

A autonomia legislativa municipal e a base de cálculo do ISS no setor de construção civil

Isabela Bonfá de Jesus¹

Luciana Costa Valente²

Resumo

A construção civil é, indubitavelmente, um dos setores de maior relevância na economia brasileira, gerando renda e desenvolvimento especialmente para a localidade em que implementa suas ações, sobretudo por meio da arrecadação de impostos, no qual se destaca o Imposto Sobre Serviços (ISS). Ocorre que no momento da repartição de competência no âmbito da cobrança de tal imposto, cujas regras gerais estão previstas na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, conflitos de competência acirram-se e a divergência entre o ente competente para instituir e cobrar referido imposto faz-se comum entre os municípios brasileiros. A própria jurisprudência apresenta divergência em seus julgados, agravando o conflito em questão. O presente artigo abordará justamente acerca da autonomia legislativa municipal e a base de cálculo do ISS no setor de construção civil.

Palavras-chave: municípios; ISS; base de cálculo; construção civil.

1 Vice-Coordenadora da Pós-Graduação *Stricto Sensu* (Mestrado/Doutorado) do Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC/SP. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora em Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e do Mestrado da PUC/SP. Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP. Advogada e Economista.

2 Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Damásio Educacional. Pós-Graduada em Auditoria e Controladoria em Gestão Financeira pela Estácio/PA, Pós-Graduada em Gestão Financeira: Controladoria, Auditoria e *Compliance* pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Advogada e Contadora.

Introdução

É com grande alegria e honra que participamos desta obra em homenagem à nossa querida Profa. Dra. Elizabeth Nazar Carrazza, a quem carinhosamente chamamos de Profa. Beth! Nesse momento, para além do reconhecimento acadêmico e profissional, preferimos registrar nosso carinho e homenagem para enaltecer a sua generosidade. Histórias de incentivo, escuta, inspiração e acolhimento não faltam para descrever a nossa homenageada, que podemos resumir da seguinte maneira: a Profa. Beth é luz! E que sorte a nossa sermos iluminados por um ser humano como ela!

A escolha por discorrer no presente artigo sobre o Imposto sobre Serviços (ISS), imposto de competência municipal, é porque a Profa. Beth é referência nesse assunto na sua atuação profissional, como também por ser uma das doutrinas mais citadas nesse tema. Vamos lá!

Diante da realidade dos Municípios que fazem parte da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil e da autonomia constitucional, o objeto de estudo busca apresentar os conflitos decorrentes das normas estabelecidas pelos Municípios quanto às regras voltadas para o setor de construção civil com relação à base de cálculo do ISS.

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, instituída como lei geral para regulamentar o imposto municipal, foi editada sob a orientação da Constituição Federal de 1988 que prevê em seu art. 156 e incisos que caberia à lei complementar regular o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, devendo fixar as alíquotas máximas e mínimas, e devendo ainda regular a forma e as condições em que se darão as isenções, os incentivos e os possíveis benefícios fiscais a serem concedidos aos contribuintes.

Regras referentes a alíquotas, incidência e à regulação de concessão de benefícios são os principais agravantes dos conflitos entre os entes municipais, o que compromete consideravelmente o rendimento de diversos setores da prestação de serviços, os quais estão regulados por normas locais que não raras vezes destoam do que vem estabelecido na própria lei federal.

Nesse contexto está inserido o setor da construção civil, subordinado a uma multiplicidade de normas estabelecidas por cada ente federado onde estão localizados os estabelecimentos tomadores dos seus serviços, normas essas que muitas vezes são responsáveis por custos tributários não contemplados no momento da realização do contrato da prestação dos serviços.

Diante dessas regras o contribuinte prestador de serviços vê-se obrigado a conhecer cada legislação municipal, buscando interpretar suas regras

principais e acessórias, o que deve ser feito preferencialmente antes de iniciar qualquer execução no Município tomador, pois em alguns casos somente com este conhecimento prévio pode-se evitar perdas consideráveis nos seus resultados. Caso contrário, a recuperação de tais prejuízos somente poderá ser efetivada por meio de processos administrativos ou de ações judiciais que desaguam, inclusive, nos tribunais superiores em via recursal, o que pode gerar custos que muitas vezes nem compensam as perdas efetivas, especialmente para as empresas de pequeno e médio porte.

1. ISS na Construção Civil: Aplicação e Prática

A construção civil é, sem dúvida, um dos setores de maior relevância na economia brasileira, gerando empregos e renda e, também, representando uma importante fonte de arrecadação do ISS. Eis a razão de sua importância para a economia brasileira, especialmente para os municípios da federação brasileira.

Aires F. Barreto *apud* Mangieri e Melo³ leciona que:

A construção civil é, para o direito, uma ação direta do homem sobre o meio natural – o 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 exemplos, 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.

Paulo Joni Teixeira e Milton J. Pantaleão *apud* Mangieri e Melo⁴ assim definiram construção civil:

Considera-se construção civil a realização material de obras de engenharia civil, entre as quais a construção de prédios, estradas de ferro ou de rodagem, saneamento, obras de terraplanagem e pavimentação em geral, de obras hidráulicas ou elétricas, de obras de montagem e construção de estruturas em geral.

3 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. ISS na construção civil. Bauru, SP: edição dos autores, 3ª ed. rev., ampl., atual, 2012. p. 32.

4 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 31.

Percebe-se que o conceito de construção civil abrange todas as atividades de obras de engenharia assim compreendidas aquelas que causam interferência física ao meio natural, derivadas de um conjunto de ações empregadas na execução de um projeto a ser entregue a alguém.

Bernardo Ribeiro de Moraes *apud* Harada⁵ define o conteúdo das atividades relativas à construção civil dividindo-as em sete grupos apontados a seguir:

Primeiro grupo: obra de terra, assim consideradas as sondagens, as fundações e escavações. Abrangem os serviços de preparação do terreno, de topografia e geofísica, de fundação, de refundação, de estaqueamento, de escavações, de desmontagens, de sondagens, de reconhecimento etc.;

Segundo grupo: obras de edificação, onde se incluem as construções de edifícios em geral (prédios residenciais, comerciais, industriais, institucionais etc.);

Terceiro grupo: obras de estrada e de logradouros públicos. Correspondem às de construção de ferrovias e rodovias; aberturas de caminhos, arruamentos, loteamentos, praças etc.;

Quarto grupo: obras de arte, assim consideradas as relativas às construções de pontes, viadutos, túneis, muros de arrimo, mirantes, decorações arquitetônicas etc.;

Quinto grupo: obras de terraplanagem e de pavimentação em geral, abarcando qualquer espaço urbano ou rural como estradas, caminhos, ruas, avenidas e praças;

Sexto grupo: obras hidráulicas, que se acham relacionadas com a dinâmica das águas ou de certos líquidos, tendo em vista a direção, o emprego ou o seu aproveitamento;

5 HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 2. ed. reform., rev. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2014. p. 163.

Sétimo grupo: obras de instalação, de montagens e de estruturas em geral, abrangendo as obras assentadas ao solo ou fixadas em edificações. São os casos de instalações de máquinas, equipamentos ou aparelhos interligados ou dispostos para funcionar um complexo ou unidade industrial, bem como, de montagens industriais em que a reunião de várias peças, parte ou produtos individualizados formam uma unidade autônoma.

Extrai-se da lista citada que a atividade de engenharia abrange inúmeros serviços desde sua contratação inicial até a sua finalização. Através dela pode-se compreender a extensão de sua importância como fonte de arrecadação municipal, uma vez que tais atividades fazem parte da realidade de todo ente municipal hoje existente. Por isso, a relevância da matéria para o estudo aqui proposto.

No contexto da Constituição Federal de 1967, a nossa homenageada Elizabeth Nazar Carrazza⁶ observa que a Constituição Federal ao se referir a serviços de qualquer natureza evidentemente não objetiva restringir referido conceito, na medida em que todo e qualquer serviço, (natureza, gênero ou espécie) submetido ao regime de direito privado (em oposição ao serviço público), se encontraria compreendido na esfera de competência material das municipalidades.

Diante de sua importância, as empresas da construção civil, em geral, se veem impactadas diariamente pelas interpretações dadas pelos entes municipais dos tomadores dos seus serviços, pois ao exercerem seu poder de tributar estabelecem regras próprias que, dependendo da natureza do serviço prestado, conflitam com regras impostas pelo ente onde está localizado o estabelecimento prestador ou até mesmo conflitam com dispositivos federais, especialmente com a LC 116/03, que dispõe sobre o ISS. Além disso, há municípios que contrariam decisões de tribunais superiores, ainda que tenha sido reconhecida a repercussão geral de inúmeros conflitos nesse tema.

Diante dessa realidade o referido setor é obrigado a observar várias regras municipais, dispostas no Código Tributário Municipal de cada município brasileiro aonde vierem a prestar seus serviços, regras essas que podem influenciar consideravelmente seus resultados, em casos de não observância, inclusive antes da elaboração e finalização dos seus orçamentos, pois há obrigações acessórias municipais que devem ser atendidas antes mesmo de iniciarem as obras do setor da construção.

6 CARRAZZA, Elizabeth Nazar. O Imposto sobre Serviços na Constituição. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1976. Inédita.

Para regulamentar o ISS foi instituída a LC 116/03, a qual deve ser observada como regra geral pelos municípios brasileiros ao estabelecerem suas regras próprias sobre o ISS. Essa lei prevê também a possibilidade de os municípios atribuírem a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento dos impostos, os chamados substitutos tributários. Estabelece também que os tomadores de determinados serviços, conforme disposição nela descrita (na lista anexa), estarão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte, permitindo, ainda, a exclusão da base de cálculo do ISS, do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços nas obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes.

Essa liberdade de tributar gera interpretações diversas, sendo causa de inúmeros conflitos no Poder Judiciário, pois como cada município legisla de forma autônoma, há o surgimento da chamada “bitributação”, quando uma mesma prestação de serviços é tributada mais de uma vez, seja pelo município onde se prestou os serviços, seja no município sede do prestador desse mesmo serviço, ou ainda, por motivo de tratamento dado ao tomador de substituto tributário, todos com parâmetros legalmente previstos em leis autônomas.

2. Base de Cálculo do ISS na Construção Civil

Matéria polêmica e controvertida acerca do ISS onde se veem envolvidos os contribuintes da construção civil é a composição da base de cálculo do ISS, especificamente a possibilidade de dedução dos materiais aplicados nas obras executadas pelo setor.

José Antônio Patrocínio leciona que a base de cálculo é um dos mais importantes elementos da estrutura do ISS e que “[...] sobre essa base impositivo é que será aplicada a alíquota correspondente ao serviço prestado. Somente com a conjugação desses elementos, base de cálculo e alíquota, é que será possível identificar o valor do imposto a ser recolhido”.⁷

Do mesmo modo dispõem Mangieri e Melo:⁸

Base de cálculo é a perspectiva mensurável da materialização do tributo. Em outras palavras, é um dos elementos quantitativos da obrigação tributária, juntamente com a alíquota. É de sua conjugação com a alíquota que

7 PATROCÍNIO, José Antônio. op. cit. p. 125.

8 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 52.

resulta o *quantum debeatur* da exação. Expressa, pois, em termos matemáticos, o montante sobre o qual incidirá a tributação: ISS devido = base de cálculo x alíquota.

No tocante à base de cálculo do ISS aplicável sobre os serviços de construção civil, a regra está atualmente disciplinada no art. 7º, § 2º, inciso I da LC 116/2003:

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

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 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;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

A regra de exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços vem expressa no dispositivo citado. Através desse regulamento o próprio prestador dos serviços que produzir sua mercadoria fora do local da prestação poderá deduzir o respectivo valor, ficando estas sujeitas ao ICMS. Por outro lado, aquelas mercadorias que forem adquiridas de terceiros para tão somente serem incorporadas à obra poderão ser excluídas da base de cálculo do imposto.

Vale mencionar o que leciona o § 2º do art. 1º da LC 2003/116 que traz uma regra importante na formação da base de cálculo do imposto municipal voltada para as prestações de serviços de obras da construção civil, qual seja:

Art. 1º [...]

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), órgão responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil, alterou seu posicionamento acerca da matéria somente após provocação advinda de decisões do Supremo Tribunal Federal (STF). O STJ vedava totalmente a dedução dos valores dos materiais aplicados na construção civil. Sua jurisprudência era “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 subempregadas”.⁹

Mangieri e Melo¹⁰ relembram que a interpretação do STJ quanto à exclusão das mercadorias somente era possível quando produzidas pelo próprio prestador dos serviços fora do local da execução da obra, quando estariam sujeitos à incidência do ICMS e não do ISS:

[...] até meados de 2011, a jurisprudência consolidada no STJ era de que o art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003, deveria ser interpretado conjuntamente com os subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços, no sentido de excluir da base do ISS apenas o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, desde que esses materiais (leia-se, corretamente, mercadorias) tenham sido produzidos (industrializados) pelo prestador dos serviços (neste caso, na condição de industrial, comerciante, e não de prestador de serviços) fora do local da obra.

O posicionamento atual do STJ admite que os materiais empregados na obra de construção civil sejam deduzidos da base de cálculo do ISS, a saber:

EMENTA:¹¹ TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES DA SUPREMA CORTE.

1. O Supremo Tribunal Federal, no RE 603.497/MG interposto contra acórdão desta Corte, reconheceu a repercussão geral da questão posta a julgamento, nos termos do art. 543-B do CPC, e exarou decisão publicada em 16.9.2010, reformando o acórdão recorrido, com o seguinte teor: “Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Precedentes”.

2. A base de cálculo do ISS restou analisada pelo Supremo Tribunal Federal

9 PATROCÍNIO, José Antônio. op. cit. p. 137.

10 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 62.

11 BRASIL. Jusbrasil. AgRg no AgRg no REsp 1.228.175/MG. Disponível em: stj.jusbrasil.com.br. Acesso em: 13 set. 2017.

no julgamento acima, portanto, revejo o entendimento anterior, a fim de realinhar-me à orientação fixada pela Corte Suprema para reconhecer a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

3. Como o agravante não trouxe argumento capaz de infirmar a decisão que deseja ver modificada, esta deve ser mantida por seus próprios fundamentos. Agravo regimental improvido. (AgRg no AgRg no REsp 1.228.175/MG).

Como não foram definidos quais materiais deverão ser afastados da base de cálculo do ISS e como esta comprovação deverá ser feita pelas construtoras, Mangieri e Melo¹² alertam que:

Isso poderá acarretar a criação de obrigações acessórias específicas para tal finalidade, ou a abertura de processos administrativos para se averiguar os materiais a serem deduzidos. Para facilitar esse cálculo e apuração, os Municípios poderão estabelecer presunções, isto é, percentuais de dedução sobre o valor total do contrato, ou algum outro parâmetro.

José Antônio Patrocínio pontua que “[...] o que a Lei autoriza é a dedução de materiais permanentes, adquiridos de terceiros pelo prestador dos serviços em seu nome e incorporados a obra de forma permanente”.¹³ Assim compreende-se que aqueles materiais que sejam tão somente de consumo ou de curta duração, como ferramentas e máquinas necessárias à execução da obra, *não terão seus valores excluídos da base de cálculo do serviço*.

O STF somente determinou ser possível a dedução de materiais adquiridos de terceiros, porém este órgão é o guardião da Constituição Federal, cabendo ao STJ a determinação de quais materiais poderão ser deduzidos da base de cálculo do ISS pelo contribuinte. O fato é que este Tribunal voltou atrás na sua interpretação acatando a jurisprudência daquele, e admitindo, portanto, a dedução de quaisquer materiais na base de cálculo do ISS.

No entanto, na prática ainda é comum conflitos envolvendo contribuintes e os Fiscos municipais. Muitas prefeituras dão interpretação diversa do que está estabelecido na LC 116/2003 e nas decisões do STF e STJ, vedam a dedução, estabelecem percentual para dedução, ou ainda exigem inúmeros documentos comprobatórios para que o contribuinte faça valer este benefício, o que muitas

12 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 69.

13 PATROCÍNIO, José Antônio. op. cit. p. 138.

vezes só se consegue através de procedimentos administrativos junto ao órgão competente.

Observa-se, por exemplo, o que determina o Código Tributário Municipal de Altamira/PA, Lei nº 3.189/2013, em seu art. 100, § 1º, I:¹⁴

Art. 100. A base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços constante desta Lei é o preço do serviço, excluído o valor das mercadorias produzidas pelo prestador do serviço fora do local da prestação dos serviços e devidamente comprovadas mediante a apresentação de documentos fiscais correspondentes.

§ 1º. Para fins da dedução prevista no caput deste artigo, somente serão admitidos os materiais aplicados na obra de forma permanente e que tenham sido produzidos pelo prestador dos serviços fora do local da obra e desde que observadas às quantidades efetivamente utilizadas e o cumprimento das obrigações acessórias a serem estabelecidas em regulamento próprio, sendo vedada a dedução de:

I - qualquer material fornecido por terceiros e incorporados à obra;

É possível verificar com esse dispositivo que o município de Altamira somente permite a dedução dos materiais que foram produzidos pelo prestador dos serviços fora do local da obra, ressalvando, ainda, no item I, que é vedada a dedução de qualquer material fornecido por terceiro e incorporados à obra. Ou seja, o legislador municipal deu interpretação diversa da estabelecida em lei geral e de decisões de tribunais superiores no sentido de proibir a dedução do material ainda que estes sejam incorporados à obra e adquiridos de terceiros.

Observemos o que determina o parágrafo 2º¹⁵ do art. 100, ainda do Código Tributário Municipal deste mesmo Município:

§ 2º. Não se aplica a dedução prevista neste artigo aos serviços de fornecimento de concreto por empreitada, nem tampouco aos serviços de terraplenagem e pavimentação asfáltica em que não são permitidas quaisquer deduções.

Segue ainda no art. 101 do Código Tributário Municipal de Altamira:¹⁶

14 BRASIL. Lei 3.189, de 27 de dezembro de 2013. Código Tributário Municipal de Altamira. Disponível em: altamira.pa.leg.br. Acesso em: 17 jul. 2017.

15 Idem.

16 Idem.

Art. 101. As pessoas jurídicas cujos serviços se enquadrem nos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços constante desta Lei e que requeiram os benefícios previstos no artigo anterior deverão comprovar os materiais produzidos e incorporados à obra e que foram objetos de dedução, por meio da apresentação da nota fiscal de compra de materiais no mês de competência para produção de mercadorias produzidas pelo próprio prestador dos serviços fora do local da obra, acompanhada da respectiva nota de remessa das mercadorias produzidas para a respectiva obra contratada.

Vê-se aí a imposição a que está sujeito o contribuinte da construção civil, tornando impossível o benefício da dedução dos materiais pelo setor. Esse é só um dos Códigos Tributários Municipais apontados com tanta exigência, que dificulta o cumprimento de tal obrigação acessória, fazendo com que muitos prestadores desistam de travar uma guerra com o fisco ali presente.

Outro exemplo que corrobora ainda mais com essa situação ocorre no município de Canaã dos Carajás, no estado do Pará, que por meio do Decreto nº 868/2016 acresceu o parágrafo 14 ao art. 82 do seu Código Tributário Municipal, Lei Complementar nº 623, de 20 de dezembro de 2013, instituindo a metodologia para dedução dos materiais incorporados à obra dos serviços prestados nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, ou seja, da construção civil. O dispositivo estabelece no art. 5^o¹⁷ do Decreto que:

[...] na hipótese de haver aplicação efetiva de materiais que se integrem permanentemente a obra, poderão optar pela dedução de 25% (vinte e cinco por cento) do valor dos serviços, efetivamente prestados, a título de materiais aplicados, sem a necessidade de qualquer comprovação”.

Até aí a previsão parece comum aos demais Códigos Tributários Municipais editados pelos municípios brasileiros, porém, o artigo seguinte (art. 6^o) estabelece que as empresas interessadas na forma prevista no art. 5^o deverão fazer a opção antes do início da obra e só será aceito pela Fiscalização Municipal, mediante requerimento protocolado no setor de Protocolo Geral da Prefeitura e não mais poderá ser alterada durante o período de execução da obra.

Assim vê-se que se a empresa não exercer o seu direito de opção previamente, presumir-se-á a intenção de continuar na opção de não se beneficiar da dedução do percentual de 25% a título de materiais aplicados na execução dos

17 SIGPUB. Diário Oficial dos Municípios do Estado do Pará. Prefeitura Municipal de Canaã dos Carajás. Decreto nº 868/2016. p. 9. Disponível em: www-storage.voxtecnologia.com.br. Acesso em: 23 jul. 2017.

serviços. Isso significa que o imposto sobre serviços será aplicado tendo como base de cálculo o valor total da nota fiscal de serviços emitidos para o tomador dos serviços sediado no município de Canaã dos Carajás, tal como dispõe o art. 7^o¹⁸ do Decreto 868/2016.

Art. 7^o - Caso as empresas prestadoras dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços não optem no prazo previsto no artigo 6^o deste Decreto pela dedução de 25% (vinte e cinco por cento) do valor dos serviços, efetivamente prestados, a título de materiais aplicados sem a necessidade de qualquer comprovação ou não manifestem a intenção de deduzir integralmente da base de cálculo do ISSQN os materiais por elas adquiridos e que permaneçam incorporados à obra após sua conclusão, o valor do tributo devido será calculado com base no montante total descrito no competente documento fiscal.

Assim, é perceptível que o prestador dos serviços, especialmente o que recolhe seus impostos devidamente, precisa, antes de executar qualquer atividade contratual em Município diverso do seu, buscar conhecer a legislação tributária do local tomador dos seus serviços, pois ao deparar-se futuramente com situações impostas por meio de obrigações acessórias poderão ser surpreendidos negativamente por normas que poderão onerar ainda mais o preço do serviço prestado.

Imposições municipais como as quais se veem nos Municípios supracitados decorrem da dificuldade que os entes municipais encontram em fiscalizar o setor de serviços, especialmente da construção civil, setor que é fonte substancial na arrecadação do ISS.

Diante da autonomia dos municípios, a Administração Tributária Municipal pode perfeitamente estabelecer regras que possam garantir o direito de dedução, através de obrigações acessórias que serão direcionadas ao contribuinte.

Numa tentativa de evitar a abertura de inúmeros processos administrativos alguns municípios se utilizam da fixação de percentual fixo de dedução de forma automática, dispensando a apresentação de documentos comprobatórios. Sobre esta opção, da qual se utilizam inúmeros municípios brasileiros Mangieri e Melo¹⁹ opinam que:

18 Idem.

19 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 75.

Diante da dificuldade e morosidade que um processo administrativo desse naipe poderá criar para a Administração Tributária e, é obvio, para as próprias construtoras, nada impede que os Municípios instituem um regime de estimativa ou presunção de dedução dos materiais, de acordo com os critérios que a legislação tributária municipal adotar. A propósito, talvez isso seja até o mais recomendável, de acordo com a realidade local. Neste caso, a legislação municipal poderá fixar (presumir) um percentual fixo ou variável de dedução automática, que dispense a avaliação em concreto.

Da mesma forma se estabelece no município de Campo Grande/MS, permitindo que a dedução dos materiais possa ser estimada em até 40%, conforme previsão no § 3^o²⁰ do art. 57 da Lei Complementar nº 59 de 02 de outubro de 2003.

Art. 57. [...]

§ 3º - A exclusão dos materiais da base de cálculo prevista no caput deste artigo, quando não comprovado o seu valor, ou quando a documentação comprobatória apresentada não merecer fé, poderá a dedução dos materiais ser estimada em até %40 (quarenta por cento), do valor total na Nota Fiscal de Serviço.

De igual modo o município de Presidente Prudente/SP por meio da Lei Complementar nº 205/2016 em ser art. 1^o²¹ define que não se incluem na base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços:

Art. 1º - O § 4º, do artigo 72, da Lei Complementar Municipal nº 199/2015 - Código Tributário Municipal, passará a contar com a seguinte redação:

Art. 72. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...)

§ 4º Não se incluem na base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, 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, sendo que, até o limite definido mediante decreto, o abate se fará presumidamente e, se o valor do abate superar esse limite,

20 BRASIL. Prefeitura de Campo Grande/MS. Lei Complementar nº 59 de 2 de outubro de 2003. Disponível em: www.campogrande.ms.gov.br. Acesso em: 25 jul. 2017.

21 BRASIL. Prefeitura Municipal de Presidente Prudente/SP. Lei Complementar nº 205/2016. Disponível em: www.presidenteprudente.sp.gov.br. Acesso em: 29 jul. 2017.

a totalidade do valor da base de cálculo deverá ser objeto de identificação específica na nota fiscal, conforme estabelecido em decreto.

Como disposto no artigo citado no parágrafo anterior, o limite permitido será o estabelecido em decreto, assim como no município de Diadema/SP, que por meio do Decreto nº 26.334/2015, prevê em seu art. 53²² as regras para o benefício da dedução limitada a 40%, considerando a identificação na Nota Fiscal Eletrônica de Serviço (NFS-e) da obra e das notas fiscais dos materiais empregados:

Art. 53. Não se incluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 199/2015, até o limite de 40% do valor total da base de cálculo e desde que atendidas as exigências tratadas nos parágrafos deste artigo.

Parágrafo único. A Nota Fiscal Eletrônica de Serviço (NFS-e) deverá conter, para fins de autorizar a dedução da base de cálculo do imposto:

I - a identificação da obra;

II - a identificação das notas fiscais dos materiais empregados, nas quais deve constar a obra específica de sua aplicação.

Já em Porto Velho/RO o percentual de dedução, sem necessidade de comprovação, está atualmente estabelecido em 50% do preço total dos serviços, a título de gastos com materiais imobilizáveis fornecidos pelo construtor e empregados nas obras de construção civil. Assim estabelece o art. 4⁰²³ da Lei Complementar nº 515, de 27 de dezembro de 2013.

Art. 4^o. Altera e acrescentam dispositivos ao art. 19, da Lei Complementar nº. 369, de 22 de dezembro de 2009, que passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 19. [...]

I - [...]

a) [...]

b) [...]

c) na prestação dos serviços que se referem os subitens 7.02 e 7.05, da lista do artigo 8^o, o preço total dos serviços, deduzido o percentual de 50%

22 BRASIL. Prefeitura Municipal de Presidente Prudente/SP. Decreto nº 26.334/2015. Disponível em: www.presidenteprudente.sp.gov.br. Acesso em: 29 jul. 2017.

23 BRASIL. Prefeitura de Porto Velho/RO. Lei Complementar nº 515, de 27 de dezembro de 2013. Disponível em: www.semfazonline.com. Acesso em: 29 jul. 2017.

(cinquenta por cento), como sendo os gastos com materiais imobilizáveis fornecidos pelo construtor e empregados nas obras de construção civil, vedada quaisquer outras espécies de redução, a qualquer título.

A possibilidade de aplicar a dedução de materiais em percentuais, praticadas por diversos municípios brasileiros, foi uma forma encontrada para conceder aos contribuintes o benefício previsto em lei federal e do mesmo modo beneficiar-se desta aplicação, garantindo assim uma das arrecadações mais expressivas originada de um procedimento que, no geral, torna-se complexo, especialmente para aqueles municípios que possuem uma estrutura operacional precária.

3. Divergências do ISS na Construção Civil

No tema sob análise, vê-se que a base de cálculo do ISS é objeto constante de divergências doutrinárias e jurisprudenciais: sobre a base de cálculo do ISS a interpretação que se tinha no STJ até meados de 2011 era no sentido de se permitir a exclusão da base de cálculo do ISS apenas do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços se produzidos por ele, incidindo, portanto, o ICMS sobre esta base excluída da incidência do ISS.

Porém, esta interpretação foi superada quando as 1ª e 2ª Turmas do STJ acataram a decisão monocrática da Ministra Ellen Gracie no RE nº 603.497, referendada pelo Plenário, julgando cabível a dedução total dos materiais da base de cálculo do ISS sobre os serviços de construção civil.

Depreende-se que com essa decisão o STF deixou uma lacuna na matéria, pois somente foi decidido ser possível a dedução de materiais da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil, sem analisar exatamente quais materiais poderiam ser deduzidos e se sobre estes materiais incidiria o ICMS.

Ao lecionarem sobre a decisão, Mangieri e Melo²⁴ interrogam e opinam:

Seriam todos os materiais, ou apenas aqueles previstos nos itens 7.02 e 7.05? Esses materiais que não compõem a base do ISS, por não serem um serviço, estarão sujeitos ao ICMS? Ora, o comando exarado pelos subitens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços da LC nº 116/2003 tratam, portanto, de um tema não enfrentado pelo STF naquele julgado.

24 MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. op. cit. p. 66.

Diante da mudança de entendimento por meio das turmas do STJ que entenderam que os casos que chegaram até as turmas versavam sobre matéria idêntica ao que foi objeto no RE 603.497, Mangieri e Melo posicionam-se contra e defendem a necessidade da modulação nos efeitos desta decisão visto que os municípios cobravam o ISS inclusive sobre a totalidade dos materiais, de acordo com a jurisprudência antes consolidada pelo STJ.

Diante da nova interpretação dada pelos tribunais superiores, enquanto não for fixada uma data para aplicação do benefício concedido para dedução dos materiais, acredita-se que o Poder Judiciário possivelmente receberá inúmeras ações de restituição de indébito do ISS, pois o imposto também foi pago sobre esses materiais, que agora são dedutíveis, bastando para isso que o contribuinte comprove o devido pagamento por meio de documentos fiscais.

Nesse sentido são os seguintes precedentes:

EMENTA:²⁵ APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. POSIÇÃO ACOLHIDA PELO GRUPO DE CÂMARAS DESTA CORTE. TRIBUTO INDIRETO. AUSÊNCIA DE PROVA DE RETENÇÃO DOS VALORES A QUE SE PRETENDE RESTITUIR. NECESSIDADE DE A CONTRIBUINTE DEMONSTRAR QUE SUPORTOU O ENCARGO FINANCEIRO. EXEGESE DO ART. 166 DO CTN. SENTENÇA MANTIDA POR OUTROS FUNDAMENTOS. Não se incluem na base de cálculo do ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços na execução de obras de construção civil (LC n. 116/2003, art. 7º, § 2º, I). É legal a dedução, na base de cálculo do ISSQN, dos materiais utilizados para a construção da obra, independentemente de terem sido adquiridos de terceiros ou produzidos pelo próprio prestador do serviço fora do local do empreendimento. É indevido o pedido de restituição, pois não há prova nos autos de que tenha sido recolhido o tributo, na forma do art. 166 do Código Tributário Nacional. (TJSC, Apelação Cível n. 2012.088866-9, de Papanduva, rel. Des. Júlio César Knoll, j. 19-03-2015).

EMENTA:²⁶ APELAÇÃO CÍVEL. Ação de Repetição de Indébito ISS Serviços de construção civil contratados pelo regime de empreitada. 1) Base

25 BRASIL. FECAM. TJSC – Apelação Cível n. 2012.088866-9. Disponível em: antigo.fecam.org.br. Acesso em: 22 set. 2017.

26 BRASIL. Jusbrasil. TJ-SP – Apelação APL 00026384020138260587 SP 0002638-4.0.2013.8.26.0587 (TJ-SP). Disponível em: stf.jus.br. Acesso em: 22 set. 2017.

de cálculo Pretendida dedução dos valores de materiais empregados nas obras Possibilidade Matéria de Repercussão geral Jurisprudência do STF que reconhece a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais utilizados na obra de construção civil. 2) Repetição **do indébito Demonstração de que o recolhimento do ISS se deu sobre o valor total das Notas fiscais, sem a dedução dos valores dos materiais empregados Ausência de invocação do art. 166 do CTN – Possibilidade de apuração dos valores a serem repetidos em liquidação de sentença, respeitado o prazo prescricional Inteligência do art. 168 do CTN. Sentença mantida Recursos improvidos.**

Conforme entendimento, o tema em análise ainda será objeto de intensas discussões no Poder Judiciário haja vista que a matéria não foi totalmente abrangida no âmbito da discussão levantada nos tribunais.

Uma das formas encontradas pelos Municípios para minimizar tais efeitos foi permitir a dedução dos materiais para obras da construção civil utilizando-se de estimativa aplicadas por meio de percentuais definidos em lei local, possibilitando ainda a abertura de processos administrativos para averiguação detalhada para casos de deduções de materiais além do percentual disposto em lei.

O município de São Paulo faz parte de um dos estados mais ricos da federação brasileira e a construção civil é um dos setores mais relevantes para a economia local. Sua participação na arrecadação tributária é 5,7%, conforme demonstrado na apresentação do IX Seminário Nacional de Gestão Fiscal Municipal. Diante dessa realidade, o município de São Paulo inova ao desenvolver um Sistema Eletrônico de Apuração do ISS na Construção Civil (SISCON), com previsão no Decreto nº 53.151 de 17/05/2012, com redação do Decreto 57.429 de 01/11/16 regulamentado pela Instrução Normativa SF/SUREM nº 24 de 10/11/2016.

Com esse sistema, será possível a otimização da fiscalização municipal, aumento da arrecadação do setor e a diminuição da sonegação fiscal, além de assegurar ao contribuinte da construção civil o benefício da dedução dos materiais previstos em lei federal e referendado pelos tribunais superiores de forma mais eficiente.

4. Conclusão

O desenvolvimento do presente estudo destacou que, apesar de a Constituição Federal definir as competências que cada ente possui, não são incomuns conflitos que chegam ao Poder Judiciário, envolvendo a distribuição de competência entre os entes federados. Nesse sentido, se analisou como os municípios vêm legislando no âmbito de aplicação do ISS e como a construção civil é impactada pelas regras estabelecidas por cada Município.

Em razão da importância dos serviços prestados pela construção civil aos entes municipais, o estudo buscou analisar de que forma ocorre a aplicação das regras voltadas à base de cálculo do imposto sobre serviços prestados pelo setor. Foi possível avaliar a dificuldade que o contribuinte da construção encontra com a interpretação dada às regras previstas na Lei Complementar nº 116/2003, quando incorporadas à legislação de cada ente municipal, gerando inúmeras matérias controvertidas.

De fato, o contribuinte da construção civil está no meio de uma grave celeuma, pois diariamente depara-se com leis que lhes são impostas sobre a base de cálculo do ISS, que vão de encontro à lei federal e decisões dos Tribunais Superiores. Um assunto relevante como esse não pode gerar dúvidas ou questões controvertidas, o ISS é um imposto de extrema relevância para o desenvolvimento do país e como tal deve ser tratado.

Referências

- ARAÚJO, Luiz Alberto David. *Curso de Direito Constitucional*. 20ª ed. rev., atual. até a EC 90 de 15 de setembro de 2015. São Paulo: Verbatim, 2016.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa Brasileira de 1988*. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 05 ago. 2017.
- BRASIL. *Decreto nº 1676, de 30 de novembro de 2010*. Disponível em: leismunicipais.com.br. Acesso em: 16 jul. 2017.
- BRASIL. *Decreto nº 27.589, de 06 de dezembro de 2013*. Disponível em: www.legisweb.com.br. Acesso em: 17 jul. 2017.
- BRASIL. *Decreto nº 53.151, de 17 de maio de 2012*. Disponível em: ww2.prefeitura.sp.gov.br. Acesso em: 17 jul. 2017.

- BRASIL. Jusbrasil. STJ - *Recurso especial: resp 1117121 SP 2009/0090826-o*. Disponível em: stj.jusbrasil.com.br. Acesso em: 11 jul. 2017.
- BRASIL. Jusbrasil. TJ-SP - *Apelação: APL 10024539320168260032 SP 1002453-93.2016.8.26.0032*. Disponível em: tj-sp.jusbrasil.com.br. Acesso em: 14 jul. 2017.
- BRASIL. *Lei 3.189, de 27 de dezembro de 2013*. Código Tributário Municipal de Altamira. Disponível em: altamira.pa.leg.br. Acesso em: 17 jul. 2017.
- BRASIL. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 03 jul. 2017.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em: www.camara.gov.br. Acesso em: 11 jul. 2017.
- BRASIL. Prefeitura de Campo Grande/MS. *Lei Complementar n. 59 de 2 de outubro de 2003*. Disponível em: www.campogrande.ms.gov.br. Acesso em: 25 jul. 2017.
- BRASIL. Prefeitura de Porto Velho/RO. *Lei Complementar nº 515, de 27 de dezembro de 2013*. Disponível em: www.semfazonline.com. Acesso em: 29 jul. 2017.
- BRASIL. Prefeitura Municipal de Presidente Prudente/SP. *Decreto nº 26.334/2015*. Disponível em: www.presidenteprudente.sp.gov.br. Acesso em: 29 jul. 2017.
- BRASIL. Prefeitura Municipal de Presidente Prudente/SP. *Lei Complementar nº 205/2016*. Disponível em: www.presidenteprudente.sp.gov.br. Acesso em: 29 jul. 2017.
- BRASIL. STJ - *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial: AgRg no AREsp 44750 RS 2011/0129230-1*. Disponível em: stj.jusbrasil.com.br. Acesso em: 15 jul. 2017.
- BRASIL. STJ. *Agravo Regimental no Recurso Especial AgRg no REsp 1140354 SP 2009/0174282-1*. Disponível em: www.jusbrasil.com.br. Acesso em: 15 jul. 2017.
- BRASIL. TJ-PR - *Apelação / Reexame Necessário: REEX 14285002 PR 1428500-2 (Acórdão)*. Disponível em: tj-pr.jusbrasil.com.br. Acesso em: 15 jul. 2017.

- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1976. Inédita.
- CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional didático*. 7ª ed. rev., ampl. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. reform., rev. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2014.
- HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 5ª ed. rev. e atual. por Juliana Campos Horta. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2004.
- MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS na construção civil*. Bauru, SP: edição dos autores, 3ª ed. rev., ampl., atual, 2012.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O Espírito das Leis*. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2000.
- PATROCÍNIO, José Antônio. *ISS: teoria, prática e jurisprudência: lei complementar 116/2003, anotada e comentada*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: FISCO-Soft Editora, 2016.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- SABBAG, Eduardo. *Código Tributário Nacional comentado*. 1. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- SIGPUB. Diário Oficial dos Municípios do Estado do Pará. Prefeitura Municipal de Canaã dos Carajás. *Decreto nº 868/2016*. p. 9. Disponível em: www-storage.voxtecnologia.com.br. Acesso em: 23 de julho de 2017.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo. Saraiva, 2011.