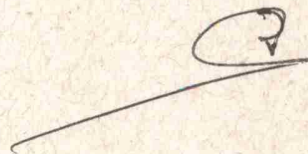


# PARECER

## **ISS – Base de cálculo na construção civil — Não inclusão dos valores relativos às subempreitadas e aos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços — Pauta fiscal**

### SÚMULA

1. Premissas fundamentais – delimitação do objeto. 2. A competência tributária dos Municípios para instituir imposto sobre serviços. 2/1. Hipótese de incidência do ISS – binômio fundamental. 2/2. Antecedente normativo: aspecto material – 2/2/1. Conceito de serviço tributável. 2/3. Consequente normativo: aspecto quantitativo. 2/3/1. Base de cálculo do ISS: o preço do serviço. 2/3/2. Valores que não se incluem no preço do serviço. 2/3/3. “Cumulatividade” e ISS. 3. Base de cálculo na construção civil. 3/1. Não inclusão na base de cálculo do ISS do valor das subempreitadas. 3/2. Não inclusão na base de cálculo do ISS do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços. 3/3. Jurisprudência do STJ e do STF: divergência de entendimentos. 4. Pauta fiscal. 4/1. Pauta fiscal: ficção legal. 4/2. Pauta fiscal e arbitramento. 4/3. Pauta fiscal: ofensa à Constituição. 4/4. Pauta fiscal: ofensa à Lei Complementar 116/2003. 4/5. Jurisprudência do STJ e do STF. 5. Resposta aos quesitos.



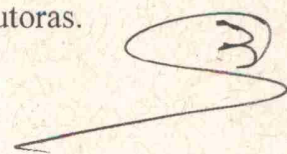
## CONSULTA

Por intermédio de seus representantes, a **CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO – CBIC**, doravante denominada simplesmente Consulente, consulta-nos a respeito da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISS, nas atividades desenvolvidas pelas empresas do ramo de construção civil. Assim, a Consulente solicita parecer jurídico para aperfeiçoar a orientação das empresas construtoras que se dedicam, dentre outras atividades, à construção de imóveis e à prestação de serviço de engenharia civil.

Para tanto, informa que, nos últimos anos, as empresas de construção civil têm sido coagidas, por diversos Municípios, a incluir na base de cálculo do ISS os valores dos materiais e das subempreitadas, na hipótese de serviços descritos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista veiculada pela Lei Complementar nº 116/2003.

Presume-se que tal entendimento tenha por fundamento interpretação equivocada das decisões do E. Superior Tribunal de Justiça, quanto à incidência do ISS sobre os valores dos materiais adquiridos de terceiros. Estribados nesse posicionamento, diversos Municípios vêm cobrando o ISS com a inclusão, na base de cálculo do imposto, dos valores dos materiais utilizados nas obras e das subempreitadas, inclusive das já tributadas.

Além disso, as empresas de construção civil têm reclamado da utilização indiscriminada de pautas fiscais pelos Municípios, a despeito da apresentação de contabilidade regular pelas construtoras.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'B' with a long horizontal stroke extending to the left.

O Município de São Paulo, especialmente, tem exarado Portarias, mensalmente, por intermédio da Secretaria Municipal de Finanças, fixando os preços por metro quadrado a serem utilizados na apuração do valor mínimo de mão-de-obra aplicada na construção civil.

Entendendo que a utilização desenfreada da pauta fiscal demonstra-se descompassada com a base de cálculo do ISS, qual seja, o efetivo preço do serviço, indaga-nos a Consulente, em defesa de classe de empresas de construção civil, se tal procedimento — previsão de valor mínimo a ser recolhido — tem apoio na Constituição Federal e na Lei Complementar 116/2003.

Assim descritos os fatos, a Consulente solicita nosso parecer, querendo, por fim, que sejam respondidos, objetivamente, os seguintes quesitos:

1. É permitido aos Municípios legislar sobre ISS especialmente no tocante ao fato gerador e à base de cálculo, criando normas gerais diferentes daquelas constantes da Constituição Federal e da Lei Complementar 116/2003?

2. Nos serviços de construção civil, na ocorrência de subempreitada, qual deve ser a unidade ou padrão da “quantificação da grandeza financeira do fato tributário”?

3. Pelo sistema constitucional vigente, os Municípios podem tributar o empreiteiro principal pelo valor total da contratação dos serviços e tributar também os serviços repassados a terceiros?

3

4. Nos termos do art. 7º, parágrafo 2º, alínea “a”, da Lei Complementar 116/2003, devem ser abatidos da base de cálculo do ISS os valores dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços?

5. No seu entender, em se tratando de execução de obras e serviços de construção civil, qual o objetivo da Lei Complementar 116/2003 ao fazer distinção entre materiais fornecidos pelo prestador de serviços, e mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços? Tal distinção está amparada nas disposições do art. 146 da Constituição Federal?

6. De acordo com as disposições contidas no inciso I, do parágrafo 2º, do art. 7º da Lei Complementar 116/2003, combinado com o disposto nos itens 07.02 e 7.05 de sua lista anexa, é certo deduzir que somente é possível a exclusão de materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestou os serviços? Ou é correto afirmar que a exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços também é autorizada por lei?

7. Em se tratando de cobrança de ISS por arbitramento (pauta fiscal), quais seriam os pressupostos legais a dar amparo ao lançamento nessa modalidade?

8. Apresentando o contribuinte documentação fiscal regular, existe previsão legal para que a autoridade administrativa aplique o arbitramento sem o exame dessa documentação?

Sobre tais questões é o seguinte

A handwritten signature or mark, possibly the name 'Aires F. Barreto', written in black ink. It consists of a large, stylized initial 'A' or 'B' followed by a long horizontal stroke.

# PARECER

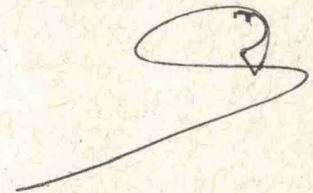
## 1. PREMISSAS FUNDAMENTAIS – DELIMITAÇÃO DO OBJETO

A matéria objeto desta consulta deve ser desdobrada em dois itens principais: à luz da Constituição Federal, é permitida (a) a inclusão, na base de cálculo do ISS, dos valores relativos (a.1) às subempreitadas e (a.2) aos materiais fornecidos pelo prestador do serviço e (b) a utilização das chamadas “pautas fiscais”, ao invés do efetivo preço dos serviços?

Como se vê, o objeto do estudo é rigorosamente constitucional. Logo, para resolvê-lo é preciso saber, antes de tudo, em face das normas constitucionais que discriminam as competências tributárias, o arquétipo constitucional da incidência do ISS.

Será imperioso discernir, especialmente, dentre os aspectos que compõem a regra-matriz de incidência tributária do ISS, os critérios material e quantitativo desse tributo, porquanto diretamente atinentes às indagações formuladas pela Consulente.

É unânime nossa mais autorizada doutrina ao afirmar ser a própria Constituição que atribui e reparte as competências tributárias. Nenhum estudioso da Constituição jamais construiu conclusão diversa. É a Carta Magna que “discrimina” as competências tributárias, ao outorgá-las às pessoas políticas. No seu texto estão indicados, rigorosa e exaustivamente, os critérios



para identificação das respectivas esferas da competência tributária atribuídas a cada uma das pessoas políticas.<sup>1</sup>

Por isso, equivocam-se ou enleiam-se em perplexidades insolúveis todos os que — no plano da aplicação — se distanciam do texto constitucional. Esta matéria está entre as que a Constituição regula de forma rígida e esgotante, de modo a não deixar ao legislador infraconstitucional nenhuma possibilidade de, sobre ela, dispor de forma discordante.

É inteiramente descabida, pois, a busca de critérios ou parâmetros definidores das competências tributárias em normas que não sejam as da própria Constituição.

Nesse sentido, como reconhece ROQUE CARRAZZA, *“a competência tributária, no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo constituinte. Em vão, pois, buscaremos, nas normas infraconstitucionais (v.g., nas contidas nas leis complementares), diretrizes a seguir, sobre a criação, ‘in abstracto’, de tributos. Neste campo, elas, na melhor das hipóteses, explicitam o que, porventura, se encontra implícito na Constituição (nada de novo, porém, podem agregar-lhe ou subtrair-lhe)”*.<sup>2</sup>

Portanto, qualquer investigação sobre o arquétipo do ISS — o que abrange a definição de sua hipótese de incidência (critério material) e a base de cálculo (critério quantitativo) — deve ter início e fim no nível constitucional, sendo vedado ao legislador municipal emitir normas jurídicas em descompasso com a Constituição Federal.

<sup>1</sup>Roque Carrazza. *Curso de direito constitucional tributário*, 16ª ed., rev, ampl e atual até a Emenda Constitucional nº 31/2000. São Paulo, Saraiva, pp. 411 e seguintes

<sup>2</sup> *Ob.cit.* p. 422.

Consequentemente, a solução correta e objetiva de questões como as ora propostas só pode estar na própria Constituição. Qualquer estudo sobre questões da espécie aqui versada exige que, antes (lógica e cronologicamente), sejam desvendados o conteúdo, sentido e alcance dos preceitos constitucionais. Só depois de cumprida essa tarefa é que se pode examinar a norma infraconstitucional.

A precisa advertência de LEITÃO DE ABREU a esse respeito deve ser levada em conta, sob pena de comprometer-se todo o trabalho exegético. Esse jurista, de sua cátedra no Supremo, advertiu que erra quem enfrenta questão constitucional (disciplinada no Texto Magno) apoiando-se na legislação infraconstitucional: *"não vale argumentar com normas de direito comum, para estabelecer limitações a princípios fundamentais" ... "Em lugar de se argumentar da lei ordinária para a norma fundamental" ... "o que cumpre é argumentar dos princípios estabelecidos na declaração de direitos para os preceitos da lei ordinária, para subordinar estes últimos aos primeiros".*<sup>3</sup>

Considerando que nenhuma lei pode alterar a Constituição, a primeira aproximação (e mesmo a exaustão) dos temas nela disciplinados independe da legislação. Esta observação é de capital importância, a fim de que não se enleie o intérprete em questiúnculas menores, distanciadas das exigências constitucionais, baralhando e prejudicando, com isso, a possibilidade de compreensão do tema constitucional posto em debate.

Em síntese, se a matéria em estudo é constitucional, só pela norma constitucional se resolve. E toda norma infraconstitucional ou é conforme a Lei Magna, ou deve ser a ela conformada. Se isto não for possível, deve ser desprezada.

---

<sup>3</sup> V. RE 86.297, *Revista de Direito Público* nº.s 39-40, p. 200.

No Brasil, a potestade jurídica para instituir tributos é conferida pela Constituição da República às entidades político-constitucionais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É dizer, a Constituição outorga-lhes competência legislativa para instituírem tributos. É, assim, diretamente dela que estas pessoas políticas recebem competências tributárias.

O plexo de normas constitucionais que outorgam as competências tributárias forma um sistema que se caracteriza pela (a) minúcia e exaustividade no traçado do âmbito dessa outorga; (b) privatividade; e (c) rigidez dessa discriminação, tanto no plano formal como no material.

Assim estruturado, os mais notáveis efeitos jurídicos que esse sistema constitucional de outorga e discriminação das competências tributárias produz — conforme cediço na doutrina e na jurisprudência — são:

a) o âmbito de todas e de cada uma das competências tributárias concedidas às pessoas políticas é precisa e exaurida pela Constituição, de tal modo que o seu exercício, ou seja, os aspectos da hipótese de incidência do tributo (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) a ser instituído estão rigorosa e completamente circunscritos pelas normas constitucionais;

b) toda competência tributária está prevista na Constituição da República: está explícita e discriminadamente conferida, de modo privativo a uma determinada pessoa política. Em outras palavras, a competência é atribuída a uma delas de modo exclusivo (e, pois, excludente das demais);

c) a “discriminação de competências” é rígida, isto é, não pode ser modificada por nenhuma norma infraconstitucional.



Demarcados esses pressupostos fundamentais, já se faz possível fixar as balizas da competência para instituir o Imposto Sobre Serviços (ISS), atribuída pela Constituição aos Municípios e ao Distrito Federal.

## 2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS PARA INSTITUIR IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

A Constituição atribuiu aos Municípios, nos termos do art. 156, competência para instituir os seguintes impostos:

*“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

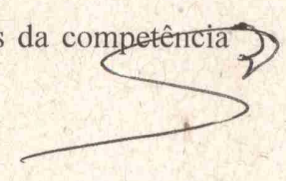
*I - propriedade predial e territorial urbana;*

*II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;*

*III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”*

Em razão dos limites da *quaestio* objeto da presente consulta, interessa-nos apenas a terceira hipótese. Assim, em face desta última, — nos termos do sistema constitucional de outorga e discriminação de competências tributárias — os Municípios só podem criar imposto sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, instituto que a Constituição empregou para outorgar-lhes e demarcar-lhes a competência tributária (art. 156, III).

A Constituição não cria hipóteses de incidência. A função da Constituição é demarcar, delinear as competências. Cabe-lhe desenhar os arquétipos das hipóteses de incidência a serem descritas pelas leis instituidoras dos tributos. A função dos preceitos constitucionais indicativos da competência



para a criação de imposto é identificar um determinado campo material, para que o legislador ordinário, ao criar o tributo, se contenha dentro dos seus estritos limites.<sup>4</sup>

Os tributos devem ser criados por lei ordinária do ente federativo que detém competência constitucional para instituí-lo: no caso do ISS, os Municípios e o Distrito Federal.<sup>5</sup> Criar tributo é atividade privativamente legislativa, que consiste em descrever certos fatos como materialidade da hipótese de incidência de tributos, o que, no nosso sistema constitucional, se reserva exclusivamente à lei ordinária e, em alguns casos, complementar.

Ensinava Geraldo Ataliba que “a norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato esse cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.”<sup>6</sup>

Criar tributos é descrever, em lei, a hipótese de incidência: dispor sobre os aspectos temporal, espacial e material da h.i., designar os sujeitos da obrigação, estipular a base de cálculo e fixar as alíquotas.

## **2/1. Hipótese de incidência do ISS — binômio fundamental**

Todos os aspectos ou critérios da hipótese de incidência tributária (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) são igualmente essenciais para sua composição.

<sup>4</sup> No caso dos impostos conferidos à competência dos Municípios (e do Distrito Federal) atua, conjuntamente, o critério territorial, dado que, sem ele, todos os Municípios se sentiriam igualmente competentes para exigir ISS.

<sup>5</sup> Em várias passagens, as referências feitas à competência dos Municípios para exigir ISS estendem-se ao Distrito Federal, uma vez que lhe cabe, ao lado dos estaduais, também os impostos municipais.

<sup>6</sup> *Hipótese de incidência tributária*, 2ª edição, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1981, p. 42.

Todavia, não se pode deixar de ressaltar o papel vital do binômio formado pelos critérios material e quantitativo: o núcleo da descrição do fato — alocado no antecedente da norma — é designado de critério material e no conseqüente normativo está o critério quantitativo, formado pela base de cálculo e pela alíquota.

Sobre a essencialidade da base de cálculo, GERALDO ATALIBA ensina que:

*“A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza insita na h.i. (o tributarista Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente a sua medida (...). Por isso Amílcar Falcão qualifica a base imponible como ‘verdadeira e autêntica expressão econômica’ da hipótese de incidência.”<sup>7</sup>*

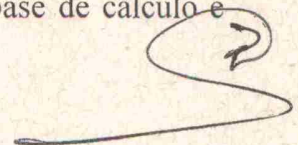
PAULO DE BARROS CARVALHO chama atenção para a importância da base de cálculo e da hipótese de incidência:

*“No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações e perplexidades, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou que modalidade de taxa”.<sup>8</sup>*

O cotejo desses critérios permite verificar, por exemplo, o tipo de tributo, e até mesmo eventual inconstitucionalidade, na medida em que só há adequação do critério quantitativo se a base de cálculo e

<sup>7</sup> *Hipótese de incidência tributária*, 2ª ed., São Paulo, RT, pp. 114/115.

<sup>8</sup> *Curso de direito tributário*, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1988, p. 80.



alíquota forem compatíveis com o critério material, o que inclui, obviamente, sua mensuração. Se a base de cálculo for inadequada ou o critério de medição for incompatível, total ou parcialmente, com a materialidade que deveria medir, será possível dizer que o tributo foi criado, mas deve ser reconhecido como inconstitucional ou ilegal, conforme o caso.

## 2/2. Antecedente normativo: aspecto material

A hipótese de incidência de norma jurídica tributária contém a descrição de um fato que, se e quando acontecido, dará origem à obrigação de pagar tributo. O núcleo dessa descrição do fato é designado critério ou aspecto material, ao qual devem conjugar-se as coordenadas de tempo e de lugar.

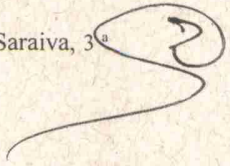
Adverte PAULO DE BARROS CARVALHO <sup>9</sup> que a materialidade do fato, abstraída das coordenadas de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial), cinge-se a um dado comportamento humano sintetizado por um verbo com seu respectivo complemento, v.g. “auferir renda”, “promover operações mercantis”, “prestar serviços”.

O critério material da hipótese de incidência do ISS consiste em prestar serviço de qualquer natureza não compreendido no art. 155, II, da Constituição.

Se inquestionável que o sistema constitucional de outorga das competências tributárias é exaustivo e rígido e que as competências são atribuídas, explícita e privativamente, a cada uma das pessoas políticas, tem-se, como consequência, que fatos que não configurem serviço tributável não podem ser alvo de incidência pelos Municípios.

---

<sup>9</sup> Sobre o assunto, leia-se Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 3<sup>a</sup> ed., p. 142.



Convém ressaltar que todos os fatos sobre os quais é possível instituir imposto estão previstos, de forma explícita, na Constituição, na discriminação das competências tributárias. Sobre os fatos nela não explicitamente relacionados, a Lei Maior atribuiu tão-somente à União, de modo expresso, competência para instituir outros impostos (desde que não se confundam com os mencionados nos artigos 155 e 156, que tratam da competência tributária dos Estados e dos Municípios, respectivamente). É a chamada “competência residual”, pela qual todo e qualquer fato diverso daqueles explicitamente postos sob a competência das outras pessoas políticas (Estados, Distrito Federal e Municípios) inclui-se na competência da União.

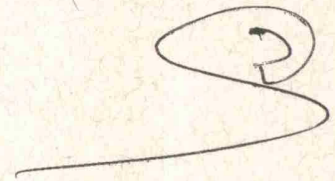
Diferentemente do que pode parecer em uma análise apressada, a essência do critério material da hipótese de incidência do ISS não está no termo “serviço” isoladamente considerado. Encontra-se na atividade humana que dele decorre. Vale dizer, no “prestar serviço”. Essa síntese, como ensinado por PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>10</sup>, abriga um verbo e respectivo complemento, permitindo isolar o critério material dos demais.

“Prestar serviço” implica atividade em proveito alheio. Isto porque a realização de atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, nem capacidade contributiva. Considerando que a Constituição Federal só arrolou arquétipos que evidenciam riqueza, apresenta-se incompatível com a estrutura sistêmica tributar fatos desprovidos de valor.

Portanto, juridicamente, não há falar em prestação de serviço tributável em proveito próprio, e muito menos sem suporte financeiro. Só se reconhece como tal prestação de serviço que tenha conteúdo econômico mensurável, o que ocorre quando o esforço seja produzido para outrem. Em sùmula: não há serviço para si mesmo.

---

<sup>10</sup> *Ob. cit.*, p. 212.



Realizadas estas advertências sobre o critério material da hipótese de incidência do ISS, passemos à definição de serviço tributável.

### **2/2/1. Conceito de serviço tributável**

A Constituição atribuiu aos Municípios competência para instituir imposto “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Diante disso, os Municípios só podem criar imposto sobre fatos abrangidos pelo conceito de serviço, predefinidos na Constituição.

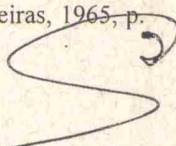
A delimitação do conceito de serviço tributável requer, portanto, que o início da construção se dê no plano constitucional, conforme advertido nas premissas iniciais deste parecer.

Vimos que o sistema constitucional de outorga das competências tributárias é exaustivo e rígido, e as competências são atribuídas, explicitamente, de modo privativo, a cada uma das pessoas políticas. Como consequência, qualquer fato que não configure serviço não pode ser tributado pelo Município. Em outras palavras: todo e qualquer fato que, exorbitando o conceito de serviço empregado pelo art. 156, III, da C.F., for colocado sob a incidência do ISS importará exigência inconstitucional de tributo por invasão de competência alheia.<sup>11</sup>

De nada vale, pois, juridicamente, definir serviço no contexto de sua acepção vulgar. Isto porque, examinando sistematicamente o texto constitucional, percebe-se que o conceito de serviço tributável difere da definição corriqueira.

---

<sup>11</sup> Amílcar de Araújo Falcão, *Sistema Tributário Brasileiro*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Financeiras, 1965, p. 51.



Essa constatação, de que o direito cria a sua própria realidade, inclusive para definir o que é serviço tributável, foi ressaltada, com brilhantismo, por ALFREDO AUGUSTO BECKER, apoiado em Pontes de Miranda. O direito positivo costuma *deturpar* e *deformar* os fatos sociais ao erigi-los em fatos jurídicos.<sup>12</sup>

Sendo assim, sobre o conceito de serviço tributável, partindo do texto constitucional, é possível apontar, sem hesitação, as seguintes conclusões sobre os pressupostos negativos de sua conceituação<sup>13</sup>:

(i) deve ser excluído, do conceito de serviço tributável, o *serviço público*, pois: (a) subsumível a regime de direito público; e (b) contemplado na alínea “a”, do inciso III, do art. 150 da Lei Maior, que estabelece as imunidades tributárias;

(ii) deve-se afastar, de imediato, o trabalho “para si próprio”, dada a ausência de cunho econômico no seu conteúdo ontológico. Em consideração às exigências da isonomia, a prestação de serviços há de ter conteúdo econômico;

(iii) o conceito de serviço tributável não permite abarcar os serviços prestados em regime familiar, altruístico, desinteressado e filantrópico, por lhes faltar o conteúdo negocial;

(iv) na classe dos serviços tributáveis também não pode ser incluído o trabalho efetuado na relação de emprego ou subordinação,

<sup>12</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, p. 78.

<sup>13</sup> Destacamos em nosso *ISS na Constituição e na Lei* (3ª ed., São Paulo: Dialética, p. 52) a importância de analisar, no texto constitucional, os pressupostos negativos e positivos do conceito de serviço tributável: “É que, na técnica constitucional, os lindes das competências estão fixados por preceitos positivos e negativos. São formas verbais legislativas, usadas sem critério rígido, de acordo com as conveniências ou certas contingências da redação legislativa. Cabe ao estudioso do Direito, todavia, desvendar o conteúdo e alcance dos preceitos postos sob exegese”.

seja a empregador privado, seja ao Poder Público, cujo conteúdo econômico é excluído em razão de seu cunho alimentar;

(v) ainda, não fazem parte do conceito de serviço tributável pelo ISS os serviços que foram atribuídos à competência dos Estados, quais sejam, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, conforme prescrito pelo art. 155, II da Constituição.

Dessa série de observações, deflui nossa definição de serviço tributável como “*o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração*”.<sup>14</sup>

Demarcado o critério material da hipótese de incidência e elucidado o conceito de serviço tributável, já se pode examinar o aspecto quantitativo.

### **2/3. Consequente normativo: aspecto quantitativo**

A exigência de ISS, tal como ocorre com os outros impostos, pressupõe a mensuração da intensidade do comportamento humano consistente em fazer para outrem.

Um dos termos do aspecto quantitativo, que, conjugado à alíquota, permite a obtenção do *quantum* devido, é a base de cálculo, ou seja, “*(...) a medida legal da grandeza do fato gerador. Dizemos legal porque só é base de cálculo, dentro das possíveis medidas do fato gerador, aquela que tiver sido eleita pela lei*”.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> “Conceito de Serviço”, *Suplemento Tributário LTr* nº 19, p. 81.

<sup>15</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998, p. 248.

Não pode a lei prescindir da prévia definição desse fator do critério quantitativo.

Consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da *grandeza financeira* do fato jurídico tributário. Espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Em outras palavras, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário.

Base de cálculo não pode ser confundida com base calculada, que é a concreta mensuração de um fato, tomando por paradigma o critério eleito pela lei, como diretriz para medir financeiramente os fatos tributários.<sup>16</sup>

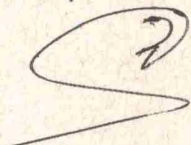
Na esteira de SAMPAIO DÓRIA — e esforçados, também, nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO — já havíamos consignado que a Constituição não se limita a repartir competências; define os arquétipos das várias hipóteses de incidência e, ao fazê-lo, implicitamente indica as bases de cálculo possíveis a serem utilizadas, consoante a espécie de serviço considerada.

Deveras, se, como visto, na lição deste último professor, o critério material “(...) *será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento*”<sup>17</sup>, o critério quantitativo, a confirmar ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formulação simplificada.

Relativamente ao ISS, como a fórmula simplificada

<sup>16</sup> Sobre a distinção entre base de cálculo e base calculada, sugerimos nosso *Base de cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, 2ª ed., 1998, Max Limonad, São Paulo.

<sup>17</sup> *Teoria da Norma Tributária*, São Paulo, Lael, 1974, p. 114.



identificadora do critério material é “prestar serviços”, o critério quantitativo passível de eleição pelo legislador é, em princípio, o que responda ao aditamento do conjunto adnominal: “de que valor?”

O arsenal de opções de que dispõe o legislador ordinário para a escolha da base de cálculo do ISS, embora não ilimitado, é vasto; cumpre-lhe erigir critério mensurável consentâneo com o arquétipo desenhado pela Excelsa Lei. Essa adequação é dela mesma passível de construção, antes e independentemente da existência da norma legal criadora do tributo. As várias possibilidades de que dispõe o legislador ordinário para adoção da base de cálculo já se contêm na Constituição.

Visando a superar esses obstáculos, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, em obra de grande valor, chega a uma definição de base de cálculo bastante abrangente: “base de cálculo é grandeza apta, à qual se aplica alíquota, para se quantificar o montante do tributo”.<sup>18</sup>

O que sobreleva é destacar que, escolhidas as alternativas, é por lei que se indicam as bases de cálculo *in abstractu*, meros conceitos normativos.

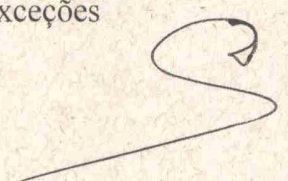
É preciso, contudo, evitar que a adoção de base de cálculo incorreta venha a implicar o desvirtuamento do ISS, seja pela desnaturação do aspecto material, seja pela desnaturação da própria base de cálculo, que não corresponda ao preço do serviço.

### **2/2/1. Base de cálculo do ISS: o preço do serviço**

A base de cálculo do ISS, salvo as exceções

---

<sup>18</sup> *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1995, p. 103.



constituídas pelo trabalho pessoal do próprio contribuinte e pelas sociedades de profissionais, é o preço do serviço, nele (preço) incluído tudo o que for pago pelo tomador (destinatário utente, usuário) ao prestador, desde que provenha da prestação de serviços. Essa proveniência determina-se pela precisa identificação do negócio jurídico desencadeador das receitas.

Vale dizer, a base de cálculo do ISS é a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal ao qual cabem os impostos municipais. Havendo preço devidamente estipulado, a título de remuneração pela prestação de serviços de competência dos Municípios, eis a base de cálculo do ISS. Obviamente, onde não houver receita, jamais se poderá cogitar de exigência de ISS, pela singela razão de que, nessa hipótese, preço não há.

Em suma, a via que conduz à formulação de exigência nula (ilegal e inconstitucional) não é somente a que tributa atividade sobre a qual o imposto, claramente, não incide. Muitas e muitas vezes — sobretudo com a complexidade e diversidade crescentes das atividades em nossos dias — a nulidade da exigência de ISS ocorre pela adoção de base de cálculo inadequada, incompatível com a materialidade da hipótese de incidência do imposto que se declara exigir.

### ***2/2/2. Valores que não se incluem no preço do serviço***

Sendo a base de cálculo do ISS o preço dos serviços, nela não podem ser incluídos valores (a) que decorram de negócios outros, inconfundíveis com a prestação de serviços; e (b) que, embora relacionados com a prestação de serviços, não expressam, eles mesmos, receitas do prestador.

Começemos por esclarecer, de imediato, que não se

2

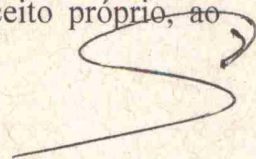
pode incluir na base de cálculo (e na base calculada) valores correspondentes a negócios paralelos, distintos da prestação de serviços. A circunstância de determinados negócios jurídicos serem contratados ao mesmo tempo, pelas mesmas partes, não autoriza o entendimento de que se integrem à prestação de serviços. Se o legislador não pode exceder os limites constitucionais, com maior razão não podem fazê-lo nem o intérprete nem o aplicador da lei.

Logo, se a base de cálculo do ISS, salvo exceções, é o preço do serviço — isto é, a receita auferida pelo prestador como contrapartida pela prestação do serviço tributável pelo Município ou pelo Distrito Federal — tem-se que a entrada de valores, na contabilidade do prestador, que não correspondam à receita pela prestação de serviços de competência dos Municípios não poderá ser tomada como base de cálculo do ISS, pena de desfigurá-lo, no mais das vezes com invasão de competência tributária alheia.

A lei, ao referir "preço do serviço", não pode impor — se o fizer, será inconstitucional — sejam alcançadas quaisquer entradas. Pelo contrário, o termo "preço" vincula-se, tal qual o acessório ao principal, à prestação do serviço que lhe deu causa. É dela indissociável.

Podem as leis dizer — e muitas o dizem — que, caracterizados quaisquer valores como receitas provenientes da prestação de serviços, sobre aqueles deverá ser calculado o ISS. Conceituam preço como a receita bruta a ele correspondente. Logo, por primeiro, (a) é preciso haver receita (não mero ingresso); além disso, (b) a receita deve provir da prestação do serviço; e (c) ser decorrente de serviço atribuído à competência do Município.

Quando as leis municipais dizem que preço do serviço é a receita bruta a ele correspondente, tem-se que o adjetivo "bruta" refere-se ao substantivo "receita". É dele indissociável, formando um conceito próprio, ao



qual deve ater-se a Administração. A cláusula "a ele correspondente" restringe ainda mais o conceito.

Dai por que, nos casos em que a atividade considerada, por sua natureza ou por suas características, num primeiro exame, pode dar ensejo a dúvidas sobre a sua efetiva compostura, dificultando a conclusão sobre sua correspondência, ou não, com a materialidade da hipótese de incidência de dado imposto, o exame da base de cálculo mostra-se o único critério seguro para dirimir essas dúvidas. Analisando-se as receitas sobre as quais se cogita calcular o ISS, exsurge, claramente, a efetiva natureza da atividade da qual decorrem e, aí, fica clara a congruência (ou a não-congruência) da subsunção do fato concreto à hipótese legal do imposto.

É preciso ter cautela: nem todo o montante pago em virtude da celebração de um contrato integra, sempre e necessariamente, a base de cálculo do ISS. Obviamente, o Município só pode exigir ISS sobre a receita que provenha de serviços. E de serviços atribuídos à sua competência. É dever do administrador (e do aplicador da lei) discernir os vários negócios jurídicos avençados, afastando toda e qualquer possibilidade de confusão que resulte em violação da Constituição.

É imperioso discernir, distinguir, identificar e separar as receitas, consoante suas respectivas procedências, para que se identifiquem as específicas bases de cálculo de cada um dos tributos, visando a evitar sejam ultrapassados os limites constitucionalmente traçados às competências tributárias.

É despropositado, ilegal e inconstitucional pretender exigir ISS sobre valores que sejam provenientes de outros negócios jurídicos distintos da prestação de serviços. O imposto não pode incidir, ainda, senão com ofensa à lei e à Constituição, sobre receitas que provenham (remunerem) de

operações financeiras.

Demais disso, no critério quantitativo só devem figurar valores decorrentes do preço à vista. Em decorrência, juros, correção monetária, multa, acréscimos, não compõem a base de cálculo do ISS.

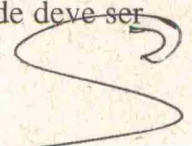
### 2/2/3. “Cumulatividade” e ISS

Antes de adentrarmos, especificamente, na análise da base de cálculo do ISS na construção civil — objeto deste parecer — e até mesmo para um melhor posicionamento da matéria, há que se fazer uma rápida menção à cumulatividade ou múltipla incidência do ISS.

Questiona-se: à luz da Constituição de 1988, o ISS é um imposto cumulativo ou não cumulativo?

A primeira advertência que deve ser feita, a propósito do tema, é a de que, mesmo quando se alvitra um ISS “não cumulativo”, não se pretende que se trate de imposto que deva seguir as regras que presidem o ICMS e o IPI, que, em face do determinado pela Constituição Federal, devem ser não-cumulativos, assim entendidos os impostos em que se impõe o abatimento dos valores devidos nas operações anteriores.

Relativamente ao ISS, a questão não se põe com frequência porque, de regra, a prestação de serviços se encerra numa única relação jurídica, numa única prestação. Vezes há, contudo, em que a prestação de um serviço envolve outras prestações de serviços de terceiros. Excepcionalmente, há até mesmo casos de prestações de serviço consistentes na administração de outros serviços. Isto é: resumem-se na coordenação, supervisão e combinação de diversos serviços. Indubitavelmente, nesses casos, a não-cumulatividade deve ser



respeitada, pena de haver dupla incidência tributária sobre o mesmo fato.

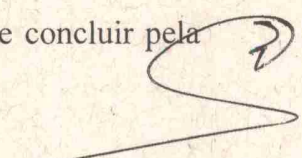
Nessas situações é que se depara com o problema da *ne bis in idem*, cabendo, assim, outra indagação: pode o ISS alcançar atividades já tributadas pelo próprio ISS? Por óbvio que não.

A despeito da plena validade do princípio — firmado pela jurisprudência da Suprema Corte dos EUA — segundo o qual *who can tax once can tax twice* (quem pode tributar uma vez pode tributar duas) —, sempre que não haja teto constitucionalmente previsto ou amparado, é também razoável supor que os serviços tributados pelo ISS, gerando componentes de outros serviços, sejam discernidos, para o efeito de não inclusão daqueles da base imponible destes. O correto é calcular-se o imposto mediante a aplicação da alíquota sobre a base calculada, sem a inclusão do imposto devido por outro prestador.

A interpretação da lei versando a hipótese de incidência, desde que não haja ressalvas explícitas, há de ser sempre linear. Se um serviço envolve outros e estes já estão tributados pelo ISS, é razoável pretender que o imposto devido seja excluído da base tributável.

Por certo, o fato de a Constituição Federal não mencionar, literalmente, a não-cumulatividade do ISS não significa a possibilidade dele ser cumulativo. Para que o ISS integrasse a base de ISS seria mister que a Carta Maior fosse explícita a respeito. Só assim poder-se-ia ter imposto devido pelo total, sem a exclusão (melhor seria, não-inclusão) do anteriormente devido, relativamente a uma parte do serviço, executada por terceiros.

A esse propósito, o importante é frisar que a cumulatividade não se presume. Quer dizer: não pode o intérprete concluir pela



cumulatividade sem explícita autorização constitucional. Não é lícito deduzir — da circunstância de a Constituição não ter regra expressa dispondo sobre a não-cumulatividade — que ela não alcance todos os demais impostos, inclusive o ISS. Ao contrário, à vista das diretrizes do sistema, o que se deve presumir é a não-cumulatividade, *rectius*, a inexistência de múltipla incidência econômica.

### 3. BASE DE CÁLCULO NA CONSTRUÇÃO CIVIL


No caso de serviços de construção civil, a base de cálculo prossegue sendo o preço, assim entendido o valor da prestação, no qual não se incluem as parcelas correspondentes aos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e às subempreitadas.

O Decreto-lei 406/68, na redação do Decreto-lei 834/69, previa expressamente no § 2º do art. 9º que, no caso dos serviços descritos nos itens 19 e 20 da lista por ele veiculada, o imposto deveria ser calculado sobre o preço, deduzido das parcelas correspondentes (a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e (b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

Os itens 19 e 20 dispunham sobre serviços de construção civil, na seguinte conformidade:

*“19. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM);*

*20. Demolição; conservação e reparação de edifícios (inclusive elevadores neles instalados), estradas, pontes e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias)*



*produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM). ”*

A Lei Complementar 116/2003, porém, ao disciplinar o Imposto sobre Serviços, só admite, em restrição errônea, a não inclusão na base de cálculo do valor dos materiais, no caso dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05, *verbis*:

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

....

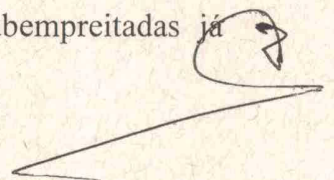
*§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:*

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

... ”

Por oportuno, há que se fazer, de plano, uma advertência: seja diante de serviços preliminares, como os de elaboração do projeto (sem o qual não se tem obra), de sondagem do solo, de aterro ou desaterro, construção dos barracões, estaqueamento ou outro tipo de fundação, de obras hidráulicas e elétricas, bem assim os serviços auxiliares, como os de andaimes, e os complementares, como os de paisagismo, sempre se têm serviços de construção civil. Cabe, em todos eles, o direito de não inclusão do valor dos materiais.

No que se refere à não inclusão da parcela relativa ao valor das subempreitadas, no caso de serviços de construção civil, a Lei Complementar 116/2003 não a autoriza expressamente. Essa circunstância, porém, não implica impossibilidade da não inclusão das subempreitadas já



tributadas ou não<sup>19</sup>, eis que, como visto anteriormente, o ISS comumente não é tributo de múltipla incidência econômica, impropriamente designado de cumulativo.

### 3/1. Não inclusão na base de cálculo do ISS do valor das subempreitadas

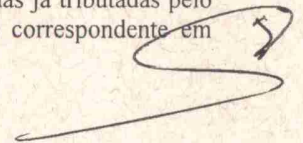
Deixamos consignado, linhas acima, que a cumulatividade não se presume, não podendo o intérprete aplicá-la, sem expressa autorização constitucional.

Diante disso, é forçosa a conclusão de que a Lei Complementar 116/2003, ao não autorizar a não inclusão das subempreitadas na base de cálculo do ISS, no caso de serviços de construção civil, ofende, às escâncaras, a Constituição Federal e a materialidade da hipótese de incidência do imposto. Com efeito, em todos os casos, o sistema veda a aplicação da múltipla incidência; esta deve ser rechaçada, pena de desnaturação do tributo.

O ISS é um imposto não-cumulativo (ou melhor, em que não cabe a múltipla incidência econômica) não apenas em virtude da base de cálculo, mas, essencialmente, em razão da sua própria materialidade.

Meditando sobre as questões postas pela Professora ELISABETH NAZAR CARRAZZA, concluimos que o ISS, definitivamente, não pode ser cumulativo nem de múltipla incidência econômica. A autora pondera que *"se o que se tributa é o fato material da prestação do serviço e não a relação jurídica a ele relativa, não há que se falar em incidência múltipla. (...) Caso entendêssemos de forma diversa, teríamos, na hipótese, a tributação da relação jurídica de prestação de serviços e não da prestação de serviços*

<sup>19</sup> Aliás, entender que só podem ser deduzidos os valores referentes às subempreitadas já tributadas pelo ISS implicaria agir em detrimento do contribuinte, por eventual inação do fisco correspondente em proceder à fiscalização dos subcontratados.



*propriamente dita (como quer a Lei Maior). Assim, o ISS incidiria sempre que se estabelecesse a relação jurídica de prestação de serviço, independentemente da existência da própria prestação de serviços, que poderia, até, não ocorrer. (...) O ISS incidiria por inteiro sobre o preço do serviço, inexistindo qualquer possibilidade de crédito ou desconto." E conclui dizendo que essa interpretação "não é compatível com a Constituição Federal, já que por força dela, o Município só está autorizado a tributar os serviços propriamente ditos e não as relações jurídicas de prestação de serviços. Portanto, por injunção constitucional, a hipótese de incidência do ISS só pode ser a prestação de trabalho humano do qual resulte uma utilidade material ou imaterial, sob regime de direito privado. Para cada prestação só pode haver uma incidência do ISS. (...) A circunstância de, para uma única prestação de serviço concorrer um terceiro não infirma tal assertiva, já que continua a existir um único fato imponível do ISS."*<sup>20</sup>

De fato, essa análise pronta e inafastável da professora da PUC/SP evidencia que se trata de tema que não se esgota no âmbito da base de cálculo do ISS. A matéria, para ser bem equacionada, deve centrar-se no exame da própria materialidade do tributo. O rigoroso exame da consistência material do ISS implica a conclusão inexorável de que, incidindo esse imposto sobre a prestação de serviço e não sobre os contratos respectivos, sua exigência só poderá dar-se diante daquela, que manterá essa unidade, a despeito de para ela terem concorrido vários prestadores. Note-se que serão vários os prestadores, mas um só serviço. Logo, só se faz possível uma única incidência. Com efeito, o ISS incide sobre a prestação de serviço e não sobre o

<sup>20</sup> "Não cumulatividade do ISS", in RDT 19/20, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1982, p. 257. Na mesma esteira, escreveram mais recentemente Clélio Chiesa, "ISS - Construção civil - Subempreitadas - Base de cálculo", *Grandes questões atuais de direito tributário*, 8º v., São Paulo, Dialética, 2004, pp. 45/57 e Hugo de Brito Machado, "A base de cálculo do ISS e as subempreitadas", *Revista dialética de direito tributário* n.º 108, São Paulo, Dialética, 2004, pp. 67/77. Clélio Chiesa, neste estudo sobre a tributação das subempreitadas, concluiu que: "o princípio da não-cumulatividade tem como fim precípua nortear a atuação do legislador no momento de instituir os impostos, vedando a instituição de exigências cumulativas. Vale dizer, os municípios, no ato de instituírem o ISS, devem criar mecanismos capazes de evitar a cumulatividade, sob pena de as suas leis padecerem do vício da inconstitucionalidade", p. 57.

número de pessoas que o prestou. Não é demais reiterar que o ISS incide sobre fatos e não sobre contratos.

Assim, à guisa de exemplo, se um mesmo e único serviço de construção civil é realizado por dois prestadores, um deles executando parte do total da obra contratada pelo outro, ocorreu um único fato tributário. Nesse caso, tem-se dois prestadores, mas uma única prestação de serviços, impondo-se, portanto, a não inclusão do valor da subempreitada tributável pelo imposto na base de cálculo (e na base calculada) da empreitada total.

Não foi por outra razão que o Município de São Paulo — embora refira “dedução”, quando o correto seria não inclusão — previu não fosse considerado na base de cálculo do ISS o valor das parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços, quando incorporados ao imóvel e das subempreitadas já tributadas pelo imposto, embora ressalve, sem justificativa, aquelas prestadas por profissional autônomo. Note-se que o Município de São Paulo estende essas deduções para os serviços constantes dos subitens 7.02, 7.04, 7.05, 7.15 e 7.19 da lista de serviços municipal.<sup>21</sup>

Importante ressaltar que as razões do veto presidencial ao inciso II, do § 2º, do art. 7º, do projeto de lei que deu origem à Lei Complementar 116/2003, apontam para discussões no sentido de quais subempreitadas não comporiam a base de cálculo do ISS — se somente as de construção civil ou também as de serviços de outra natureza — e, ainda, se somente as já tributadas seriam passíveis de dedução. Eis as razões do veto:

*“A norma contida no inciso II do § 2º do art. 7º do projeto de lei complementar ampliou a possibilidade de dedução das despesas com subempreitada da base de cálculo do tributo. Na legislação anterior, tal dedução somente era permitida para as subempreitadas de obras civis. Dessa*

<sup>21</sup> Conforme art. 14, § 7º, incisos I e II, da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003 do Município de São Paulo.

*forma, a sanção do dispositivo implicaria perda significativa de base tributável. Agregue-se a isso o fato de a redação dada ao dispositivo ser imperfeita. Na vigência do § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, somente se permitia a dedução de subempreitadas já tributadas pelo imposto. A redação do Projeto de Lei Complementar permitiria a dedução de subempreitadas sujeitas ao imposto. A nova regra não exige que haja pagamento efetivo do ISS por parte da subempreiteira, bastando para tanto que o referido serviço esteja sujeito ao imposto. Assim, por contrariedade ao interesse público, propõe-se o veto ao dispositivo.”*

Veja-se que, de acordo com o veto, o projeto de lei teria ampliado a dedução das despesas com subempreitadas por ter a redação consignado “*subempreitadas sujeitas ao imposto*” e não “*subempreitadas já tributadas pelo imposto*”, no caso da construção civil, como era a redação do Decreto-lei 406/68. Por conseguinte, em razão de a redação não se restringir aos serviços de construção civil e exigir que as subempreitadas tivessem sido anteriormente tributadas pelo ISS, o dispositivo culminaria em “perda significativa de base tributável”.

Portanto, as razões do veto sugerem que, tendo sido as subempreitadas tributadas pelo ISS, não devem receber nova tributação. Vale dizer, se as subempreitadas já sofreram a incidência do ISS, não devem ser novamente base de cálculo para a incidência. Ao que tudo indica, se a redação do dispositivo para votação veiculasse a não inclusão do “*valor de subempreitadas já tributadas pelo imposto*” no caso dos serviços de construção civil, tal qual a legislação anterior, não teria sido objeto de veto e, por conseguinte, não proporcionaria as interpretações equivocadas no sentido de que a Lei Complementar 116/2003 teria deixado de prever o direito de não inclusão das subempreitadas na base de cálculo do ISS.

Verdadeiramente, na pior das hipóteses, o que restou vetado foi a possibilidade de não inclusão de subempreitada que não tenha sido

3

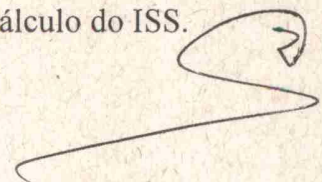
anteriormente tributada. Vale dizer, o veto sugere que se exige a efetiva incidência do ISS na subempreitada anterior. Por certo, aquelas que já tenham sido objeto de incidência do ISS não podem ser novamente incluídas na base de cálculo do imposto por que implicariam múltipla incidência desse imposto.

Nosso pensamento, no entanto, não se coaduna com tal interpretação do legislador complementar. Isto porque entender que só não podem ser incluídos os valores referentes às subempreitadas já tributadas pelo ISS implica agir em detrimento do contribuinte, por eventual omissão do fisco municipal em realizar a fiscalização dos terceiros contratados.

O legislador complementar, ao não permitir expressamente a não inclusão das subempreitadas na base de cálculo do ISS, contraria inequivocamente a necessária harmonia que deve existir entre o critério material (hipótese de incidência) e o critério quantitativo (base de cálculo).

Inválido, destarte, ou pelo menos inócuo, o veto aposto pelo Senhor Presidente da República ao inciso II do § 2º do art. 7º do projeto de lei da Lei Complementar 116/2003, submetido à sanção presidencial, tendo em vista que, com ou sem ele, quando se estiver diante dos exemplos formulados acima, a não inclusão das subempreitadas na base de cálculo do ISS se impõe, pena de afronta à Constituição e à própria estrutura do imposto.

Além disso, as leis municipais, ao assim procederem, também incorrem em inconstitucionalidade por incluírem na base de cálculo do ISS valores que não correspondem à riqueza obtida pelo prestador. Efetivamente, gastos incorridos com a prestação, quando reembolsados pelo tomador, tão somente transitam pela contabilidade do prestador, sem haver incorporação ao seu patrimônio. Não configuram receita do prestador, pela contraprestação de serviço tributável. Não podem integrar, portanto, a base de cálculo do ISS.

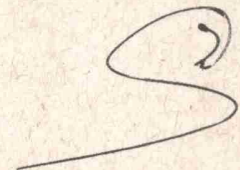


No caso das subempreitadas, quem prestou a parcela do serviço foi o subempreiteiro. Certamente, somente ele deverá (poderá) ser o destinatário da norma de incidência tributária. Se a incidência se der novamente sobre os mesmos valores quando estes simplesmente transitarem pela contabilidade do empreiteiro, ter-se-á inequívoca dupla incidência tributária, em descompasso com o subsistema constitucional tributário engendrado pela Constituição vigente.

Do exposto, vê-se que — qualquer que seja o ângulo pelo qual se analise a questão — quando a prestação de um serviço envolve outras prestações de serviços de terceiros, como é o caso das subempreitadas, é inarredável que se não deve incluir na base de cálculo do ISS os valores destas, sob pena de ofensa à materialidade do imposto, implicando, ainda, espúria e incontestável dupla incidência tributária em relação ao mesmo fato gerador.

Diante disso, é forçosa a conclusão de que a Lei Complementar 116/2003, ao não autorizar a não inclusão das subempreitadas, no caso de construção civil, ofende, às escâncaras, a Constituição Federal e a materialidade da hipótese de incidência do ISS, mercê da dupla tributação de valores já alcançados pelo imposto.

Incidindo o ISS sobre a prestação de serviço e não sobre contratos de serviço, só poderá haver exigência de imposto diante de concreta prestação, que manterá essa unidade, a despeito de para ela terem concorrido vários prestadores. Note-se que serão vários os prestadores, mas um único serviço, de modo que só se fará possível uma única incidência. Consequentemente, impõe-se não incluir na base de cálculo o valor das subempreitadas, pena de validar, contra a Constituição, a dupla incidência sobre o mesmo fato.



### 3/2. Não inclusão na base de cálculo do ISS do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços

O contrato de *empreitada de construção civil com materiais* — conhecido como “empreitada de materiais” ou “empreitada global” — caracteriza-se como a modalidade em que o dono da obra contrata para receber a obra pronta. O empreiteiro prestará o serviço de construção civil e fornecerá também os materiais imprescindíveis para a execução do serviço. Ou seja, além da obrigação de fazer, prestação-fim, o próprio empreiteiro ficará responsável por fornecer os insumos necessários para a tal obrigação de fazer.

O prestador do serviço, nessas situações, não fornece “mercadoria”; tão somente aplica os insumos necessários para a prestação do serviço de construção civil para o qual foi contratado.

Por conta disto, a legislação infraconstitucional sempre se preocupou em esclarecer que, nas hipóteses de prestação de serviço de construção civil com fornecimento de materiais, o ISS será calculado “deduzindo-se” — melhor seria dizer, não incluindo — as parcelas correspondentes ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador do serviço.

A Lei Complementar 116/2003, em seu art. 7º, § 2º, antes transcrito, previu a não inclusão na base de cálculo do ISS do valor dos materiais fornecidos pelo prestador nos casos previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista, vale dizer, serviços de:

*“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,*

3

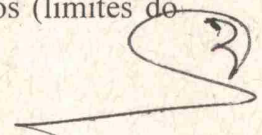
*drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). (destacamos)*

*7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).”*

Surpreendentemente, porém, algumas legislações municipais têm prescrito de forma contrária à Constituição Federal e à Lei Complementar 116/2003, de forma a vedar a não inclusão dos valores dos materiais na base de cálculo do ISS.

Os Municípios que assim dispõem não encontram qualquer fundamento em norma de nosso ordenamento, sendo tais enunciados prescritivos passíveis de declaração de ilegalidade e, obliquamente, de inconstitucionalidade. Tais Municípios têm tomado por base juízo exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, que vem entendendo que somente são passíveis de “dedução” os materiais produzidos pelo prestador fora do local da prestação do serviço, haja vista, nesse caso, os materiais já terem sido tributados pelo ICMS. Trata-se de interpretação que leva em conta o prescrito no art. 7º, § 2º da Lei Complementar 116/2003, sobre a base de cálculo do ISS, combinado com a descrição do serviço previsto no subitem 7.02, acima transcrito.

Há que se ter presente que o art. 146, III da Constituição defere à lei complementar a possibilidade de “definir bases de cálculo” de impostos. Todavia, por óbvio, não pode a lei complementar dispor contrariamente à Lei Maior, quer ampliando conceitos, quer reduzindo-os. Assim, ela nada mais faz do que transitar entre esses dois extremos (limites do



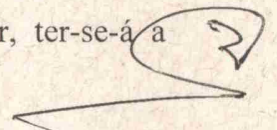
conceito constitucional): definindo, clareando e reduzindo as dúvidas sobre a base de cálculo dos tributos.

Logo, a Lei Complementar 116/2003 — editada com base no art. 146 da C.F. — ao prever, em seu art. 7º § 2º, I, a não inclusão do valor dos materiais fornecidos pelo prestador na base de cálculo do ISS sem qualquer restrição, deve ser obedecida pelos Municípios.

Demais disso, conforme já ressaltado, se a prestação de serviço corresponde à atividade exercida pelo prestador, a base de cálculo deverá dimensionar, quantificar, sopesar tal atividade. Tal conceito — acerca da base de cálculo como a dimensão quantitativa da materialidade do ISS — deve ser aplicado com a mesma importância quer para os contratos de “empreitada de labor” quer para os contratos de “empreitada global”. Não importa se no contrato de empreitada global consta o valor dos materiais incluído no preço do contrato. A hipótese de incidência do ISS deve se circunscrever à essência do contrato, qual seja, a realização (o “fazer”) da obra. Eis a materialidade do ISS: a prestação do serviço.

Não foi por menos que o Decreto-lei 406/68, no art. 9º, § 2º, “a”, previu a “dedução” dos materiais na base de cálculo do ISS quanto aos serviços previstos nos itens 19 e 20 da lista. Também nesse sentido andou o legislador da Lei Complementar 116/2003, no art. 7º, § 2º, I.

Acrescente-se, ainda, que a não inclusão dos materiais na base de cálculo dos contratos por “empreitada global” apresenta-se em total consonância aos princípios da igualdade (art. 150, III) e da capacidade contributiva, valores tão prestigiados por nossa Constituição Federal. Quanto ao princípio da igualdade, não se pode negar que, diante de obras para construção de duas casas idênticas, em que em uma delas o dono da obra opte por oferecer os materiais e na outra prefira sejam eles fornecidos pelo prestador, ter-se-á a



mesma carga tributária, para o mesmíssimo serviço de construção civil, apenas e somente se os materiais não forem incluídos na base de cálculo do ISS. Caso contrário, teríamos a mesma materialidade (obras idênticas) com dimensões econômicas e cargas tributárias distintas. Nesse passo, impende insistir: o que se tributa são os fatos e não os contratos de construção civil, que podem sofrer inúmeras variações<sup>22</sup>. A incidência do ISS deve se dar sobre o *preço do serviço* e não sobre o *preço do contrato*. Por sua vez, quanto à capacidade contributiva, esta será respeitada, na medida em que, não havendo a inclusão dos materiais, a incidência recairá especificamente sobre a receita auferida pelo prestador. Indubitavelmente, os pagamentos realizados pelo dono da obra — incluídos no preço do contrato — relativos ao preço dos materiais, não permanecerão na contabilidade do prestador, não configuram receita e, portanto, não caracterizam maior capacidade contributiva.

GILBERTO RODRIGUES GONÇALVES, embora analisando a matéria sob a égide do Decreto-lei 406/68, ressalta que não há embasamento para o entendimento do Poder Judiciário, no sentido de reconhecer o direito à “dedução” dos materiais apenas e somente quando produzidas pelo próprio prestador do serviço fora do local da prestação do serviço, porque estariam sujeitas ao ICMS. Adverte o autor:

*“A nossa convicção é que, apesar das respeitáveis opiniões em contrário, a dedução de materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, sejam por ele produzidos fora do local da obra, sejam por ele adquiridos de terceiros, continua válida, cabível e legítima.*

(...)

*Não estamos diante de isenção. Trata-se de dimensionamento da base de cálculo. O que concretiza é uma “não incidência” do ISS. Afinal, a Constituição, em seu art. 146, III, a, impõe que só a lei complementar pode definir a base de cálculo de imposto. O artigo 9º do Decreto-lei n. 406,*

<sup>22</sup> Sobre os vários tipos de contratos de construção civil — execução da obra por administração, execução da obra por empreitada (empreitada material, empreitada labor, empreitada integral, empreitada por preço global e empreitada por preço unitário) — vide obra de Gilberto Rodrigues Gonçalves, *ISS na construção civil*. 1ª ed., São Paulo: Editora RBB, 1998, pp. 82-89.

*de 1968, é dispositivo com a qualidade de lei complementar, matéria indiscutível até por que é a única norma legal federal que especifica qual é a base de cálculo do ISS. Ora, o artigo citado decreta que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, com deduções nos casos que especifica... ”<sup>23</sup>*

E mais adiante, ao tratar especificamente sobre a não incidência do ISS sobre o valor dos materiais adquiridos de terceiros, arremata:

*“O segundo argumento excludente das deduções de materiais é dos que acreditam que a redação do texto legal “materiais fornecidos pelo prestador dos serviços” só alcança as exceções previstas nos itens 32 e 34 (“exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM”).*

*Este argumento é reforçado pela mudança legislativa que indicamos no item 34.1. Em 1968, nos termos do Decreto-lei n. 406 havia menção expressa aos “materiais adquiridos de terceiros”. No ano seguinte, a redação enxugou-se para “valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço”.*

*Daí para a interpretação restritiva foi um passo: materiais fornecidos pelo prestador são só aqueles que ele produz fora do local da prestação dos serviços. Novamente, pedindo licença aos ilustres defensores da tese contrária, não concordamos.*

*(...)*

*Pensamos que a melhor hermenêutica indica a manutenção do entendimento anterior. Afinal, uma das regras básicas da interpretação nos orienta que a lei não contém palavras vãs ou dispensáveis. Nessas condições, qual o fim teleológico dos dispositivos do artigo 9º, § 2º, letra “a”, se a matéria já estaria completamente disciplinada na redação dos itens 19 e 20 da lista de serviços? Ou, invertendo a equação, qual a justificativa para as exceções dos itens 19 e 20 da lista de serviços vigente em 1969, se elas já estavam expressas no citado artigo 9º, § 2º, letra “a”? Com certeza uma das duas regras seria vã ou dispensável.*

*Além disso, não há exata similitude entre os dois textos: “materiais fornecidos pelo prestador do serviço” não tem o mesmo significado que “fornecimento de*

<sup>23</sup> Ob. cit., p.

*mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviços". O leitor não pode deixar de observar que a primeira redação abrange muito mais do que a segunda.*

*Por último, a mudança feita pelo legislador complementar, ao alterar o texto da alínea "a" esteve comandada pela boa técnica. A redação anterior poderia ser reduzida sem perda do alcance e compreensão. Quem fornece pode fornecer o que produz ou o que terceiro produz. Por isso, quando o legislador preferiu "materiais fornecidos pelo prestador do serviço" estava utilizando expressão clara e que não gerou dúvidas durante duas décadas: abrange todos os materiais fornecidos pelo prestador do serviço, independente da sua origem (produzidos por ele ou não por outros).*

*Por essas razões, nosso entendimento continua é que as deduções seguem vigentes. A exigência de tributo sobre o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços é ilegítima".<sup>24</sup>*

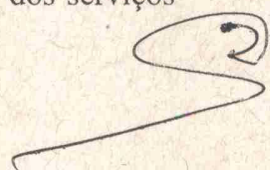
A transcrição foi longa, porém valiosa, uma vez que a inteligência do autor é plenamente aplicável para os dias de hoje, sob a égide da Lei Complementar 116/2003. Indubitavelmente, quem fornece pode fornecer o que produz ou o que terceiro produz. Por conseguinte, quando a redação do art. 7º, § 2º, I da Lei Complementar prescreve a não inclusão dos "materiais fornecidos pelo prestador do serviço" abrange todo e qualquer material fornecido pelo prestador do serviço, independente da sua origem (produzidos por ele ou por outros).

### **3/3. A jurisprudência do STJ e do STF: divergência de entendimentos**

Vimos que a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 7º, § 2º, I, prevê a não inclusão do valor dos materiais na base de cálculo do ISS, no caso de construção civil, quando fornecidos pelo prestador dos serviços descritos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista.

---

<sup>24</sup> Ob. cit., p. 111/112.



Em virtude do que dispõem referidos subitens — excluindo da hipótese de incidência do ISS o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local de sua prestação, que fica sujeito à incidência do ICMS —, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, sendo admitida a não inclusão dos materiais apenas quando produzidos pelo prestador do serviço fora do local da obra, por serem tributados pelo ICMS. Neste sentido, a seguinte ementa:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – CONSTRUÇÃO CIVIL – ISS – BASE DE CÁLCULO – DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 282 E 284/STF – CORREÇÃO MONETÁRIA – INAPLICABILIDADE DA TR – VERBA HONORÁRIA DEVIDA.*

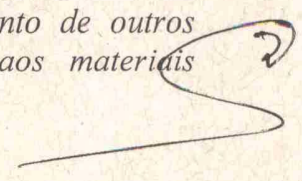
*1. Aplica-se o teor da Súmula 282/STF relativamente às teses sobre as quais o Tribunal ‘a quo’ não emitiu juízo de valor.*

*2. Tese de que a alteração da base de cálculo somente poderia se dar por lei complementar deficientemente fundamentada, porque não indicado o dispositivo de lei federal tido por violado. Súmula 284/STF.*

*3. A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. Precedentes.*

*4. A mudança de disposição, na lista do ISS, do serviço de execução de obras de construção civil – do item 19 para o 32, conforme a redação da LC 56/87 – é circunstância inteiramente desinfluyente. Isso porque tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por prescrição dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço.*

*5. Os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não aqueles correspondentes aos materiais*



*expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS.*

*6. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta.*

*7. Segundo a jurisprudência do STJ, a TR pode ser utilizada como equivalente aos juros de mora, sendo ilegal, entretanto, sua aplicação como fator de correção monetária. Em substituição, deve incidir o INPC e, a partir de janeiro/92, a UFIR.*

*8. Havendo revelia e sagrando-se vencedor o réu, é descabida a condenação em honorários (precedentes). Regra que não se aplica se a parte, apesar de não ter apresentado contestação, atuou posteriormente nos autos.*

*9. Recurso provido em parte.”<sup>25</sup>*

Sendo assim, à luz da jurisprudência desse Egrégio Tribunal, os materiais utilizados pelas empresas de construção civil fazem parte da base de cálculo do ISS, com exceção dos materiais produzidos pelo prestador fora do local da obra.

Nada obstante, não é esse o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal. A Corte Suprema, no passado, manifestou-se no sentido da possibilidade de não inclusão dos materiais, com base no Decreto-lei 406/68. É dizer, sob a égide do Decreto-lei nº 406/68, o STF entendeu ser constitucional a “dedução” dos materiais empregados na obra, em razão de o referido Decreto-lei ter sido recepcionado pela Constituição de 1988, a teor da seguinte decisão:

*“ISS: construção civil: dedução do preço relativo a materiais e subempreitadas: Decreto-lei 406/68. O acórdão recorrido, ao afirmar que o art. 9º, § 3º, do Dl 406/68 foi recebido pela Constituição de 1988, decidiu em conformidade com a jurisprudência do STF (RREE 236604 e 220.323, Pleno, Velloso, DJ, respectivamente, 06.08.2001 e 18.5.2001). 2. Recurso extraordinário e recurso especial: interposição”*

<sup>25</sup> REsp nº 779.515 - 2ª Turma STJ, DJ em 03/08/2006.

*simultânea. O art. 544, § 4º, C.Pr.Civil não impõe ao Supremo Tribunal Federal o dever de aguardar o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça acerca de agravo de instrumento de decisão que inadmitiu o recurso especial, principalmente quando a questão suscitada no RE, como é o caso, é de natureza eminentemente constitucional.”*  
26

Esse entendimento foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão bastante recente, na qual foi reconhecida a repercussão geral do tema, nos seguintes termos:

*“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.”*  
27

O aludido recurso foi levado a julgamento recentemente (o respectivo acórdão foi publicado em 16/09/2010), com resultado favorável ao contribuinte. A Corte Suprema ratificou o entendimento manifestado no passado, no sentido de que o Decreto-lei 406/68 foi recepcionado pela Carta atualmente vigente, devendo ser admitida a não inclusão dos materiais na base de cálculo do ISS na construção civil. É a seguinte a íntegra da decisão monocrática proferida pela Ilustre Ministra ELLEN GRACIE:

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

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

*A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total*

<sup>26</sup> AI 619095, Min. Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 17/08/2007.

<sup>27</sup> RE nº 603.497/MG.

*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. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009.*

*O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.*

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

Diante da divergência de entendimentos entre os nossos Tribunais Superiores, alguns Municípios autorizam a dedução dos materiais empregados na obra, com base no art. 7º, § 2º, I da Lei Complementar 116/03. Outros, diversamente, não a admitem, estribados na jurisprudência do STJ, que interpreta o noticiado dispositivo combinado com a redação do item 7.02. Neste último caso, se os contribuintes procederem à não inclusão dos

materiais na base de cálculo do ISS, estarão sujeitos a autuações por parte desses Municípios.

Com a devida vênia, porém, a interpretação do Egrégio Superior Tribunal de Justiça não encontra respaldo na Constituição Federal, e caminha em sentido contrário àquele firmado pelo Supremo Tribunal Federal, em recentes decisões proferidas.

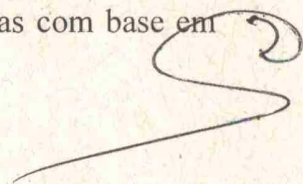
Diante disso, é incontornável a prevalência da tese prestigiada pela nossa mais Alta Corte; a decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal deve por fim à discussão, eis que lhe cabe, em termos finais e definitivos, dizer o Direito. E, como visto, ela reconhece a possibilidade de “dedução” na base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil, sem qualquer restrição.

Logo, por todos os caminhos e a todos os títulos, deve prevalecer o entendimento esposado pela Suprema Corte de não inclusão do valor dos materiais na base de cálculo do ISS, nos serviços de construção civil.

#### **4. PAUTA FISCAL**

Superada a análise da base de cálculo dos serviços de construção civil e tendo concluído pela inconstitucionalidade da vedação da não inclusão dos valores relativos (a) às subempreitadas e (b) aos materiais fornecidos pelo prestador de serviços, resta-nos analisar a utilização, pelos Municípios, das chamadas “pautas fiscais”.

Informa-nos a Consulente que, a despeito do exato recolhimento do ISS efetuado pelas construtoras, levando em conta o efetivo preço do serviço (base de cálculo do ISS), têm elas sido autuadas com base em



pautas de valores que estabelecem os preços, por metro quadrado, a serem utilizados na apuração do valor mínimo de mão-de-obra aplicada na construção civil.

As pautas fiscais são listagens publicadas pelos Municípios – em geral aprovadas por Portarias ou outros atos administrativos — contendo valores fictícios a serem adotados pelos contribuintes para fins de cálculo do ISS.

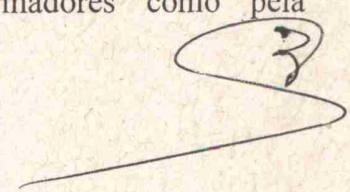
O Município de São Paulo, por exemplo, em se tratando de serviços de construção civil, tem se utilizado reiteradamente de pauta fiscal para a apuração do ISS devido. Esse Município, mensalmente, por meio da Secretaria Municipal de Finanças, exara portarias que fixam os preços por metro quadrado a serem utilizados na apuração do valor mínimo de mão-de-obra.

A edição de pautas fiscais não encontra qualquer fundamento em nosso ordenamento jurídico, porquanto inexistente na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 116/03 qualquer previsão quanto à sua utilização como base de cálculo do ISS.

Com efeito, não há qualquer justificativa para a utilização de pautas fiscais, não podendo os Municípios delas se valerem para obras diversas, de tecnologia e porte distintos, cujos preços, é curial, são também distintos. A utilização de pauta fiscal inexoravelmente implica a cobrança de ISS sobre valor que não corresponde à efetiva base de cálculo.

#### **4/1. Pauta fiscal: ficção legal**

A utilização de pauta fiscal em matéria tributária vem sendo rechaçada de longa data tanto pelos doutrinadores como pela jurisprudência de nossos Tribunais Superiores.



Além da desfiguração da base de cálculo dos tributos, a sua aplicação produz idênticos efeitos ao de uma ficção legal, o que não pode ser aceito em matéria tributária.

RUBENS GOMES DE SOUSA há tempos salientou, com o brilhantismo costumeiro, a ilegalidade de utilização de pautas fiscais. Disse esse consagrado jurista:

*“7.1. A chamada ‘pauta de valores’ pode não ser, rigorosamente falando, uma ‘ficção legal’: Mas produz idênticos efeitos, tem iguais conseqüências e é, portanto, um instituto da mesma natureza. Com efeito, o que a pauta fiscal diz é, em sua expressão mais simples, que, para os efeitos de tal ou qual imposto, tal fato, bem, ou negócio jurídico vale tanto. (...)”*

*7.2. Ademais, essa regra da pauta fiscal tem o caráter de dispositivo a que se fez referência, quando se disse que desta natureza são as ficções legais e suas co-irmãs, as presunções absolutas, no sentido de que nem uma nem outra é meio de prova (supra, 6.3). Tanto a ficção legal como a presunção absoluta são disposições legais determinando que, para tais fins, tal coisa tem tal natureza, ou produz tal efeito: No caso concreto, a pauta fiscal dispõe que, para efeitos do ICM, tal mercadoria vale tanto.”<sup>28</sup>*

De fato, com a utilização de pautas fiscais, os Municípios nada mais fazem que ignorar a verdade material e as provas (do fato) imprescindíveis na seara tributária. No mesmo estudo, adverte, ainda, o saudoso tributarista: *“a pauta fiscal não faz prova do valor da mercadoria, o que de resto seria um contra-senso, pois fazer prova é matéria de fato, e a pauta fiscal é matéria de lei. Ao invés disso, a pauta fiscal substitui-se à prova, e dá como provado o que se trataria de provar. (...) a pauta fiscal dispôs que tal coisa juridicamente “é”, sem indagar se esse “é” juridicamente é materialmente certo ou errado. Resumindo, a pauta fiscal, como qualquer outra norma dispositiva,*

<sup>28</sup> “Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM” *Revista de Direito Público* nº 11, São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/março de 1970, pp. 13 a 32.

*ditou um comando relativo a um fato cuja prova dispensou (se é que a não proibiu) porque substitui-se, ela própria, a essa prova: Aquilo que a lei afirma provado está”.*

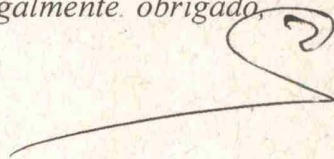
De fato, se a pauta fiscal é utilizada como regra de prova — o que certamente demonstra-se ilegal, notadamente se existem provas a serem consideradas sobre o fato tributável — teríamos o que se chama de “prova preconstituída”, vale dizer, espécie de prova que dispensa a realização da prova.

No caso do ISS, a pauta fiscal, como prova preconstituída, se valeria de “preços” por metro quadrado, a serem utilizados na apuração do valor mínimo de mão-de-obra aplicada na construção civil, desconsiderando a verdade material, qual seja, o preço do serviço efetivamente praticado, em total descompasso com o nosso ordenamento jurídico, o que não se pode tolerar.

#### **4/2. Pauta fiscal e arbitramento**

ALIOMAR BALEEIRO ensinava que a utilização, pelo Fisco, de valores constantes de pautas fiscais para calcular tributos não é autorizada pelo Direito senão em face da “*omissão, reticência ou mentira*” das informações declaradas pelo contribuinte ou por terceiros, consoante se infere, cristalinamente, do art. 148, do CTN, *verbis*:

*“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado,*



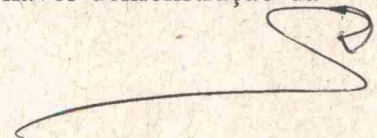
*ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou jurídica”.*

Em face do princípio da estrita legalidade e da tipicidade da tributação — dos quais decorre a natureza vinculada do lançamento — o arbitramento jamais pode constituir-se em ato de arbítrio. Para que o arbitramento tenha foros de validade é necessário, pois, que a conduta do sujeito passivo se afaste da exatidão, ou seja fruto de deserção da verdade.

Arbitramento é procedimento regulado pela lei, que o prevê como instrumento que a Administração está autorizada a utilizar em certas e determinadas situações anômalas, constitutivas de infrações à lei tributária, imputadas ao sujeito passivo. Ele está voltado para as situações nas quais, por exemplo, o sujeito passivo não presta esclarecimentos, não procede a declarações, não expede documentos ou, mesmo no caso de emití-los, o faça com omissão, erro ou de modo a que não mereçam fé.

Importante considerar, porém, que arbitramento não significa arbitrariedade. Por isso, cabe à fiscalização instruir o expediente que o embasa com os elementos probantes da ocorrência de sonegação, fraude, omissão ou dados não confiáveis, de molde a deixar patente, desde logo, a necessidade do arbitramento. É preciso mais. É de mister considerar as peculiaridades da atividade do contribuinte, o preço corrente dos serviços à época a que se referir a apuração, o custo dos materiais eventualmente empregados, o valor das despesas gerais, dos salários, alugueres, tributos e encargos diversos, acrescidos de cautelosa e real margem de lucro, tudo devidamente documentado no bojo do processo administrativo.

Por conseguinte, o arbitramento é medida cuja adoção, para ser legítima, requer (a) a cabal e inquestionável demonstração da



concreta existência dos pressupostos previstos na lei para autorizá-la; e (b) a perfeita identificação dos critérios, métodos e processos de determinação dos valores arbitrados. Se um desses pressupostos não se faz presente, tem-se arbitramento manifestamente ilegal e, em consequência, lançamento nulo.

Relembre-se, neste ponto, que o princípio da estrita legalidade veda que a autoridade administrativa adote como base calculada (base de cálculo *in concreto*) grandeza diversa da prevista em lei como base de cálculo do tributo. A apuração da base de cálculo há de ser feita com a mais fiel observância ao que prescreve a lei; tomar outra medida que não a que ela prescreve importa nulidade *ex vi legis* da exigência de tributo cujo montante é assim calculado.

É imprescindível, pois, que a Administração se valha de todos os meios a ela facultados para apurar a base de cálculo concreta (base calculada). Só diante da impossibilidade (não da dificuldade) é que poderá proceder ao arbitramento, observados os requisitos descritos no art. 148, do CTN.

Diante disso, a adoção de pautas de valores para fins de cálculo do ISS abriga, em seu bojo, flagrantes e cumulativas inconstitucionalidades e ilegalidades.

Evidentemente, é ilegal realizar arbitramento — vale dizer, aplicar tabelas de valores mínimos — sem que estejam presentes os pressupostos legais para tanto. É que a aplicação da tabela se tem dado independentemente de saber-se (a) se a obra foi executada com toda a regularidade; (b) se foram emitidos todos os documentos correspondentes aos serviços nela prestados; (c) se a mão-de-obra empregada implicou dispêndios menores do que aqueles previstos nas tabelas; (d) sem considerar que a obra se desenvolveu durante meses (eventualmente anos), implicando gastos diferentes (e proporcionalmente menores em cada mês); (e) sem identificar as razões das

3

insuficiências alegadas; e (f) sem desclassificar os documentos (notas, faturas, contratos) que deram suporte à execução da obra.

Na forma em que utilizadas pelos Municípios, as pautas fiscais são atualizadas mês a mês e aplicadas independentemente do tempo de duração da obra, não fazendo prova do valor (preço) do serviço. “Ao invés disso, a pauta fiscal substitui-se à prova e dá como provado o que se trataria de provar”.<sup>29</sup> Com essas pautas, as Fazendas Públicas querem criar, via ato infra-legal, uma verdade legal, descompassada com a verdade material. Como denuncia RUBENS GOMES DE SOUSA, “*institui um preço substitutivo, que não admite prova em contrário. Tal absurdo é inadmissível no direito tributário.*”<sup>30</sup>

A utilização de pauta fiscal tem sido sobretudo rechaçada pelos doutrinadores brasileiros. AROLDO GOMES DE MATTOS, ao discorrer sobre o art. 148 do Código Tributário Nacional, assim se manifesta:

*“Note-se que essa alternativa complementar para apurar a base de cálculo restringe-se a casos típicos e específicos, nos quais aquela autoridade intervém para restabelecer a verdade dos fatos, então obnubilados ou manipulados maliciosamente pelo sujeito passivo. A invocação desse dispositivo, pois, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi, “somente é cabível, como magistralmente comenta Aliomar Baleeiro, quando o sujeito passivo for omissivo, reticente ou mendaz, em relação a valor ou preço de bens, direitos e serviços”.*

*Mas não para, em hipóteses normais e gerais, estimar a priori valores e preços de determinadas operações e prestações futuras a serem compulsoriamente adotados pelo sujeito passivo, ainda que sob o vão pretexto de ser um método mais simples e eficiente para o Fisco lançar e cobrar o tributo devido. Nesse caso estão as “pautas*

<sup>29</sup> Rubens Gomes de Sousa, “Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM”. *Revista de Direito Público nº 11*, São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/março de 1970, pp 13 a 32.

<sup>30</sup> *Ob. cit.*, pp. 13 a 32.

*fiscais” (ou “pauta de valores”, ou, ainda, “pauta de valores mínimos)”*.<sup>31</sup> (destacamos)

Sobre o tema, são, ainda, as lições de EDVALDO

BRITO:

*“É nítido que esta regra disciplina uma espécie de arbitramento baseado em elementos subjetivos, admitindo o legislador prova em contrário. Logo, por este ângulo, já se pode afirmar que o dispositivo não legitima a pauta fiscal, porque esta, ao ser fixada, não admite o legislador prova em contrário.*

*Por outro ângulo, na pauta, o legislador ou o ato administrativo, delegado pelo legislador, o que fazem é estabelecer uma “verdade legal”, ainda que a realidade dos fatos revele uma outra verdade: “tal coisa juridicamente ‘é’, sem indagar-se se esse ‘é’ jurídico é materialmente certo ou errado”; (...).”*<sup>32</sup>

MISABEL ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO COELHO assim concluem:

*“Portanto, o art. 148 do CTN somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidades e desonestidades perpetrados pelo contribuinte ou terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita. Não sendo essa a hipótese, a contrario sensu, ficam vedadas as presunções e os indícios, pautas e médias levantadas, técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo”*.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> “ICMS: a Instituição de Pautas Fiscais e de Fato Gerador sem Previsão na Lei Complementar”, *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, vol. 09, Ed. Dialética, 2005, p. 12-13.

<sup>32</sup> “ICMS: Inconstitucionalidade da ‘Pauta Fiscal’”, obra citada, p. 105-106.

<sup>33</sup> “Pressupostos Jurídicos do Arbitramento: os princípios da capacidade econômica, da legalidade e da proibição de excesso”, *Direito Tributário Aplicado*, Ed. Del Rey, 1997, p.356.

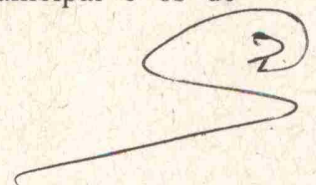
No que respeita ao cálculo do ISS no caso de prestação de serviços de construção civil, o que se observa, em muitos casos, é que os Municípios sequer instauram procedimento de fiscalização, no intuito de verificar os documentos do contribuinte; sequer solicitam qualquer esclarecimento. Ao contrário, eles simplesmente fixam um valor mínimo, com base em pauta fiscal, sem saber se o mesmo reflete, ou não, a realidade dos fatos.

Contudo, como visto, o arbitramento só se justificaria se o Município não tivesse acesso às informações de que necessita, o que geralmente não é o que se observa.

De se concluir, pois, que não pode haver arbitramento se a documentação, emitida em conformidade às exigências da legislação própria, tiver sido integralmente apresentada ao Fisco. Não pode o Fisco fazer *tabula rasa* da documentação apresentada e mesmo não encontrando fundamentos ou elementos para desclassificá-la, ainda assim pô-la à margem, como se inexistente fosse, para em seu lugar aplicar uma indigitada tabela genérica do preço da mão-de-obra na construção civil. Também não pode desconsiderar custos efetivos, pela singela razão de que são inferiores aos da tabela. Fazê-lo implicaria banir a lei da oferta e da procura, substituindo-a pela pauta fiscal.

#### **4/3. Pauta fiscal: ofensa à Constituição**

Não excede repetir que o arquétipo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS está delineado no art. 156, III, da Carta Magna, estando os Municípios investidos da competência para tributar todos os serviços, excluídos os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação, de competência estadual.



No que respeita às “pautas fiscais”, a título de exemplo de como os Municípios vêm procedendo, tomemos a legislação do Município de São Paulo. A Lei paulistana nº 13.701/2003 preceitua, em seu art. 14:

*“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.*

*§ 1º - Na falta desse preço, ou não sendo ele desde logo conhecido, será adotado o corrente na praça.*

*(...)*

*§ 3º - O preço mínimo de determinados tipos de serviços poderá ser fixado pela Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico em pauta que reflita o corrente na praça.”* (destacamos)

Deveras, este dispositivo estabelece que a base de cálculo do ISS, em alguns tipos de serviço — como o de construção civil — poderá não corresponder ao efetivo preço do serviço, mas a um valor previsto em pauta fiscal, distorcendo, desta forma, o arquétipo do imposto traçado pelo art. 156, III, da Constituição Federal.

Em atenção ao arquétipo constitucional da regra-matriz de incidência tributária do ISS, a base de cálculo do imposto só pode ser, efetivamente, o preço do serviço prestado, que, no caso sob exame, corresponde à contraprestação paga pelos serviços de construção civil realizados. Admitir a fixação de um preço mínimo para o serviço, que não corresponda ao efetivo preço do serviço, implica desnaturar a regra-matriz de incidência do ISS, cujo protótipo encontra-se definido no citado preceito constitucional.

O legislador municipal, ao determinar a fixação de um preço mínimo como base de cálculo do ISS, desborda, claramente, os limites

fixados pela Constituição Federal, a Lei das Leis. O critério quantitativo da regra-matriz de incidência do ISS, notadamente a base de cálculo, só pode ser composto pelo preço do serviço, ou seja, pela quantia cobrada como contraprestação pelos serviços prestados, e nenhum outro valor, sob pena de ofensa ao Texto Constitucional.

Acerca da necessidade de se observar o arquétipo constitucional dos tributos quando do exercício da competência tributária para sua instituição, são as precisas lições de ROQUE ANTONIO CARRAZZA:

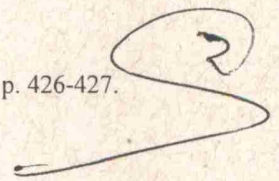
*“A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu — ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador — a norma-padrão de incidência (o arquétipo genérico, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.”<sup>34</sup>*

Nossos Tribunais têm reconhecido amplamente que somente o preço do serviço pode compor a base de cálculo do ISS. Nesse sentido, destaca-se a seguinte decisão, proferida pelo extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, *verbis*:

*“Não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária.*

*Demais receitas, ditas orgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não*

<sup>34</sup> Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2001, p. 426-427.



*representam preço do serviço, não constituindo base imponible do tributo.”<sup>35</sup>*

Também o E. Superior Tribunal de Justiça não vem admitindo o recolhimento do ISS sobre valor outro que não o preço do serviço, conforme se verifica da seguinte decisão:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.  
AGRAVO REGIMENTAL. REEXAME DE PROVA. SÚMULA Nº 07/STJ. IMPOSSIBILIDADE. ISS. EMPRESAS QUE AGENCIAM MÃO-DE-OBRA. PRECEDENTES.

(...)

4. Há de se compreender, por ser a realidade fática pausada nos autos, que a empresa agenciadora de mão-de-obra temporária atua como intermediária entre a parte contratante da mão-de-obra e terceiro que irá prestar os serviços. Atuando nessa função de intermediação, é remunerada pela comissão acordada, rendimento específico desse tipo de negócio jurídico.

5. O ISS, no caso, deve incidir, apenas, sobre a comissão recebida pela empresa, por ser esse o preço do serviço prestado.

6. Não há de se considerar, por ausência de previsão legal, para fixação da base de cálculo do ISS, outras parcelas, além da taxa de agenciamento, que a empresa recebe como responsável tributário e para o pagamento dos salários dos trabalhadores. Aplicação do princípio da legalidade tributária.

7. Impossível, em nosso regime tributário, subordinado ao princípio da legalidade, um dos sustentáculos da democracia, ampliar a base de cálculo de qualquer tributo por interpretação jurisprudencial.

8. Agravo regimental não-provido.”<sup>36</sup>

Ainda, o E. Tribunal de Justiça de São Paulo, em decisão prolatada em 03/09/2009, no julgamento da Apelação Civil com Revisão nº 447.896-5/6-00, afastou pauta fiscal aplicada pelo Município de São Paulo,

<sup>35</sup> Ap. 363.954 (reexame) – 3ª C. – J. 1.12.86 – Rel. Juiz Toledo Silva – Rev. Dos Trib. 616/104 (RJ – IOB, 1ª Quinzena de Nov/97, nº 21/97, pág. 524, 1/11611).

<sup>36</sup> AgRg no Ag 857390/MG, Rel. Min. José Delgado, DJ 02.08.2007.

com fundamento na Portaria 44/2004, para calcular o ISS de determinada obra, em razão de tal procedimento impor base de cálculo fictícia ou presumida. Por oportuno, há que se destacar o seguinte trecho do voto do Relator, o ilustre Desembargador ARTHUR DEL GUÉRCIO:

*"A irresignação apresentada pela  
Municipalidade, não pode ser acolhida.*

*Isto porque, pelo que se depreende da leitura  
de todo o processado, esta ela a exigir o pagamento de  
diferença de ISS com base na Portaria 44/2004, que  
estabeleceu uma pauta mínima para incidência do imposto em  
casos como o presente.*

*Contudo, os termos da Portaria em questão  
viola o art. 7º da Lei 116/2003, o qual prevê que a base de  
cálculo do ISS é o preço do serviço, não podendo a  
Municipalidade invocai seus termos para impor uma base de  
cálculo fictícia ou presumida.*

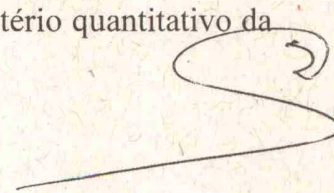
*Ainda que assim não fosse, não trouxe a  
Municipalidade nenhum elemento que infirmasse os termos  
da r. sentença atacada, quando diz que poderia ela adotar o  
chamado preço em pauta, desde que demonstrado que não  
houve preço declarado ou que este não é confiável, o que não  
ocorreu.*

*Correto, portanto, o entendimento esposado  
pela r. sentença guerreada, que deve permanecer íntegra  
quanto aos termos em que foi lançada.*

*Ante o exposto, nego provimento aos  
recursos."*

Destarte, à luz da jurisprudência, a base de cálculo do ISS só pode corresponder ao efetivo preço do serviço.

Portanto, os Municípios, ao admitirem como base de cálculo do ISS um preço mínimo calculado com base em portarias, ou atos administrativos outros, independentemente do preço efetivamente cobrado pelos serviços prestados de construção civil, ultrapassam os limites previstos pela Constituição, vez que consideram elementos estranhos ao critério quantitativo da exação, promovendo a distorção de sua base de cálculo.



Quando o espúrio critério resulta diretamente da lei municipal, o legislador, ao exercer sua competência tributária, altera o arquétipo do tributo traçado pela Lei Maior, especificamente no que se refere à base de cálculo do imposto, desrespeitando a previsão contida no art. 156, III da C.F. Em suma, incide em flagrante inconstitucionalidade. Quando, diversamente, esse verdadeiro desrespeito à Constituição se dá obliquamente – a primeira afronta decorre de utilização de uma base de cálculo incompatível com a prestação do serviço; a segunda emerge — pudesse a primeira ser superada — de utilização de portaria ou ato administrativo equivalente – há flagrante desrespeito ao princípio da estrita legalidade (CF, art. 150, I), reiterado e explicitado, como não poderia deixar de ser, pelo art. 97, do CTN.

Aos Municípios é permitida a instituição dos tributos de sua competência, sendo-lhes vedado, porém, ultrapassar, distorcer os limites constitucionais. Admitir que eles não estariam sujeitos a esses limites, em virtude do princípio da autonomia municipal, implicaria ignorar que esse e os demais princípios e limites constitucionais que norteiam a imposição tributária pelos Municípios encontram-se no mesmíssimo patamar hierárquico.

Mantenha-se presente que, nada obstante relevante, o princípio da autonomia municipal não é pleno, absoluto. Ao revés, é coartado, limitado, moldado pelos outros princípios e limites constitucionais que com ele interagem.

Acerca da limitação da competência tributária delegada aos Municípios, vale trazer à colação as lições sempre precisas de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

*“Quando a Constituição diz: “Compete ao Município instituir imposto sobre serviços”, ela, ao mesmo tempo, clausura essa competência, delimitando-a quando diz: “que sobre os serviços das pessoas constitucionais, União,*

*Estado e Município, não poderá recair imposto”. É o dispositivo que trata das imunidades tributárias que todos vocês conhecem. Diz a Constituição: “Compete ao Município instituir imposto sobre serviços” e dá o limite dessa competência. A competência já tem essa limitação que é constitucional; não lhe é preexistente. A competência é resultante das autorizações e limitações que a própria Constituição lhe impõe. A primeira parte desse dispositivo contém em si, todos os ingredientes, os componentes, os elementos necessários à sua imediata aplicação; é formulada em termos de inegável amplitude.”<sup>37</sup>*

A utilização de pautas fiscais desnatura a base de cálculo do ISS, e, em consequência, o próprio imposto. A “base de cálculo” apurada com fundamento em pautas mínimas editadas por portarias e atos administrativos consistirá num valor mínimo qualquer, e não à base legal, que é o preço efetivamente cobrado pelo serviço. Como assevera EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, “o preço do serviço, base de cálculo do ISS, deve corresponder à exata medida da receita própria auferida pelo contribuinte em consonância com o desempenho específico de sua atividade profissional.”<sup>38</sup>

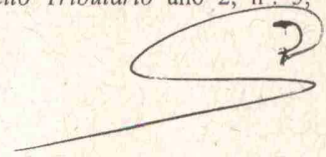
Pode-se concluir, pois, que o cálculo do ISS sobre valor diverso do preço do serviço afronta cabalmente a disposição contida no art. 156, III, do Texto Constitucional, razão pela qual as disposições veiculadas pelas leis municipais nesse sentido são manifestamente inconstitucionais.

#### **4/4. Pauta fiscal: ofensa à Lei Complementar 116/2003**

A cobrança do ISS sobre base de cálculo que não reflete o efetivo preço do serviço, além de inconstitucional, apresenta vícios de ilegalidade, porquanto descompassada com a Lei Complementar nº 116/2003 —

<sup>37</sup> “ISS (Imposto sobre Serviços) na Constituição”, in *Revista de Direito Tributário* ano 2, nº. 3, janeiro/março de 1978, p. 200.

<sup>38</sup> ISS – Problemas Atuais. *Revista de Direito Tributário* nº 71, p. 39



que consolida as normas gerais tributárias em matéria de ISS — em especial o preceito contido em seu art. 7º.

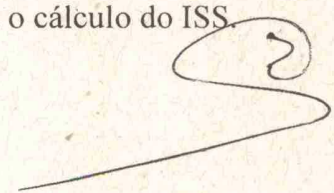
Como é cediço, cabe privativamente à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, consoante prescrito no art. 146, III, da Carta Magna.

Em se tratando de ISS, as normas gerais tributárias estão especialmente consolidadas na Lei Complementar nº 116/03.

Prescrevendo a Lei Complementar nº 116/03 normas gerais sobre o ISS, deverão os Municípios, ao exercerem sua competência tributária, respeitá-las. Se a legislação complementar (no caso, a Lei Complementar nº 116/03), em conformidade com o Texto Constitucional, estabelece como base de cálculo do ISS o preço do serviço, a este preceito está adstrito o legislador municipal para a instituição do tributo (neste sentido, as decisões do E. Superior Tribunal de Justiça, proferidas no Recurso Especial nº 222063, Rel. Min. Humberto de Barros, DJ 18.09.2000, e no Recurso Especial nº 163076, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 04.05.1998).

Assim, em compatibilidade com a disposição contida no art. 156, III, da Constituição Federal, o art. 7º da Lei Complementar nº 116/03 também estabelece que a base de cálculo do ISS é o efetivo preço do serviço. Portanto, a fixação de qualquer outro preço que não o correspondente ao do serviço prestado consagra inequívoca afronta ao dispositivo legal citado, não podendo prevalecer.

No entanto, não é o que se observa por parte dos Municípios quando estipulam indigitadas pautas fiscais para o cálculo do ISS.



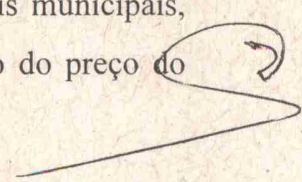
Na verdade, os legisladores municipais jamais poderiam determinar a fixação de um valor mínimo como base de cálculo do ISS, à míngua de autorização constitucional e legal (normas gerais) para tanto. É inexorável, portanto, concluir que as leis municipais, ao assim prescreverem, distorcem os limites fixados pela Constituição Federal e, notadamente, aqueles estabelecidos pela norma geral relativa ao ISS.

É inadmissível transcender os limites previstos na Lei Complementar nº 116/03, pois estabelecem uma “moldura” rígida, cuja desobediência implica, necessariamente, a declaração de ilegalidade da lei municipal, impondo sua retirada do sistema por incompatibilidade com normas de superior hierarquia.

Reitere-se que a base de cálculo constitui elemento fundamental da regra-matriz de incidência tributária. Agregada ao critério material da exação, é possível averiguar de qual espécie tributária se trata (se imposto, taxa ou contribuição melhoria). Além disso, o critério material e a base de cálculo devem estar sempre em perfeita harmonia, uma vez que, caso a base de cálculo não tenha o condão de mensurar a conduta descrita no critério material — como ocorre com a utilização de “pautas fiscais” — estar-se-á diante de um tributo eivado de vícios de inconstitucionalidade e ilegalidade.

A base de cálculo constitui a essência do tributo instituído. Sendo assim, jamais se pode admitir que a base de cálculo do ISS — no caso, um preço mínimo fixado pelo Município — não guarde relação direta com sua hipótese de incidência: a prestação dos serviços de construção civil. É imprescindível que a base de cálculo do tributo venha a mensurar efetivamente os serviços prestados, sob pena de ser considerado inconstitucional e ilegal.

Em suma, é forçoso concluir que as leis municipais, ao estipularem o valor mínimo para o cálculo do tributo, distinto do preço do



serviço, consagram distorção na base de cálculo do ISS prevista na Constituição e na legislação complementar, maculando-a com os vícios insanáveis de inconstitucionalidade e ilegalidade.

Curiosamente, algumas vezes o próprio legislador municipal reconhece expressamente que o preço mínimo fixado como base de cálculo do ISS não corresponde ao efetivo preço do serviço. É o que observamos na legislação do Município de São Paulo (§ 3º do art. 14 da Lei nº 13.701/03) ao dispor que o preço mínimo será fixado em pauta que reflita o preço corrente na praça.

Vale dizer, independentemente do preço cobrado pelo prestador do serviço — o que é simplesmente ignorado pelo Município, em total desrespeito ao arquétipo constitucional do tributo —, o preço do serviço de construção civil será arbitrado pelo Município, considerando-se o preço praticado no mercado.

Trata-se de verdadeira inovação do legislador municipal, uma vez que, como visto, inexistente qualquer autorização constitucional e legal que ampare tão disparatada deformação.

Em suma, a utilização de pauta fiscal não encontra nenhum fundamento no ordenamento jurídico em vigor, demonstrando-se, indubitavelmente, inconstitucional e ilegal, por configurar uma distorção na base de cálculo do ISS.

#### **4/5. A jurisprudência do STJ e do STF**

Mais censuráveis ficam esses vícios, em face do descompasso que apresentam com as decisões dos nossos Tribunais Superiores,

que têm reconhecido a impossibilidade de utilização de pautas fiscais, justamente por não corresponderem à efetiva base de cálculo dos tributos.

Embora versando imposto diverso, mas que calha como uma luva ao caso, veja-se, a seguir, o entendimento consolidado pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, por decisão unânime:

*“CONSTITUCIONAL. IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. INCONSTITUCIONAL A COBRANÇA BASEADA EM PAUTA DE VALORES MINIMOS, COM DESPREZO DO CRITÉRIO NATURAL DO VALOR DA OPERAÇÃO, DEFINIDO NO ART. 2. DO DECRETO-LEI N. 406, DE 31.12.68”.*<sup>39</sup>

Do voto do eminente Relator, Ministro MOREIRA ALVES, destacamos o seguinte trecho:

*“Mostram-se insatisfatórias ambas as soluções até agora perfilhadas quanto à correta fixação dos critérios de fiscalização e cobrança do ICM, na saída ou no ingresso de mercadorias transportadas entre Estados. De um lado, a dificuldade de confiar o Fisco de determinado Estado-membro nas notas fiscais oriundas de industriais ou comerciantes de outros Estados. De outro, o conteúdo arbitrário insito nas pautas de valores, a desprezar o valor da operação, demonstrado pela fatura ou nota fiscal, sobre o qual a Constituição faz incidir o imposto. Entre as duas soluções, mostra-se mais consentânea com o parâmetro constitucional a que vem sendo proclamada pelo Supremo Tribunal, a saber, a condenação das pautas de valores, ante a margem de arbítrio que podem conter.”*

Anteriormente, a nossa Corte Suprema já havia assim decidido:

*“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS.  
PAUTA DE VALOR MINIMO. BASE DE CALCULO.*

<sup>39</sup> Representação nº 1.231/SC, Rel. Min. Décio Miranda, DJ 07.06.85.



*Ilegitimidade da predeterminação de valores para as operações tributáveis pelo ICM, posto em contrariedade ao art. 2, I, do Decreto-lei 406/68. Arbitramento somente admissível quando, em processo regular, não estiverem comprovados os documentos apresentados pelo contribuinte. Recurso extraordinário conhecido e provido.”<sup>40</sup>*

*“ICM. PAUTA FISCAL. A base de cálculo do ICM é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (art. 2, I, do Dec.-lei 406, de 1968). Não é lícito ao legislador estadual inovar quanto a esse aspecto (art. 18, par. 1, da EC 1, de 1969). A predeterminação de valor para as operações pode contrariar essa disposição, implicando, por outro lado, em majoração do imposto (art. 97, par 1, do ctn). Aplicação do art. 148 do CTN. A pauta fiscal só se legitima quando, em processo regular, não ficar demonstrado o valor real da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Recurso extraordinário conhecido e provido.”<sup>41</sup>*

No mesmo sentido é o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, consolidado na **Súmula nº 431**, de relatoria do ilustre Ministro Luiz Fux, cujo teor é o seguinte:

*É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal.*

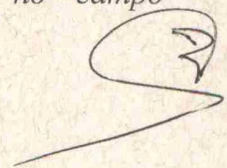
Referida Súmula foi decorrência de inúmeros precedentes nesse sentido, valendo destacar o seguinte, da C. Primeira Seção do E. Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

**“TRIBUTÁRIO. ICMS. PAUTA DE VALORES OU PREÇOS. BASE DE CÁLCULO. CANA DE AÇÚCAR. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.**

**1. É de se negar admissibilidade a recurso de embargos de divergência quando o tema jurídico enfrentado tem, na atualidade, interpretação uniforme no campo jurisprudencial.**

<sup>40</sup> RE nº 92.636-SP, Rel. Min. Rafael Mayer, DJ 01.07.80.

<sup>41</sup> RE nº 88.307-0, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 23.02.79.



2. Assentamento consolidado na jurisprudência da 1ª Seção do STJ de que é impossível, segundo as regras do ordenamento jurídico tributário, erigir-se pautas fiscais, pautas de preços ou de valores fixados mediante Portaria do Fisco como contendo elementos materiais determinantes da base de cálculo do ICMS.

3. A base de cálculo do ICMS há de ser, em face de força do princípio da legalidade, o valor da operação de que decorrer na saída da mercadoria.

4. Agravo regimental improvido.”<sup>42</sup>

“TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. SUA FIXAÇÃO ATRAVES DE PAUTAS DE PREÇOS OU VALORES. INADMISSIBILIDADE. EM FACE DO NOSSO DIREITO (DEL 406/1968, ART. 2., I). É inadmissível a fixação da base de cálculo do ICMS com apoio em pautas de preços ou valores (pautas fiscais), porquanto aquela (base de cálculo do tributo) é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. A pauta de valores só se admite nos casos previstos no art. 148 do CTN, em que, mediante processo regular, seja arbitrada a base de cálculo, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte.

O direito tributário repugna a adoção de base de cálculo que esteja dissociada do efetivo valor econômico do fenômeno tributário. Embargos de divergência recebidos. Decisão por maioria de votos.”<sup>43</sup>

Cabe, ainda, destacar os seguintes:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL. ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS NS. 282 E 356 DO STF.

(...)

2. A cobrança do ICMS com base nos valores previstos em pauta fiscal fere os arts. 97, I, e 148 do Código Tributário Nacional e as demais regras do sistema tributário.

3. O STJ tem posicionamento no sentido de que o art. 148 do CTN somente pode ser invocado para a fixação da base de cálculo do tributo quando a ocorrência do fato gerador é certa e o valor ou preço de bens, direitos,

<sup>42</sup> Ag. Reg. Emb. Div. no REsp nº 11.994/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 23.11.98.

<sup>43</sup> EREsp 33808/SP, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Seção, julgado em 10.09.1997, DJ 20.10.1997.

*serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando, nesse caso, a Fazenda autorizada a arbitrá-lo.*

*4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido.”<sup>44</sup>*

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAUTA DE VALORES OU PREÇOS (PAUTAS FISCAIS). BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.*

*1. Assentamento consolidado na jurisprudência da 1ª Seção do STJ de que é impossível, segundo as regras do ordenamento jurídico tributário, erigir-se pautas fiscais, pautas de preços ou de valores fixados mediante Portaria do Fisco como contendo elementos materiais determinantes da base de cálculo do ICMS. A base de cálculo do ICMS há de ser, em face de força do princípio da legalidade, o valor da operação de que decorrer na saída da mercadoria.*

*2. “Reiterado entendimento do STJ, quanto à ilegalidade da utilização da pauta fiscal - EREsp nº 33808/SP” (RMS nº 9574/PI, Relª Minª Eliana Calmon, DJ de 20/03/2000).*

*3. Recurso provido.”<sup>45</sup>*

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO POR VALORES FIXADOS EM REGIME DE PAUTA FISCAL. ILEGALIDADE.*

*1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido da ilegalidade de cobrança do ICMS com base em regime de pauta fiscal.*

*2. “O art. 148 do CTN somente pode ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando, certa a ocorrência do fato imponible, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o*

<sup>44</sup> REsp 278.880/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 13.12.2005, DJ 20.02.2006.

<sup>45</sup> RMS 23.502/SE, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 27.03.2007, DJ 19.04.2007.

*contraditório e a ampla defesa" (RMS n. 18.677-MT, relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 20.6.2005).*

*3. Recurso ordinário provido." <sup>46</sup>*

No mesmo sentido, são as decisões proferidas no Recurso Especial nº 707635/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 13.06.2005, e no Recurso em Mandado de Segurança nº 9574/PI, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ 20.03.2000.

Demonstrado está, pois, que os Municípios não estão autorizados a utilizar as chamadas pautas fiscais, uma vez que as mesmas não refletem os preços verdadeiramente praticados pelos serviços de construção civil. Tal procedimento é totalmente inconstitucional e ilegal, além de confrontar com a jurisprudência pacífica de nossos Tribunais.

Ao fim e ao cabo, os quesitos formulados pela Consulente podem ser respondidos na seguinte conformidade:

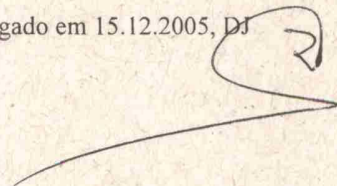
## **5. RESPOSTA AOS QUESITOS**

*1. É permitido aos Municípios legislar sobre ISS especialmente no tocante ao fato gerador e à base de cálculo, criando normas gerais diferentes daquelas constantes na Constituição Federal e na Lei Complementar 116/2003?*

Não. A competência dos Municípios para dispor sobre o ISS se restringe estritamente ao conceito constitucional de (prestação de) serviço. O arquétipo constitucional da incidência do ISS — o que inclui o critério

---

<sup>46</sup> RMS 19.026/MT, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 06.03.2006.



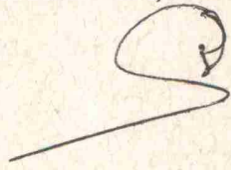
material (fato gerador) e o critério quantitativo (base de cálculo) — foi cuidadosamente determinado pela Constituição. Não há qualquer espaço para os Municípios disporem de forma distinta daquela decorrente do texto constitucional ou das detalhadas na Lei Complementar 116/03 .

*2. Nos serviços de construção civil, na ocorrência de subempreitada, qual deve ser a unidade ou padrão da “quantificação da grandeza financeira do fato tributário”?*

Nos serviços de construção civil, quer na ocorrência de subempreitada, quer diante da prestação de qualquer outro serviço subcontratado (como, por exemplo, serviços preliminares de elaboração do projeto, de sondagem do solo, de aterro ou desaterro, construção dos barracões, estaqueamento ou outro tipo de fundação, de obras hidráulicas e elétricas), a base de cálculo do tributo, na qualidade de grandeza financeira do fato tributário — salvo na excepcional hipótese de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte ou das sociedades de profissionais, de que aqui não se cuida — sempre e só será o preço do serviço.

*3. Pelo sistema constitucional vigente, os Municípios podem tributar o empreiteiro principal pelo valor total da contratação dos serviços e tributar também os serviços repassados a terceiros?*

Na questão apresentada (subempreitada e/ou serviços repassados a terceiros) tem-se o ISS com múltipla incidência. Essa possibilidade não encontra guarida na Constituição. Não pode ocorrer dupla incidência sobre o mesmo fato tributário. Dito de outra forma: não deve (não pode) ser incluído na base de cálculo do ISS o valor das subempreitadas, assim como o dos serviços repassados a terceiros.



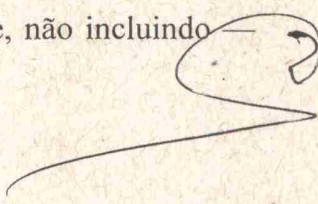
Haverá inconstitucionalidade na inclusão na base de cálculo do ISS de valores que não correspondam a qualquer riqueza produzida pelo empreiteiro principal. Gastos incorridos com a prestação, quando reembolsados pelo tomador, apenas transitam pela contabilidade do prestador, sem incorporação ao seu patrimônio. Certamente, por não configurarem receita do prestador contratado, não são passíveis de tributação pelo ISS.

Em síntese, a inclusão das subempreitadas e dos serviços repassados a terceiros na base de cálculo do ISS do empreiteiro principal implicará inconstitucionalidade, especialmente, em razão de: (i) dupla incidência tributária sobre o mesmo fato gerador; e (ii) tributação de valores que não incrementam o patrimônio do prestador principal.

*4. Nos termos do art. 7º, parágrafo 2º, alínea “a”, da Lei Complementar 116/2003, devem ser abatidos da base de cálculo do ISS os valores dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços?*

Na verdade, não se trata de caso de “abatimento”, posto que o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviço não deve integrar a base de cálculo do ISS. Logo, não se pode abater ou excluir o que incluído não está.

O prestador do serviço, nessas situações, não fornece “mercadoria”, tão somente aplica os insumos necessários para a prestação do serviço de construção civil para o qual foi contratado. Por conta disto, a legislação infraconstitucional sempre se preocupou em esclarecer que, nas hipóteses de prestação de serviço de construção civil com o fornecimento de materiais, o ISS será calculado “deduzindo-se” — entenda-se, não incluindo



as parcelas correspondentes ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador do serviço.

*5. No seu entender, em se tratando de execução de obras e serviços de construção civil, qual o objetivo da Lei Complementar 116/2003 ao fazer distinção entre materiais fornecidos pelo prestador de serviços, e mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços? Tal distinção está amparada nas disposições do art. 146 da Constituição Federal?*

Compete à Lei Complementar, nos termos do art. 146, III, da Constituição, “definir bases de cálculo” de impostos. Evidentemente, porém, não pode a Lei Complementar 116/2003 dispor contrariamente à Lei Máxima, ampliando ou reduzindo conceitos. Em decorrência, a base de cálculo do ISS deve dimensionar, apenas e tão somente, o preço dos serviços.

O prestador do serviço não fornece “mercadoria”; tão somente aplica os insumos necessários à prestação do serviço de construção civil para o qual foi contratado.

O art. 146, III, da Constituição não autoriza a Lei Complementar a fazer distinção entre materiais fornecidos pelo prestador de serviços, a despeito de produzidos pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços.

*6. De acordo com as disposições contidas no inciso I, do parágrafo 2º, do art. 7º da Lei Complementar 116/2003, combinado com o disposto nos itens 07.02 e 7.05 de sua lista anexa, é certo deduzir que somente é possível a exclusão de materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local*

*onde prestou os serviços? Ou é correto afirmar que a exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços também é autorizada por lei?*

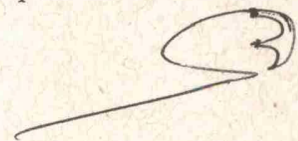
Quando a Lei Complementar 116/2003, no seu art. 7º, § 2º, I prescreve a não inclusão dos “materiais fornecidos pelo prestador do serviço”, abrange todo e qualquer material fornecido pelo prestador do serviço, independente da sua origem (produzidos por ele ou por outros). Ela não prevê restrições.

A base de cálculo é a dimensão quantitativa da materialidade do ISS. Esse conceito é aplicável quer para os contratos de “empreitada de labor” quer para os contratos de “empreitada global”. Não importa se no contrato de empreitada global consta o valor dos materiais incluído no preço do contrato. A hipótese de incidência do ISS deve se circunscrever à essência do contrato, qual seja, a realização (o “fazer”) da obra.

*7. Em se tratando de cobrança de ISS por arbitramento (paleta fiscal), quais seriam os pressupostos legais a dar amparo ao lançamento nessa modalidade?*

Nos expressos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional, o arbitramento pela autoridade fiscal só é admitido nos casos em que as declarações, esclarecimentos ou documentos do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé.

Para sua adoção ser legítima é inafastável que se demonstre cabalmente a concreta existência dos pressupostos previstos na lei para autorizá-la e a perfeita identificação dos critérios, métodos e processos de determinação dos valores arbitrados. Se um desses pressupostos não se faz presente, tem-se arbitramento manifestamente ilegal.



Arbitramento não é arbitrariedade.

8. *Apresentando o contribuinte documentação fiscal regular, existe previsão legal para que a autoridade administrativa aplique o arbitramento sem o exame dessa documentação?*

Havendo a possibilidade de o contribuinte contestar os valores arbitrados, a fim de comprovar o valor real do serviço prestado, deverá prevalecer a realidade dos fatos, não havendo qualquer espaço para arbitramento.

Logo, na hipótese de o contribuinte apresentar a documentação solicitada pela autoridade fiscal, comprovadora do fato tributável e da base calculada, tal documentação deve ser considerada, pena de lançamento por arbitramento sem qualquer amparo legal.

É o parecer, s.m.j.

São Paulo, 14 de janeiro de 2011.



AIRES BARRETO

*Professor nos Cursos de Especialização em Direito Tributário da PUC/Cogea. Professor nos Cursos de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Professor nos Cursos de Especialização em Direito Tributário da GVlaw, da Fundação Getúlio Vargas – FGV.*