CONSELHO MUNICIPAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

CONSULTA N. º : 001/2002
PROCESSO N.º : SF 16.758/01
CONSULENTE : CHEFE DA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO - SEFIM
ASSUNTO : ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - BASE DE CÁLCULO

EMENTA: ISS - SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO.

I. A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA É O PREÇO DO SERVIÇO, ASSIM ENTENDIDA A RECEITA BRUTA A ELE CORRESPONDENTE.

II. HAVENDO O FORNECIMENTO DE MERCADORIAS PRODUZIDAS PELO PRESTADOR DOS SERVIÇOS, FORA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO, ESTAS FICAM SUJEITAS APENAS AO ICMS (INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 8º, § 1º E 9º § 2º DO DECRETO-LEI 406/68).

A CHEFE DA DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO - SEFIM, Dra. Irene Bonnassis Tremel de Faria, vem a esta Comissão Municipal de Assuntos Tributários - COMAT, formular a seguinte CONSULTA TRIBUTÁRIA.

I - DOS FATOS

A consulente informa que a Divisão de Fiscalização, através de seus agentes fiscais, tem adotado, nos casos de serviços relativos à construção civil, o procedimento de excluir da base de cálculo do imposto (ISS) os valores correspondentes aos materiais aplicados e/ou incorporados às obras.

Nesse sentido, ressalta que a Constituição Federal de 1988 não recepcionou o Decreto Lei 406/68 no que se refere às isenções concedidas anteriormente a sua vigência.

Por outro lado diz que, a teor do artigo 252 da Lei Complementar n.º 007/97, nas prestações de serviços a que se referem os itens 31 e 33 da lista de serviços, o imposto deve ser calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços. Entretanto, consta da redação dos referidos itens a exceção feita ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação, que fica sujeito ao ICMS.

Por último e com o propósito de suscitar a controvérsia, alude a julgados do Superior Tribunal de Justiça - STJ que confirmam o entendimento de que somente podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto os valores correspondentes às mercadorias produzidas e fornecidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação.

Isto posto, consulta: Qual o procedimento a ser adotado pela fiscalização de tributos com relação às deduções previstas na letra "a" do artigo 252 da Lei Complementar n.º 007/97?

II - DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

I. Art. 156 da Constituição Federal de 1988 - atribuí aos Municípios a competência para instituir e cobrar o ISQN.

II. Art. 247 da Lei Complementar n.º 007/97 - estabelece a hipótese de incidência do ISQN.

III. Art. 252 da Lei Complementar n.º 007/97 - estabelece a base de cálculo do ISQN.

III - DA FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

Antes de responder às questões formuladas, é de rigor tecer algumas considerações iniciais, que

facilitarão o entendimento da resposta, que apresentarei ao final.

Estabelece o artigo 156 da Constituição Federal:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
(...)
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Com a competência outorgada pela Constituição Federal de 1988, o Município de Florianópolis instituiu, com base no Decreto-lei 406/68, um imposto sobre serviços com a seguinte hipótese de incidência (Art. 247 da Lei Complementar n.º 007/97):

"O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISQN, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista a que se refere o art. 256, adotado nos termos da legislação federal específica."

Note-se que o imposto municipal não incide sobre a prestação de serviços, ou seja, locação de serviços (Contrato de Locação de Serviços, art. 1.216 do Código Civil), mas, sobre a prestação de "serviços de qualquer natureza".

Eis aí o primeiro obstáculo a ser enfrentado: Qual o conceito de serviço para fins de incidência do ISQN?

Na opinião de Aires F. Barreto, in Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, RDT 29/30, p. 188, é serviço "a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial."

Cotejando-se o conceito acima com a lista de serviços anexa ao Decreto Lei n.º 406/68, verifica-se que o imposto sobre serviços não alcança só o fornecimento de trabalho (locação de serviços), mas, também, a cessão de direitos e a locação de bens móveis.

Por outro lado, sendo um imposto que incide sobre a prestação de serviço, por empresa ou profissional autônomo, é correto relacioná-lo com a transferência onerosa de uma utilidade, ou seja, na espécie, à venda de um bem material ou imaterial na etapa da circulação econômica.

Assim, e como corolário lógico, a base de cálculo do imposto não pode ser outra senão o preço do serviço, critério de aferição, ou seja, de manifestação de capacidade contributiva, perfeitamente compatível com a natureza do tributo.

No caso em comento, pretende a consulente saber qual a base de cálculo a ser adotada nos serviços de construção civil, haja vista o que dispõe a letra "a" do artigo 252 da Lei Complementar n.º 007/97.

Diz o referido artigo:

"Art. 252. Na prestação dos serviços a que se referem os itens 31 e 33, da lista de serviços, o imposto, será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:
a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

Parágrafo único. ....."

Estas regras decorrem das disposições estatuídas no artigo 9º, §º 2º, letras "a" e "b", do Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de direito tributário, aplicáveis ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Como se vê, trata-se de uma hipótese de desoneração tributária. A uma por excluir da base de cálculo do imposto o valor das subempreitadas já tributadas, tornando-o, destarte, não cumulativo. A duas por deduzir da base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços.

A propósito do tema, cabe transcrever alguns excertos dos fundamentos esposados nos Embargos Declaratórios no Recurso Especial n.º 123.528/SP, da lavra do Sr. Ministro José Delgado, litteratim:

"Com a modificação introduzida pela LC. n.º 56, de 15.12.87, ocorreu a exclusiva incidência do ISS sobre o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, porque só se sujeitam ao ICM o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista a que se refere o art. 8º, parágrafo 1º do Dec. Lei n.º 406/68.

Considerando que os serviços prestados pela impetrante estão incluídos na lista (n.ºs 32 e 34), não há que se cogitar de bitributação, porque estão sujeitos apenas ao ISS ainda que envolva fornecimento de mercadorias.

Como salientado no parecer da Procuradoria da Justiça (fls. 146/148): 'O fornecimento de materiais, no caso, é acessório em relação aos serviços, estando aqueles já incluídos no preço destes a ser cobrado, pela apelante, da contratante da obra.'

Concluindo-se, da interpretação do art. 9º, parágrafo 2º, alínea "a" e "b" e dos itens 32 e 34, da lista de serviços, a parcela a deduzir da base de cálculo do ISS é aquela relativa ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo próprio prestador de serviços, fora do local da prestação, porque está sujeito ao ICM, mas não os materiais adquiridos de terceiros que integram o preço do serviço.

E 'não resta a menor dúvida de que quem presta uma atividade lucrativa obrigatoriamente agrega ao seu preço uma margem de valor, a fim de cobrir despesas, inclusive relativas a impostos, e o lucro propriamente dito' (Bernardo Ribeiro de Moraes, Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, p. 523).

Segundo o mesmo autor, 'no cômputo do preço do serviço se incluem inúmeros valores já considerados na sua formação normal, como produtos do custo, de outras despesas e do lucro' (ob. cit., p. 522).

Aliás, antiga decisão desta 4ª Câmara, nos autos da Apelação n.º 3419/85, da Comarca de São Paulo, relator o então Juiz Benini Cabral, ficou assentado que: 'a vingar a tese sustentada no recurso, estar-se-ia encampando verdadeiro expediente sonegatório, na medida em que se considera que, no cálculo do preço de seus serviços, a apelante, certamente procurando transferi-lo a terceiros, por óbvio levou em conta todo o valor de seu custo, o qual indevidamente pretende acrescer na dedução do puro valor dos materiais empregados, tornando, com isso, manifestamente irreal e desfalcada a específica base de cálculo do ISS' (In JTACSP 93/149).

Como se vê, quando um negócio jurídico envolve a oferta de serviços e mercadorias mister se faz extremá-los, a fim de submetê-los aos respectivos impostos, ou seja, ao ICMS ou ISS.

Importantíssimo, nesse passo, é o escólio do Prof. Aires F. Barreto, in ISS - Atividade-Meio e Serviço-Fim, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 05, pg., 80, litteratim:

"O único caminho contundente a uma separação consentânea com o sistema constitucional é o que observa a distinção jurídica - vetusta e cediça - entre obrigações de dar e de fazer, categorias gerais do direito, secularmente estudadas pelos civilistas."

E prossegue o referido autor:

"A distinção entre dar e fazer, como objeto do direito, é singela. Basta - aos fins deste estudo - salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe as devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial).

Nas obrigações de fazer, segue-se o dar, mas este não se pode concretizar sem o fazimento anterior, objeto precípuo do contrato (enquanto o entregar a coisa feita é mera conseqüência).

Ora, é evidente que certos tipos serviços só podem ser prestados mediante a utilização de algum suporte físico (materiais). Veja-se, a exemplo, os serviços realizados pelos protéticos, ortópticos e fotógrafos. Todos utilizam, em maior ou menor grau, materiais (resinas, colas, reagentes, porcelana, madeira, couro, e outros) que serão manipulados, trabalhados, enfim, impregnados pelos seus respectivos talentos.

Assim, para que se possa alcançar o verdadeiro sentido das disposições estabelecidas nas letras "a" e "b" do Decreto-lei 406/68, mister se faz distinguir mercadorias de materiais. Estes utilizados como insumos, aquelas destinadas ao consumo.

Hugo de Brito Machado, in "Aspectos Fundamentais do ICMS", Revista Dialética de Direito Tributáruio, pg. 103, lembrando Schubert de Farias Machado, diz que:

".....as empresas dedicadas à atividade de construção civil, não são contribuintes do ICMS, salvo quando produzam ou comercializem materiais de construção. E também não são consumidores finais. O rigor terminológico, adverte Farias Machado, impõe aqui se faça a distinção entre consumo e insumos. Ocorre o consumo pela utilização de um bem para a satisfação da necessidade pessoal de alguém, que neste caso recebe o nome de consumidor. Já o insumo, por seu turno, acontece quando da utilização de um bem na

produção de outros bens, ou na prestação de serviços."

E conclui:

"A empresa que realiza a construção civil não pratica o consumo, mas o insumo dos bens que adquire para o emprego em suas obras.

Em síntese, na atividade de construção civil não incide o ICMS, mas apenas o ISS, não havendo lugar, portanto, para a cobrança do diferencial de alíquotas."

Acrescente-se, ainda, que o artigo 2º, da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, determina que o ICMS não incide sobre "operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação (insumos), pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definida em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar."

Seguindo-se essa linha de exame, parece não haver dúvidas de que, tratando o Decreto-lei n.º 406/68 de normas gerais de direito tributário aplicáveis aos impostos sobre à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza , as deduções estatuídas no artigo 9º, § 2º, letras "a" e "b", do referido diploma, estejam muito mais relacionadas com a eliminação de possíveis conflitos de competência (Art. 146 da CF.) do que definindo hipóteses de exclusão tributária.

Esse também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como pode-se verificar da ementa dos seguintes acórdãos:

"ICMS - CONSTRUÇÃO CIVIL - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.
Tratando-se de execução, por administração, empreitada ou subempreitada de construção civil, quando da aquisição de mercadorias produzidas por terceiros, para sua utilização nas construções civis, é devido apenas o ISS, sendo indevida a incidência de ICMS e o diferencial de alíquotas internas e interestaduais. Recurso improvido." (Resp. n.º 219588/CE, 1ª TURMA, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 11/10/1999)

"TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. INCLUSÃO OU NÃO DO VALOR DOS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EMPREGADOS POR SUBEMPREITEIRA. SÚMULA N.º 167/STJ. PRECEDENTES.
1. Da base de cálculo do ISS não deve ser deduzido o valor dos materiais de construção utilizados pela prestadora do serviço.
2. A base de cálculo para apuração do total do tributo devido é o custo do serviço em sua totalidade.
3. Aplicação da Súmula n.º 167/STJ: "O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS".
4. Precedentes das Egrégias 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça.
5. Recurso desprovido.

Por outro lado, nem se argumente que as deduções estabelecidas no artigo 9º, §2º, letras "a" e "b", do Decreto-lei n.º 406/68, encerram situações de isenção tributária, excluindo um ou outro critério da norma-padrão de incidência (Paulo de Barros Carvalho).

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu expressamente a autonomia dos municípios para instituir e arrecadar seus tributos, de sorte que a referida legislação federal, nesse aspecto (isenção), deixou de ter sustentação jurídica.
Aliás, como ensina José Souto Maior Borges, in Isenções Tributárias, ed., Sugestões Literárias, 2ª, ed., pg. 2, "O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha."

À vista do exposto respondo à consulta:

I. A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISQN é o preço do serviço, assim entendida a receita bruta a ele correspondente.

II. havendo o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador, fora do local da prestação, estas ficam sujeitas apenas ao ICMS.

Florianópolis, 02 de janeiro de 2.002

MARCELO LUZ FILOMENO
Fiscal de Tributos - Relator