2003, conforme item 7.02, interferindo na delimitação da base de cálculo do tributo:

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).

Observe-se que o dispositivo legal acima citado é expresso em afirmar que haverá a incidência de ISSQN sobre o valor integral da prestação do serviço, ressalvando o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador do serviço fora do local da obra. Para isso, é necessário realizar uma interpretação conjunta dos dispositivos da LC 116/2003 para se ter uma conclusão lógica e coerente. Seria temerário obter sínteses parciais, com base em dispositivos legais isolados, o que leva a necessidade de averiguar alguns desdobramentos desta discussão.

Durante alguns anos o Superior Tribunal de Justiça tinha o posicionamento sacramental no sentido de que na prestação de serviço de construção civil ocorria a incidência do ISSQN sobre o valor global do serviço, sem autorização de dedução de materiais, exceto quanto a previsão da parte final do item 7.02³. Isto porque na construção civil existe uma obrigação de uma atividade fim, qual seja: a prestação de serviço direcionado a entrega de uma obra. Este entendimento leva a conclusão de que o conceito de prestação de serviço independe se o prestador utilizou ou aplicou materiais para consecução de seu objetivo. Em outras palavras, não desnatura o contrato, se o dentista usou anestésico e se o engenheiro teve que adquirir uma trena.

A incorporação de bens na obra fez com que tais materiais perdessem suas qualidades de origem, transformando-se em elementos da construção, isto é, o tomador do serviço não contratou o recebimento destes materiais, mas simplesmente eles foram transformados em insumos e foram adicionados à obra.

3 STJ - AgRg no REsp 1002693/RS - Ministro CASTRO MEIRA - Data do Julgamento - 25/03/2008 - Data da Publicação/Fonte DJ 07.04.2008

Cabe ainda mencionar a respeito da súmula n. 167 do Superior Tribunal de Justiça, o qual prevê o entendimento de que o fornecimento de concreto para construção civil, preparado no trajeto até a obra, sujeita-se somente ao ISS. Neste caso, conforme explica Andrei Pitten Velloso, *“os materiais empregados na prestação de serviços são, com frequência, elementos imprescindíveis à sua conclusão, não se qualificando necessariamente como mercadorias, por não serem bens destinados ao comércio”* (VELLOSO, 2007, P 311).

Nesta perspectiva, a hipótese de incidência do ICMS como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada, revela-se apenas quando haja movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade (DERZI, 1997, P. 34). No que tange as obras de construção civil, é importante esclarecer que a conclusão dos contratos firmados por empreitada não há a transferência, à contratante, de parte do empreendimento executado ou dos materiais individualmente empregados, mas sim, a entrega da obra como um todo. Tanto é assim, que nos termos do art. 610 do Código Civil, o contrato de empreitada pode advir somente da contribuição do trabalho do empreiteiro ou, também, com o emprego de materiais. Em ambas as situações o contrato de empreitada se caracterizaria como obrigação de fazer, sendo que o material empregado se transformou em insumo da obra.

Na leitura de Aires F. Barreto, o fato da lei complementar não permitir a inclusão dos materiais equivale a dizer que materiais não integram a base de cálculo do ISSQN, isto em razão da não cumulatividade do imposto. Entende este autor que o veto ocorrido no inciso II do § 2º da LC 116/2003 é inconstitucional, pois a não dedução das subempreitadas afrontaria a própria estrutura constitucional do imposto (BARRETO, 2009, P. 410).

Uma interpretação literal levaria a conclusão de que a única exceção cabível prevista na lista de serviços ocorre quando o prestador do serviço alia essa atividade à de industrial ou comerciante, alienando mercadorias. Neste caso, teria, ao menos em tese, duas obrigações que se cumprem: “dar” e “fazer”, isto é, junto com a prestação do serviço existiram mercadorias produzidas por ele e vendidas ao tomador do serviço

(MELO, 2000, P. 60). Por outro lado, existe a corrente doutrinária que defende que não poderia haver limitação da dedução dos materiais fornecidos pelo prestador, haja vista a redação do art. 7º da LC n. 116/2007 utilizar o termo “material fornecido” e não o termo “produzido”.

De forma contrária a tese restritiva, o Supremo Tribunal Federal, através de um voto monocrático da ministra Ellen Gracie, no Recurso Extraordinário n. 603497, julgou pela possibilidade da dedução de materiais da base de cálculo da prestação de serviços da construção civil da seguinte forma:

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. Precedentes de Corte. Agravo regimental improvido.” 2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados. Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. O acórdão recorrido divergiu desse entendimento. 3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário. (RE 603497, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 18/08/2010, publicado em DJe-172 DIVULG 15/09/2010 PUBLIC 16/09/2010)

Tratava-se de embargos à execução oferecidos pela empresa Topmix Tecnologia e Engenharia de Concreto S.A. na execução fiscal promovida pelo Município de Betim – MG. Na referida ação incidental, a embargante postula a extinção da execução fiscal, com o reconhecimento do seu direito a deduzir, da base de cálculo do ISS, o valor dos materiais fornecidos em serviços de concretagem, prestados em obras de construção civil. Sustentou que tal direito decorre do disposto no art. 9º, § 2º, a, do Decreto-Lei 406/1968, recepcionado pela Constituição de 1988.

Note-se que neste julgamento emblemático, as partes não questionaram a constitucionalidade da dedução, para definir a base de cálculo do ISS, dos materiais empregados na construção civil. Mas tomaram como premissa a subsistência da decisão do Superior Tribunal de Justiça, que teria apreciado a questão à luz da legislação infraconstitucional, conferindo-lhe interpretação mais restrita.

Ainda que o entendimento anterior estivesse baseado em uma decisão monocrática, observa-se que o Supremo Tribunal Federal, em outras ocasiões, reiterou essa mesma

interpretação, estabelecendo claramente a base de cálculo do serviço conforme previsto no item 7.02⁴.

Esta discussão se originou em 2010, quando a discussão chegou ao Supremo Tribunal Federal através do RE 603.497. Relatora da matéria, a ministra Ellen Gracie (atualmente aposentada) deu provimento ao recurso para restabelecer a sentença e permitir à empresa recorrente deduzir da base de cálculo os valores dos materiais usados para concretagem. Essa decisão monocrática durou por mais de uma década, em que os contribuintes utilizaram esta tese para deduzir todo tipo de material utilizado ou empregado definitivamente na obra. Inclusive, em diversas oportunidades, os julgamentos do Supremo sinalizaram que a interpretação do STJ estava superada.

A partir destas manifestações da Suprema Corte, o Superior Tribunal de Justiça alterou seu entendimento relativo à definição da base de cálculo do ISSQN na construção civil, passando a aceitar a possibilidade da dedução dos materiais. Na mesma situação jurídica, este Tribunal afastou a incidência do ISS sobre as subempreitadas e definiu que os materiais que poderiam ser deduzidos seriam aqueles empregados na obra⁵.

Observa-se que, a partir de 2010, prevaleceu um entendimento jurisprudencial sobre a possibilidade de dedução dos materiais na construção civil. Entretanto, não foram definidos quais tipos de materiais poderiam ser deduzidos da base de cálculo, nem houve clareza quanto à extensão dessa dedução, se limitada aos materiais incorporados à obra ou abrangendo também os utilizados de forma indireta.

Até que viesse uma decisão definitiva e expressa da Suprema Corte, restou aos Municípios e aos contribuintes interpretarem os preceitos e delimitações essenciais para alcançar uma decisão coerente. Assim, apesar da fundamentação da sentença não ser alcançada pela coisa julgada, é parte muito importante para permitir a perfeita e correta interpretação do entendimento judicial. Neste mesmo sentido salienta Humberto Teodoro Júnior que *“deve-se partir do princípio básico de que não é pela simples leitura de seu dispositivo e de sentido literal que se consegue extrair seu sentido e alcance”* (TEODORO JR, 2007, P. 578).

⁴ EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DOS MATERIAIS E SUBEMPREITADAS. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Pelo que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempreitadas. 2. Agravo regimental desprovido. (RE 599582 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 29/03/2011, DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-02 PP-00233)

⁵ AgRg no AgRg no AI nº 1.410.608, 1ª Turma, relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18/10/2011, publicado no DJe de 21/10/2011)

Através de uma interpretação razoável desta situação, não parece coerente prevalecer o entendimento de que o Supremo Tribunal Federal simplesmente permitiu a dedução de todo e qualquer material da base de cálculo do ISSQN em casos de construção civil, até porque a lei assim não permitiu. Pelo contrário, a fundamentação das decisões da Suprema Corte, consideraram que a dedução é possível, mas deve se limitar somente aos materiais empregados diretamente na obra. Com isso, fica claro que a legislação tributária juntamente com a jurisprudência dominante, pretenderam excluir da base de cálculo, corresponde ao valor total do serviço de construção civil prestado, tão-somente, os valores advindos de materiais que tenham origem de uma venda mercantil (sujeita a tributação do ICMS) e desde que sejam empregados (incorporadores definitivamente) na obra.

A terminologia “materiais fornecidos”, previsto no art. 7º da LC n. 116/2003 não chega ao ponto de englobar materiais utilizados indiretamente na obra. Por exemplo, seria equivocada a permissão de abatimento de valores como carrinhos de mão, capacetes, tapumes, guindastes, papéis higiênicos e outros materiais que poderiam ser utilizados em várias obras de uma forma auxiliar. Por isso, defendeu-se que o abatimento de valores da base de cálculo deve ser realizado com cautela e atenção, pois deverá haver a efetiva comprovação de que os materiais foram devidamente aplicados na obra, independente de serem adquiridos ou produzidos pelo prestador.

A título de exemplo, pode-se apontar a legislação do Município de São Paulo, onde o art. 14 da Lei n. 13701/2003, permitiu o abatimento de materiais na prestação de serviços de construção civil, desde que sejam incorporados à obra:

Art. 14. A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

§ 7º Quando forem prestados os serviços descritos nos subitens 7.02, 7.04, 7.05, 7.15 e 7.19 da lista do "caput" do artigo 1º, o Imposto será calculado sobre o preço do serviço deduzido das parcelas correspondentes:

I – ao valor dos materiais incorporados ao imóvel, fornecidos pelo prestador de serviços;

A terminologia utilizada pela legislação paulista parece ter sido adequada à situação, na medida em que respeitou o direito de abatimento dos materiais, bem como conservou a cautela da fiscalização municipal em delimitar a base de cálculo conforme os ditames constitucionais. E também respeitou a possibilidade de dedução de materiais fornecidos pelo prestador, exigindo a comprovação da incorporação destes na obra. Esse também foi o entendimento encontrado no Conselho de Contribuintes paulista, abalizando o que vem sendo

exigido pela Lei n. 13701/2003:

Assim sendo, em se tratando de construção civil, não serão incluídos na base de cálculo desta exação os valores referentes à compra, efetuada pelo prestador de serviço, de materiais empregados na obra, uma vez que os mesmos foram tributados pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, bem como, também não será considerado o montante utilizado para pagamento das sub-empresas contratadas, pois, estas já recolheram o ISS devido sobre a parcela em comento.

(...)

Compulsando os autos do Procedimento Administrativo denoto que foi exatamente este o caminho trilhado pela fiscalização. O Agente Fiscal em posse da documentação fornecida pelo próprio Recorrente, efetuou o encontro entre as deduções realizadas e os instrumentos existentes comprobatórios da aquisição de materiais utilizados na obra e incorporados ao imóvel e as primeiras vias das Notas Fiscais Faturas de Serviço expedidas pelas sub-empresas, com os conseqüentes comprovantes de recolhimento de ISS. (CC-SP – PA n° 2006-0.0.31.593-9 - Conselheiro Relator: Adelmo da Silva Emerenciano - Câmara Julgadora: 2ª Câmara – 27/11/2006)

Foi considerado que a dedução dos materiais tinha se tornado um direito inafastável do contribuinte, em homenagem ao princípio da não bitributação, mas deveria ser feito com coerência e de forma restritiva, em consonância com a legislação pertinente e ao art. 111 do Código Tributário Nacional. Isso leva a síntese de que a permissão de subtrair da base de cálculo do ISSQN o montante referente a todo e qualquer material utilizado na construção civil fere o princípio da razoabilidade.

Isso levou com que os contribuintes e Fazenda Pública trabalhassem com o entendimento de que a dedução não estaria restrita apenas aos materiais produzidos pelo prestador, mas não inovou legislativamente a ponto de permitir uma dedução de forma absoluta de todos os materiais adquiridos pelo prestador do serviço.

Uma ligação entre o art. 7º da LC 116/03 e o art. 9º do DL 406/68, permite que haja uma legitimidade na dedução da base de cálculo de materiais fornecidos (não necessariamente produzidos) pelo prestador. Mas é necessário que haja um critério para a realização desta operação, o que acredita que o razoável seria permitir somente os materiais empregados definitivamente como insumo na obra.

Ocorre que, no julgamento definitivo do RE 603497, agora com a Relatoria da Ministra Rosa Weber, houve uma reviravolta, em que se delegou ao Superior Tribunal de Justiça a delimitação dos materiais que seriam deduzidos, por ser matéria infraconstitucional. Em outras palavras, o Supremo Tribunal Federal defendeu que não caberia a Suprema Corte revisar a o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, mas apenas verificar se, ao acolhê-

la, aquela Corte não incorreu em ofensa à Carta da República. E, no caso em tela, compreenderam os Ministros que não houve ofensa à Carta Magna. E como tese de repercussão geral, a Ministra Relatora Rosa Weber sugeriu a tese nos seguintes termos: “O art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988”.

Assim ficou estabelecida a ementa do julgado:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. MATERIAL EMPREGADO. DEDUÇÃO. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, “A”, DO DL 406/1968. ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE NÃO DESTOA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, reafirmada na decisão agravada, circunscreve-se a a asseverar recepcionado, pela Carta de 1988, o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968, sem, contudo, estabelecer interpretação sobre o seu alcance nem analisar sua subsistência frente à legislação que lhe sucedeu – em especial, a LC 116/2003 -, tarefas de competência do Superior Tribunal de Justiça. 2. No caso, o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, objeto do recurso extraordinário, não destoou da jurisprudência desta Suprema Corte, porque, sem contrariar a premissa de que o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968 foi recepcionado pela atual ordem constitucional, e considerada, ainda, a superveniência do art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003, restringiu-se a delimitar a interpretação dos referidos preceitos infraconstitucionais, para concluir pela ausência, na espécie, dos requisitos para a dedução, da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de materiais utilizados no fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil. 3. Agravo interno conhecido e parcialmente provido, para, reafirmada a tese da recepção do art. 9º, § 2º, do DL 406/1968 pela Carta de 1988, assentar que sua aplicação ao caso concreto não enseja reforma do acórdão do STJ, uma vez que aquela Corte Superior, à luz do estatuído no art. 105, III, da Constituição da República, sem negar a premissa da recepção do referido dispositivo legal, limitou-se a fixar-lhe o respectivo alcance. (RE 603497 AgR-segundo, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 29-06-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-201 DIVULG 12-08-2020 PUBLIC 13-08-2020)

Prevaleceu neste julgamento a orientação que não há matéria constitucional a ser analisada, mas somente a exegese da legislação infraconstitucional, o que não contrapõe à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Neste sentido, sendo a controvérsia relativa à interpretação dos preceitos do Decreto-Lei 406/1968 e da LC 116/2003 que dizem respeito à base de cálculo do ISS incidente sobre a prestação de serviços de construção civil, tudo isso se insere na esfera de competência constitucionalmente conferida ao Superior Tribunal de Justiça.

E, ainda, chegou-se a conclusão de que a tese restritiva não seria ofensiva à Constituição Federal, implicando que, segundo a aplicação da dedução das matérias da base de cálculo do ISSQN apenas às hipóteses em que o prestador do serviço é contribuinte do ICMS e fornece mercadorias paralelamente à prestação do serviço. Na mesma linha, Anna

Cordelli Alves ressalta que a aplicação do art. 7º, § 2º, da LC nº 116/2003 depende das peculiaridades da relação contratual:

No mesmo exemplo dado, configura-se tal hipótese quando o tomador contrate pura e simplesmente a reforma do imóvel, sem qualquer exigência referente a materiais a serem utilizados. Nesse caso, o preço acordado estará remunerando a execução da reforma e deverá ser tomado, como um todo (serviço + fornecimento de materiais), para fins de cálculo do ISS devido. (ALVES, 2004, P. 181)

Em linhas gerais, o Supremo Tribunal Federal não revisou a interpretação que o Superior Tribunal de Justiça dava ao caso em momento anterior à 2010, apenas verificando se havia alguma ofensa à Constituição Federal. E, no caso dos autos, não vislumbrou ofensa alguma à Carta Magna. Frente a esta situação, não visualizou que a tese restritiva empregada pelo Superior Tribunal de Justiça ensejaria reforma, uma vez que aquela Corte, cabe fixar o respectivo alcance.

Na sequência, o Superior Tribunal de Justiça, em março de 2023, aproveitou-se do julgamento do RE 603.497 e, voltou a aplicar a tese restritiva para dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN na construção civil:

O Supremo Tribunal Federal, ao proferir o primeiro julgamento do RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), em 31/08/2010 (DJ 16/09/2010), decidiu reformar acórdão do STJ com fundamento no entendimento do Pretório Excelso sobre a "possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil".

A partir desse momento, esta Corte Superior, buscando alinhar a sua jurisprudência à referida decisão da Suprema Corte, começou a decidir naquele mesmo sentido, como se observa, a título de exemplo, no AgRg nos EAREsp n. 113.482/SC, relatora Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Primeira Seção, julgado em 27/2/2013, DJe de 12/3/2013.

Entretanto, mais recentemente, em 03/07/2020 (publicação da ata de julgamento em 13/07/2020), nos mesmos autos do RE 603.497/MG, o STF deu parcial provimento a agravo interno para, reafirmando a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968 pela Constituição de 1988, assentar que a aplicação dessa tese naquele caso concreto não ensejou reforma do acórdão do STJ, ficando evidenciada, no referido julgamento, a intenção do Pretório Excelso de preservar a orientação jurisprudencial que o Superior Tribunal de Justiça sedimentou no âmbito infraconstitucional acerca da impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviço de construção civil.

Diante desse último pronunciamento da Suprema Corte no julgamento do seu Tema 247, há de voltar a ser prestigiada a vetusta jurisprudência do STJ sobre o tema.

(REsp n. 1.916.376/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 14/3/2023, DJe de 18/4/2023.)

Observe-se que, expressamente, o Relator, Ministro Gurgel de Faria, reestabeleceu o entendimento anterior desta Corte Jurisdicional acerca da restrição da possibilidade de dedução de materiais somente para os casos de materiais produzidos pelo prestador de serviço

e que tenha sido objeto de tributação do ICMS.

Neste julgamento, o Relator recordou que esta Corte Superior possuía firme orientação jurisprudencial de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir os materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS. Em outras palavras, a jurisprudência estava consolidada 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.

Ao momento em que o Supremo Tribunal deu parcial provimento ao agravo interno manejado no RE 603.497/MG, além de reafirmar a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968, buscou preservar a orientação jurisprudencial que o Superior Tribunal de Justiça sedimentou no âmbito infraconstitucional acerca da impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviço de construção civil.

O Ministro Gurgel de Faria, relator do recurso, detalhou este posicionamento:

Diante desse último pronunciamento da Suprema Corte, não tenho dúvida de que deve voltar a ser prestigiada a então vetusta jurisprudência do STJ sobre o tema, identificada nos vários julgados acima citados. O prestador de serviço de construção civil é, via de regra, contribuinte tão somente do ISS, de modo que, ainda que ele mesmo produza os materiais empregados fora do local da obra, esses materiais não estarão sujeitos ao recolhimento do ICMS e, portanto, não poderão ser abatidos da base de cálculo do ISS. Entretanto, caso o prestador do serviço de construção civil também seja contribuinte do ICMS, os materiais necessários à construção por ele produzidos fora do local da obra e destacadamente comercializados em paralelo com o tomador, porquanto passíveis de tributação pelo imposto estadual, poderão ser subtraídos da base de cálculo do ISS.

A partir deste novo cenário, percebe-se que o Superior Tribunal de Justiça (1ª e 2ª Turmas⁶), no âmbito de sua atribuição constitucional, retomou o entendimento de ser possível a dedução dos materiais, desde que ele seja produzido pelo prestador do serviço e por ele destacadamente comercializado com a incidência do ICMS. Sob este ponto de vista, este entendimento possui coerência no âmbito da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, na medida em que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não estão sujeitas ao ICMS. É a tese aprovada em recursos repetitivos: "As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais"⁷.

⁶ AgInt no AREsp n. 1.892.536/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/10/2021, DJe de 25/10/2021.

REsp 1.916.376-RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, por unanimidade, julgado em 14/3/2023.

⁷ Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ

O que nos parece que, a partir do retorno da jurisprudência do STJ à teoria restritiva, não se permitirá a dedução dos materiais adquiridos pelo prestador de serviço de terceiros, ainda que tenha recolhido o ICMS de forma destacada. Posição tormentosa, uma vez que não haveria uma razoabilidade em não se permitir a dedução dos materiais adquiridos de terceiros, sob pena de configuração de bitributação (ICMS/ISSQN).

De qualquer forma, neste momento, caberá aos Municípios adaptarem suas legislações locais com base nesta nova interpretação jurisprudencial, uma vez que representará em incremento de receitas de forma legítima. Contudo, ainda caberá um amadurecimento jurisprudencial sobre os temas elencados, o que se espera é a seriedade do Judiciário, principalmente a fim de delimitar definitivamente este assunto, tendo em vista a incerteza sobre os materiais adquiridos de terceiros pelo prestador de serviço com destaque de ICMS, o que, a nosso ver, poderá apresentar divergência quanto ao tema.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, uma série de controvérsias em relação à tributação, especialmente no setor da construção civil, emergiram, gerando debates intensos tanto no meio acadêmico quanto jurisprudencial, resultando em certa instabilidade jurídica.

Tanto a legislação antiga (DL 605/68) quanto a nova (LC 116/2003) permitem que a formação do preço do serviço seja formada através da identificação do valor integral com a subtração do valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço (art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/03).

A incidência tributária sobre a prestação de serviços de construção civil encontra previsão na lista de serviços da LC 116/2003, notadamente no item 7.02, o que influencia diretamente na delimitação da base de cálculo do tributo. Observe-se que o dispositivo legal acima citado é expresso em afirmar que haverá a incidência de ISSQN sobre o valor integral da prestação do serviço, ressalvando o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador do serviço fora do local da obra.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do tema de

08/2008. (REsp n. 1.135.489/AL, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010)

repercussão geral 247/STF, além de reafirmar a tese de recepção do artigo 9º, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 406/1968, buscou preservar a orientação jurisprudencial sedimentada pelo Superior Tribunal de Justiça no âmbito infraconstitucional, reiterando a impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de construção civil.

Dessa forma, o prestador de serviço de construção civil, em princípio, é apenas contribuinte do ISSQN, o que significa que os materiais empregados na obra, mesmo que produzidos pelo prestador fora do local da obra, não estarão sujeitos ao ICMS e, portanto, não poderão ser abatidos da base de cálculo do ISS. No entanto, caso o prestador do serviço também seja contribuinte do ICMS e os materiais por ele produzidos fora do local da obra sejam comercializados com a incidência desse imposto, poderão ser deduzidos da base de cálculo do ISSQN.

Em suma, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, e apenas é possível deduzir o valor do material empregado se ele foi produzido pelo prestador fora do local da obra e comercializado com a incidência do ICMS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS — Construção civil — Pseudo-serviço e prestação de serviço — Estabelecimento prestador — Local da prestação. *In. Revista de Direito Tributário*, nº 40, abril/junho, 1987.

ATALIBA, Geraldo. **ISS – Base Imponível - Estudos e Pareceres de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, vol.1.

ALVES, Anna Emilia Cordelli. “A base de cálculo do ISS”, in: ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Barueri: Manole, 2004

BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do Imposto sobre Serviços – ISS ênfase no consequente normativo. In. SANTI, Eurico Diniz de. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar, atualização por Mizabel Abreu Machadi Derzi. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar, atualização Mizabel Abreu Machadi Derzi – **limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998.

BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial**. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad,

1969

BARRETO, Paulo Ayres. O Adequado Tratamento Tributário do Ato Cooperativo, nos termos do Art. 146, III, “c”, da CF”, *Tributação das Sociedades Cooperativas: XVI – Congresso Brasileiro de Direito Tributário* – Instituto Geraldo Ataliba – IDEPE – Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial. Revista de Direito Tributário -87, São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 322

_____. **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 345.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 2004

BORGES, Jose Souto Maior. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS. (do decreto-lei 406/68 à LC n. 116/2003). In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Imposto sobre serviços - ISS na lei complementar 116/2003 e na constituição**. São Paulo: Manole, 2004, p. 3-51.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito Constitucional Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009

_____. A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008

DERZI, Misabel Abreu Machado, e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito tributário aplicado: estudos e pareceres**. Capítulos I e IV. Belo Horizonte, Del Rey, 1997

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005

_____. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2ª edição, revista. São Paulo: Saraiva, 1999

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Lisboa: Almedina, 2010

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 2 vol. São Paulo: Saraiva, 2002.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. III.

GONCALVES, Gilberto Rodrigues. **ISS na construção civil**. São Paulo: RBB, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004

JUSTEN FILHO, Marçal. **O Imposto Sobre Serviço na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. O conceito de serviço e algumas modalidades listada no anexo da LC n. 116/2003. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Imposto sobre serviços - ISS na lei complementar 116/2003 e na constituição**. São Paulo: Manole, 2004, cap. 23, p. 559-578.

MELLO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MERELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1993.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARDOSO, Laís Vieira. Comentários à lista de serviços anexa a lei complementar 116/03. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (orgs). **ISS lei complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 369-426

SILVA, R. A. R. . **Fato gerador e base de cálculo do ISSQN: a questão da dedução de materiais e das subempreitadas de construção civil**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 110, p. 80-94, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011

TEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. v. 01. Rio de Janeiro: Forense, 2007

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Comentada**. São Paulo: Atlas, 2007.