

A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA INCIDENTE SOBRE A CONSTRUÇÃO CIVIL À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA

Fernando Martinez HUNGARO¹

RESUMO: O presente trabalho trata do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza em sua específica aplicação no âmbito da construção civil, espaço em que ocorrem controvérsias quanto à definição da base de cálculo do tributo, o que decorre do conceito de serviço e sua separação do material em si. Muitos municípios, ao exercerem sua competência constitucional tributária, acabam por considerar a totalidade da prestação, gerando situações abusivas. Os Tribunais Superiores vêm formando jurisprudência no intuito de pacificar a questão, definindo como base de cálculo somente a parcela correspondente aos serviços dentro da prestação como um todo.

Palavras-chave: Direito Tributário. Impostos Municipais. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Construção Civil.

1 INTRODUÇÃO

Dentro das competências tributárias constitucionalmente previstas, os Municípios receberam o poder para tributar os serviços de qualquer natureza mediante a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). A Constituição Federal de 1.988 instituiu tal competência no seu artigo 156, III, estendendo tal competência também ao Distrito Federal pela redação do artigo 147. Para estabelecer melhor detalhamento do tributo, a Constituição Federal delegou sua competência à Lei Complementar, especificamente a de número 116, com data de 31 de julho de 2003.

Desde então, inúmeras controvérsias surgiram no âmbito da tributação dos serviços relacionados à construção civil. Isto por conta que existe, em tal modalidade de prestação, a peculiaridade consistente no emprego de materiais

¹ Administrador graduado pela FGV-EAESP e Advogado graduado pelo Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente/SP. Pós-graduando em Direito Empresarial e Tributário pelo Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente/SP. E-mail: fmhungaro@gmail.com

para que seja possível a efetiva consecução de serviços. Os municípios então passaram a tributar a totalidade da prestação (materiais e serviços), e não apenas a parcela referente aos serviços.

Em um primeiro momento, a jurisprudência caminhou em sentido favorável a tal posicionamento, fato que começou a se inverter a partir de 2010, quando do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário 603.497, proveniente do Estado de Minas Gerais. Em tal julgamento, o Tribunal entendeu que os materiais devem ser deduzidos da base de cálculo do ISSQN, restando somente a parcela referente aos serviços prestados. Por conta da repercussão geral assegurada a tal julgamento, nos termos dos artigos 543-A e 543-B do Código de Processo Civil, tendência existe no sentido de uniformizar a jurisprudência do topo da hierarquia para a sua base.

Portanto, o presente trabalho buscou explorar os fundamentos da controvérsia ora apontada. No primeiro tópico, definiu-se o ISSQN e suas disposições constitucionais e infraconstitucionais. Em seguida, partiu-se do âmbito geral para o setor específico da construção civil, tópico em que foram exploradas as peculiaridades derivadas da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003. Por fim, se trouxe à tona a alteração jurisprudencial ora tratada, finalizando o estudo com o posicionamento que se sedimenta desde a decisão dada no já referido Recurso Extraordinário 603.497/MG.

2 O ISSQN NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

A Constituição é a lei fundamental e suprema do Estado, tendo, portanto, a incumbência de traçar a sua organização político-jurídica, bem como receber uma declaração de direitos. Analisando-se o ordenamento jurídico em forma de uma hierarquia, é possível extrair que a Constituição está sempre em seu ápice,

ou seja, é a ela que todas as normas estão subordinadas, devendo-lhe estrita obediência sob pena de recaírem no manto da inconstitucionalidade.

Nesse diapasão da hierarquia normativa, cabe analisar o pensamento jurídico-positivista de Hans Kelsen (1976) apud Veloso (2000, p. 17):

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da relação de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por seu turno, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta. A norma fundamental – hipotética, nestes termos – é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a validade desta interconexão criadora.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, a Constituição Federal estabelece as molas mestras do Sistema Tributário Nacional, instituindo princípios gerais e também limitações ao poder de tributar. Tal regulação é encontrada nos artigos 146 e seguintes. A Constituição Federal elenca, em seguida, o rol de tributos nacionais e a competência de cada ente federativo para instituí-los.

No presente artigo, tendo em vista o tratamento restrito ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), a regulamentação se inicia no artigo 156, posto ser um tributo de competência municipal. Existe ainda a competência do Distrito Federal para a instituição do tributo, considerando-se a disposição expressa no artigo 147 da Constituição.

Em regra, o ISSQN incide sobre toda e qualquer prestação de serviços, exceto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, pois estes serviços se encontram no campo de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme disposição expressa no artigo 155, II da Constituição Federal, dispositivo que trata da competência estadual para instituição de tributos.

Portanto, para o correto entendimento da incidência do ISSQN, necessário se faz compreender o conceito de serviço. O vocábulo serviço denota o

sentido de “atividade econômica de que não resulta produto tangível, em contraste com a produção de mercadorias” (FERREIRA, 2000, p. 633).

Em uma definição mais precisa, Maria Helena Diniz (2005, p. 817) conceitua a prestação de serviço como o “contrato pelo qual o fornecedor se obriga, mediante remuneração, a executar, para o consumidor, certo serviço sem o fornecimento de coisa, ou com o emprego dessa somente em caráter acessório”. Também nesse sentido é a lição de Sílvio de Salvo Venosa (2003, p. 187), que entende ser a prestação de serviços um “contrato sinalagmático pelo qual uma das partes, denominada prestador, obriga-se a prestar serviços à outra, denominada dono do serviço, mediante remuneração”.

Sérgio Pinto Martins (2006, p. 25), aprofundando as definições anteriores, pontua que:

Serviço é o conceito *lato*, decorrente da idéia de bem imaterial (incorpóreo) na etapa da circulação econômica, podendo apresentar-se como um fornecimento de trabalho a terceiro (serviço prestado pelo médico, pela manicure, pelo transportador, etc.), uma locação de bens móveis (serviço de locação de bens móveis, etc.), uma cessão de direitos (de um invento industrial, um desenho, etc.). Em todos esses casos, o bem imaterial deve estar no circuito econômico, na fase de circulação de bens, submetendo-se a permutas ou transmissões.

Assim, é possível se depreender que o serviço é tido como uma obrigação de fazer destinada à satisfação de um interesse de uma parte, a qual tem como contraprestação uma remuneração, sendo ainda independente dos materiais necessários para sua efetiva execução. Desta feita, é necessário distinguir a prestação de serviços da efetiva circulação de materiais, pois tal operação se encontra sujeita ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), disposto constitucionalmente no artigo 155.

O artigo 156, III da Constituição Federal, ao tratar da competência dos municípios para instituição do ISSQN, remete à Lei Complementar sua devida regulamentação. Na verdade, trata-se de um comando advindo do artigo 146, III, “a” da própria Constituição, pelo qual se delega à Lei Complementar a atribuição de instituir normas gerais em matéria tributária, especificamente no que tange à

definição dos tributos, com os respectivos sujeitos ativo e passivo, fatos geradores e bases de cálculo.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 93):

A lei complementar, com sua natureza ontológico-formal, isto é, matéria especialmente prevista na Constituição e o *quórum* qualificado a que alude o art. 69 da Constituição Federal – maioria absoluta nas duas Casas do Congresso, cumpre hoje função institucional da mais alta importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Não há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa do parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades.

Já nas palavras de Luciano Amaro (2012, p. 191):

Em sentido amplo, pode chamar-se de lei complementar aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição. Porém, *de lege data*, a locução passou a designar certas leis, previstas para a disciplina de determinadas matérias, especificadas na Constituição, que reclama *quórum* especial para sua aprovação, distinguindo-as das demais leis, ditas *ordinárias*.

As leis complementares prestam-se a dois tipos de atuação em matéria tributária. Na quase totalidade das hipóteses, a Constituição lhes confere tarefas dentro de sua função precípua (de “complementar” as disposições constitucionais).

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer *normas gerais de direito tributário* (art. 146, III). Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal.

A Lei Complementar em estudo é a 116, de 31 de julho de 2003, a qual revogou expressamente, em seu artigo 10, o Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1.968. Tal Lei Complementar dispõe sobre normas gerais do ISSQN, inclusive estabelecendo a lista de serviços passíveis da tributação constitucionalmente prevista.

Ainda na ótica da Lei Complementar 116, o Poder Legislativo de cada município deverá instituir legislação municipal compatível com as diretrizes

estipuladas pela citada Lei em observância ao princípio da legalidade tributária, atentando, ainda, para os demais limites constitucionais ao poder de tributar.

Tendo em vista o conteúdo ora exposto, resta concluir que o ISSQN é um imposto municipal previsto constitucionalmente e regulado por Lei Complementar. Sua incidência recai sobre serviços cujo rol consta em lista trazida pela própria legislação competente, devendo-se excluir os materiais da base de cálculo (DIAS, 2012, p. 1).

É justamente nesse ponto que se iniciam as controvérsias, tendo em vista os serviços de construção civil, os quais empregam materiais e serviços em sua composição. Existe, assim, uma tendência municipal a tributar o valor total da prestação, o que inclui na base de cálculo os materiais adquiridos para atendimento da finalidade contratada. Como se verá adiante, os Tribunais Superiores vêm uniformizando a jurisprudência a fim de dirimir os pontos dissonantes e, conseqüentemente, as demandas judiciais repetitivas acerca do tema.

3 A INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO CIVIL

Como exposto no tópico anterior, a base de cálculo do ISSQN é definida como sendo o efetivo preço do serviço. É a letra do artigo 7º *caput* da Lei Complementar 116/2003. Entretanto, parágrafo segundo faz uma ressalva:

§ 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

A consulta aos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa traz as categorias de obras de construção civil prestadas no regime de administração ou empreitada, bem como os serviços de reparação, conservação e reformas:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

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

Conforme aduz Aires F. Barreto (2003, p. 243):

O ISS, à luz da Constituição, não pode incidir onde não haja prestação de serviços. E essa impossibilidade conduz, inexoravelmente, à inconstitucionalidade da instituição e de exigência desse tributo em casos de atividades que se traduzem em obrigações de dar, que são com ele incompatíveis. Já consignamos que o ISS só pode abranger obrigações de fazer, contidas em contrato em que uma pessoa (física ou jurídica) presta e outra recebe serviços. Só há ISS debaixo de uma relação jurídica instaurada entre prestador e tomador do serviço.

Posto isso, verifica-se que a própria Lei Complementar realizou uma exclusão dos materiais da base de cálculo dos serviços taxativamente mencionados. Descontentes, alguns municípios defendiam ser esta disposição inconstitucional, sob o argumento de que não caberia a União conceder isenção de um tributo municipal, pois estaria assim configurada a chamada isenção heterônoma (SALOMÃO, 2015, p. 1). Tal argumento tinha como finalidade aumentar a arrecadação municipal, haja vista permitir a tributação da totalidade da prestação (soma de materiais e serviços), e não somente da efetiva obrigação de fazer defendida no tópico anterior.

De acordo com o artigo 151, II da Constituição Federal, é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Assim, resta a proibição da União isentar tributos que não os de

sua competência. Todavia, discordando-se do argumento municipal ora em tela, não há que se falar em isenção heterônoma, mas sim em limitação da base de cálculo (SALOMÃO, 2015, p. 1).

No entendimento de Sérgio Pinto Martins (2006, p. 85):

A regra estabelecida de dedução da base de cálculo na execução de obras hidráulicas ou de construção civil dos materiais fornecidos é norma de não-incidência, tendo por objetivo evitar a bitributação em certas circunstâncias em que já houve a incidência e o pagamento de ISS. Não se pode dizer que se trata de isenção, que importaria dispensa do pagamento, com a existência da obrigação tributária, que nasceu com o fato gerador, mas haveria a exclusão do crédito tributário. Na não-incidência, não chega a ocorrer o fato gerador, pois a lei complementar pode dizer, ainda que por dedução a contrario sensu, quais são os serviços que não são tributáveis.

Portanto, como já estampado no presente artigo, a Constituição Federal, em seu artigo 156, delegou à Lei Complementar o poder de dispor sobre normas gerais em matéria do ISSQN, o que inclui sujeitos ativo e passivo, fatos geradores, bases de cálculo e suas alíquotas. Pois bem, a Lei Complementar 116/2003 assim o fez, no momento em que trouxe a definição da base de cálculo do ISS e não uma isenção ao estabelecer que, na base de cálculo do referido tributo, no caso dos serviços da construção civil, não se incluem os materiais fornecidos pelo prestador do serviço.

Tal argumento reflete o fato de que os materiais aplicados à construção civil estão sujeitos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual e regulado constitucionalmente pelo artigo 155. Inclusive, a partir do ano de 2009, os materiais de construção foram submetidos à sistemática da substituição tributária em alguns estados-membros, de forma que o tributo total incidente sobre a cadeia de circulação é recolhido na origem com base em uma margem de valor agregado estabelecida pela lei (CAMPANHÃ, 2013, p. 1).

O ISSQN incide, portanto, somente sobre a parcela que representa a prestação dos serviços listados na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, não podendo ser tal parcela sujeita à tributação do ICMS, mesmo com relação às

mercadorias fornecidas com o serviço. É o que determina o seu parágrafo 2º do artigo 1º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

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

Conforme Cássia Campanhã (2013, p. 1):

Este é o espírito da LC 116, tributar apenas o serviço, enquanto que as mercadorias ficam reservadas à tributação do ICMS. Assim, descabe tributar pelo ISSQN as mercadorias adquiridas de terceiros – lojas, atacadistas, fornecedores de material de construção – uma vez que tais mercadorias já foram tributadas pelo ICMS.

Determinar a inclusão das mercadorias na base de cálculo do ISSQN significa tributar duas vezes pelo mesmo fato gerador por impostos diversos, quais sejam: 1) o ICMS na compra das mercadorias, eis que a circulação já vem tributada através do cálculo por dentro, sendo que em alguns estados está tributado pela substituição tributária e; 2) se incluir os materiais na base do ISSQN, acarretará a tributação também por este último.

Adicionalmente, cabe ressaltar a questão dos materiais produzidos pelo próprio prestador de serviços. Nos termos expressos da Lei Complementar 116/2003, especificamente no item 7.02 da lista anexa (acima transcrito), a sua sujeição também é ao ICMS, ainda que não seja adquirido de terceiros. Portanto, fica patente o objetivo do legislador quando da instituição do ISSQN: tributar somente aquilo que é definido como serviço, excluindo-se da base de cálculo os materiais atinentes à prestação, sejam eles de produção própria ou de terceiros.

4 O POSICIONAMENTO RECENTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

À luz do número elevado de discussões judiciais envolvendo o tema do presente trabalho, tendo de um lado municípios instituindo normas voltadas à tributação do total da prestação e de outro os contribuintes buscando a aplicação do disposto na Lei Complementar 116/2003, houve a necessidade de formação de jurisprudência pelos Tribunais Superiores, para assim pacificar a questão e dirimir as controvérsias crescentes. Cabe ressaltar que o entendimento atual não é o que sempre prevaleceu.

Conforme pontua Dias (2012, p. 1):

A esmagadora maioria dos tribunais pátrios, com destaque para o Superior Tribunal de Justiça, vinha perfilhando o entendimento no sentido da impossibilidade da dedução, entendendo que a base de cálculo do ISSQN incidente especificamente sobre os serviços prestados pelas entidades enquadradas no item 7 da já mencionada lista de serviços, seria o seu valor global, aí incluído o custo com os materiais empregados. Nesse sentido era a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

A jurisprudência referida pelo autor pode ser traduzida na decisão abaixo proferida pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça em 21 de agosto de 2008:

TRIBUTÁRIO - ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - CONTRATO DE EMPREITADA - SERVIÇO DE CONCRETAGEM - BASE DE CÁLCULO - DEDUÇÃO DO VALOR - IMPOSSIBILIDADE.

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

2. Deveras, se as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias, conceito que não se ajusta aos insumos utilizados para a construção de edifícios e outros, os materiais adquiridos com essa finalidade devem compor a base de cálculo do ISS. Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 803.690/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2008, DJe 12/09/2008).

Portanto, cabe observar que a impossibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN advinha do fato de que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, por se caracterizarem como prestadoras de serviços, e não como entes de circulação de mercadorias. Porém, necessário se faz observar que tal argumento não resta alinhado à própria legislação pertinente ao tema.

Neste diapasão, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal começou a se formar principalmente a partir de 2009, sendo o Recurso Extraordinário 603.497/MG, cujo julgamento se deu em 18 de agosto de 2010, aquele que efetivamente consolidou o novo posicionamento, pois teve sua decisão proferida em sede de repercussão geral, nos termos dos artigos 543-A e 543-B do Código de Processo Civil, incluídos pela Lei 11.418 de 2006. Desta forma, a decisão do Supremo deve ser aplicada em qualquer instância, “seja por Juiz singular, seja por Colegiados, de maneira incidental no Processo, funcionando como uma espécie de Súmula Vinculante, aplicável em todo o Território Nacional” (CAMPANHÃ, 2013, p. 1).

RE 603497 / MG - MINAS GERAIS RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 18/08/2010

DJe-172 DIVULG 15/09/2010 PUBLIC 16/09/2010

Partes

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

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

RECDO.(A/S) : MUNICÍPIO DE BETIM

ADV.(A/S) : MARIA DO ROSÁRIO DINIZ E OUTRO(A/S)

Decisão

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

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

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

efeito de definição da base de cálculo. 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. Brasília, 18 de agosto de 2010. Ministra Ellen Gracie. Relatora

Diante da decisão proferida em sede de repercussão geral, os tribunais ordinários e mesmo o Superior Tribunal de Justiça vêm também alterando expressamente seus posicionamentos, inclusive proferindo juízo de retratação, conforme se depreende das decisões abaixo transcritas para melhor elucidação:

DIREITO TRIBUTÁRIO - ISSQN - EMPRESA DE CONCRETAGEM - MATERIAIS EMPREGADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO - JUÍZO DE RETRATAÇÃO - JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 603.497/MG, COM RECONHECIDA REPERCUSSÃO GERAL - RETRATAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 543-B, § 3º, DO CPC - A discussão constante destes autos coincide com a matéria objeto de julgamento, pelo colendo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 603.497, que conduzia controvérsia constitucional reconhecida como sendo de repercussão geral, sendo única a solução que ora se impõe, em sede de juízo de RETRATAÇÃO (art. 543-B, § 3º, do CPC) que é a de acatar os termos daquela decisão. O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço sujeita à incidência do ISS, após deduzido da base de cálculo o valor dos materiais empregados.

(TJMG. Processo nº 1.0000.00.333800-1/000. Relator Desembargador Wander Marotta. Data do julgamento 24/05/2011. Data da publicação 10/06/2011).

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

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

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

3. Como o agravante não trouxe argumento capaz de infirmar a decisão que deseja ver modificada, esta deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

Agravo regimental improvido.

(STJ. Segunda Turma. AgRg no AgRg no REsp 1228175/MG. Relator Min. Humberto Martins. Julgado em 23/08/2011. DJe 01/09/2011).

Em síntese, é possível se extrair que a decisão proferida no Recurso Extraordinário 603.497/MG, posto recair sob o manto da repercussão geral, está provocando a revisão dos entendimentos dos Tribunais (ordinários e Superiores). Desta maneira, espera-se que, já no curto prazo, o tema caminhe para a plena pacificação, a fim de que assim passem a predominar critérios justos na tributação dos serviços relacionados à construção civil. O impacto gerado pela alteração jurisprudencial em questão é, portanto, positivo, de forma a assegurar aos contribuintes o recolhimento do valor legítimo e coerente com a natureza da atividade que constitui o fato gerador do tributo.

5 CONCLUSÃO

Frente a todo o conteúdo exposto no presente artigo, pode-se inferir que a tributação relacionada ao ISSQN no âmbito da construção civil é tema

controverso, visto que envolve interesses arrecadatórios municipais, o que gera divergências por todo o país, haja vista o poder assegurado pela Lei Complementar 116 para que os municípios instituam suas próprias legislações a respeito do tributo. Com isso, diversas são as maneiras de fixação da base de cálculo, normalmente com a inclusão de materiais que já sofreram a tributação pelo ICMS.

O Supremo Tribunal Federal, na decisão proferida pela Ministra Ellen Gracie, acertadamente pacificou o tema ao proferir o julgamento sob o manto da repercussão geral. De tal forma, os prestadores de serviços passam a exercer suas atividades com maior segurança jurídica, podendo prever melhor seus custos e evitando surpresas futuras derivadas de cobranças municipais descabidas. Adicionalmente, o movimento dos Tribunais no sentido de acompanhar o Supremo Tribunal Federal é importante para evitar eventuais divergências de interpretação em benefício da arrecadação municipal.

Por fim, conclui-se pela importância de decisões como a ora abordada também em outros aspectos divergentes no Direito Tributário e processo tributário. A repercussão geral é um instrumento processual eficaz trazido pela Emenda Constitucional 45/2004 no combate a interpretações dissonantes e, como se sabe, o campo tributário envolve um emaranhado de fontes legislativas, fato que inegavelmente leva às divergências de posicionamentos e consequentes injustiças.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 1. Ed. São Paulo: Editora Dialética, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 11 jul. 2015.

CAMPANHÃ, Cássia Mansur. **ISSQN na construção civil**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3562, 2 abr. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24084>>. Acesso em: 10 jul. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DIAS, Alisson de Sousa. **ISS na prestação de serviços de construção civil: base de cálculo**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3163, 28 fev. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/21173>>. Acesso em: 10 jul. 2015.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. v. 3.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2000

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed., revista. São Paulo: Saraiva, 1999.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 7. ed., atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2006.

MASINA, Gustavo. **ISSQN - Regras de Competência e Conflitos Tributários**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 5.ed. São Paulo: Editora Método, 2010.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. ed., revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Editora Premier, 2009.

SALOMÃO, Paula Maria Casimiro. **A base de cálculo do ISS na Construção Civil**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 20, 28 jan. 2015. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/35782/a-base-de-calculo-do-iss-na-construcao-civil>>. Acesso em: 11 jul. 2015.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2003. v III.