

## ISS - Construção civil - Base de cálculo - Custo do serviço - Totalidade - Voto vencido

Ementa: Direito tributário. Sociedade de construção civil. Base de cálculo. Totalidade do custo do serviço.

- As sociedades de construção civil são contribuintes do ISSQN, e a base de cálculo para a incidência do imposto é o custo do serviço em sua totalidade.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0035.04.038389-1/001 - Comarca de Araguari - Apelante: Lafarge Brasil S.A. - Apelado: Município de Araguari - Relator: DES. CARREIRA MACHADO**

### Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, em negar provimento ao recurso, vencido o Vogal.

Belo Horizonte, 16 de junho de 2009. - *Carreira Machado* - Relator.

### Notas taquigráficas

Proferiu sustentação oral, pelo apelante, o Dr. João Henrique Café de Souza Novais.

DES. CARREIRA MACHADO - Sr. Presidente. Ouvi, com muita atenção, as palavras do ilustre advogado, traço voto escrito e passo à sua leitura.

Trata-se de recurso de apelação cível interposto por Lafarge Brasil S.A. contra sentença de f. 143/150, proferida pela MM.ª Juíza da 4ª Vara Cível da Comarca de Araguari, que, nos autos da ação ordinária declaratória de efeito condenatório, com pedido de antecipação de tutela proposta contra o Município de Araguari, julgou improcedente o pedido inicial e condenou a empresa ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios de 20% sobre o valor da causa, corrigido a partir do ajuizamento.

A tutela antecipada foi parcialmente deferida, a fim de determinar que a autora recolha o imposto devido da forma disposta no art. 9º do Decreto-lei 406/68 (f. 84/85).

Sustenta a apelante, f. 159/170, em preliminar, que a sentença é nula, por violação ao art. 458 do CPC e art. 93, X, da Constituição Federal; no mérito, que a incidência do ISS se encontra submetida ao crivo e aos limites fixados na lei complementar, de modo que a cobrança do ISS deve sempre pautar-se pelo disposto na lei complementar federal, representada pelo disposto no Decreto-lei 406/68 e suas alterações pela Lei Complementar 116/2003; que tem por atividade a prestação

dos serviços de concretagem de obras de construção civil, sendo contribuinte de ISSQN; que da base de cálculo do referido tributo tem que ser deduzido o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços, sem impor qualquer condição, de acordo com o disposto no art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 e no art. 7º da LC 116/03; que a legislação municipal (art. 49 da Lei 1.862), ao permitir a dedução, incluiu nova condição - que os materiais fornecidos tenham sido utilizados pelo prestador de serviços fora do local de sua prestação; que tal exigência é descabida, já que ausente a comprovação de que os ditos materiais teriam sido por ela produzidos fora do local de prestação de serviços; que o STF e o TJMG têm reiteradamente decidido que o ISSQN não incide sobre o valor dos materiais utilizados na prestação de serviços de concretagem.

Almeja seja declarada a nulidade do julgado ou, no mérito, que seja reformada a sentença, invertendo-se os ônus sucumbenciais.

Contrarrazões, f. 175/179, pugnando pela manutenção da sentença.

Deixo de remeter os autos à Procuradoria-Geral de Justiça, visto que esta reiteradamente reputa desnecessária sua intervenção neste tipo de feito, nos termos da Recomendação nº 01/2001 do Conselho Superior do Ministério Público do Estado de Minas Gerais.

Conheço do recurso porque presentes seus requisitos de admissibilidade.

A preliminar arguida pela apelante, referente a omissão no julgado, confunde-se com o mérito, razão pela qual farei análise conjunta.

A discussão dos autos restringe-se na possibilidade ou não de dedução da base de cálculo do ISSQN dos valores relativos aos materiais fornecidos na execução dos serviços.

As empresas de construção civil são contribuintes do ISSQN, e a base de cálculo para a incidência do imposto é o custo do serviço em sua totalidade.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona nesse sentido:

Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Serviço de concretagem. Construção civil. ISS. Base de cálculo. Súmula 167/STJ. Bitributação. Reexame de provas. Súmula 07/STJ.

I - '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' (Súmula 167/STJ).

II - Consoante jurisprudência desta Corte, não se admite subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às subempreitadas e aos materiais utilizados.

III - No que se refere à questão da bitributação, a análise do recurso especial enseja o reexame do substrato fático contido nos autos, uma vez que o Tribunal a quo decidiu que não havia comprovação nos autos de que os valores subtraídos sofreram incidência de outro imposto. Incidência à hipótese da Súmula 07/STJ.

IV - Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 661.163/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 08.11.2005, DJ de 19.12.2005, p. 223.)

Agravo regimental no recurso especial. Tributário. Ausência de prequestionamento. Aplicação da Súmula 282/STF. Construção civil. Imposto sobre serviços. Base de cálculo. Preço do serviço. Impossibilidade de exclusão dos valores referentes a materiais.

1. De fato, não houve apreciação, pelo Tribunal de origem, do dispositivo de lei apontado pela recorrente como violado, o que impossibilita o julgamento do recurso nobre, por ausência de prequestionamento, conforme dicção da Súmula 282/STF: 'É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada'.

2. Segundo a jurisprudência uniforme desta Corte Superior, as empresas do ramo da construção civil são contribuintes do ISS, não sendo admitido subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às subempreitadas e aos materiais utilizados pela construtora.

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 621.484/SP, Rel.ª Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 20.10.2005, DJ de 14.11.2005, p. 188.)

Recurso especial - Alíneas a e c - Tributário - ISS - Construção civil - Base de cálculo - Inclusão do valor dos materiais de construção empregados e pagamentos a subempreiteiros - Precedentes - Ausência de eiva no julgado e de prequestionamento do art. 9º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68 - Divergência jurisprudencial configurada. - A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de apreciar caso análogo ao dos presentes autos e chegou à conclusão de que 'há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que 'as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual' (José Eduardo Soares de Melo, in *Construção civil - ISS ou ICMS?*, in RDT 69, p. 253, Malheiros) (REsp 149.946/MS, Rel. Min. Ari Pargendler, Rel. para o acórdão Min. José Delgado, DJU de 20.03.2000). Na mesma esteira, dentre outros, o REsp 256.210/MG, Rel. Min. José Delgado, DJU de 25.09.2000.

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.

O mesmo diga-se em relação ao pagamento efetuado a terceiros, *in casu*, as subempreitadas. Consoante explicita Bernardo Ribeiro de Moraes, 'subempreitada é denominação que se oferece à empreitada menor, isto é, à empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor. [...] Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra pactuada ou se incumbe a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços' (empreitada maior ou empreitada menor) são alcançadas pelo ISS (in *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975).

No tocante à alegada ofensa ao art. 9º, § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, impõe-se o não-conhecimento do recurso ante

a ausência de prequestionamento, entendido como o necessário e indispensável exame da questão pelo v. acórdão recorrido.

Recurso especial conhecido, em parte, e, na parte conhecida, provido para determinar a inclusão na base de cálculo do ISS dos materiais de construção empregados na construção civil e pagamentos efetuados a subempreiteiros. (REsp 328.427/PR, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 04.11.2003, DJ de 02.02.2004, p. 301.)

O Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionado pela Constituição da República, gozando do *status* de lei complementar, o que significa que suas regras devem estar absolutamente conformadas ao novo suporte de validade, expresso ou tácito, da nova ordem constitucional.

Bem entendido: a legislação anterior à Constituição nova somente continuará a ter vigência se não a contrariar em seus princípios e regras.

Assim, o Decreto-lei nº 406/68 não contém nenhuma incompatibilidade com a Constituição ao definir o fato gerador do ISSQN. A base de cálculo está definida no *caput* do art. 9º do referido decreto-lei, e aí também não se apresenta qualquer incompatibilidade com a norma fundamental de validade, a Constituição da República (*verbis*):

"Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço."

O § 2º desse artigo prevê a dedução da qual a apelante quer beneficiar-se:

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

- a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços;
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

O § 2º do art. 9º do DL 406/68 cuida de regra de isenção, matéria que, *in casu*, somente o Município pode dispor a respeito, por força do art. 151, III, da Constituição da República, instituidor do princípio segundo o qual "só poderá isentar quem pode tributar", i.e., as isenções só poderão ser concedidas mediante lei emanada do Legislativo competente: para tributos do Estado, lei estadual; do Município, lei municipal (cf. ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário na nova Constituição*. 1989, p. 117).

A Lei Complementar nº 116/03, agora vigente e aplicável ao caso ora em análise, da mesma maneira que o Decreto-lei 406/68, prevê e permite a dedução dos materiais na base de cálculo do ISS a pagar, em seu art. 7º:

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

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

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

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

Cabe transcrever referidos itens da Lista Anexa:

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)

[...]

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).

Todavia, sua realidade não difere daquela vivida pelo Decreto-lei 406, sendo o dispositivo supracitado da lei complementar acima transcrita incompatível, do ponto de vista material, com o regime jurídico tributário disciplinado na Constituição da República.

Dessa forma, padece de inconstitucionalidade o art. 7º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar 116/03.

Aliomar Baleeiro disciplina:

A Constituição de 1988 vedou à União conceder isenção de tributo estadual ou municipal, conforme art. 151, III, exceção feita às exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, II). Assim, não mais subsistem as isenções referidas no Dec.-lei nº406/68 ou em outra lei federal relativamente ao imposto municipal sobre serviços. (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro Editora Forense, 2003, p. 507.)

Cumprir lembrar que a questão ora ventilada não constitui definição ou fixação de tributo, de base de cálculo ou de fato gerador, matérias essas de competência de lei complementar federal, nos termos do art. 146, III, da Constituição da República.

Na esteira dos posicionamentos dos Tribunais Superiores, entendo que, ao contrário da posição defendida pela empresa apelante, não cabe, para efeitos de cálculo do ISSQN a ser pago pela empresa de concretagem, a dedução do valor dos materiais e insumos utilizados no decorrer do processo que leva à efetiva prestação do serviço em questão. Esses materiais e insumos fazem parte da própria essência do serviço, sendo impossível a prestação do mesmo sem a utilização dos insumos necessários. Assim, não se poderia cogitar da exclusão dos mesmos da base de cálculo do imposto.

No entendimento do eg. Superior Tribunal de Justiça:

Tributário. ISS. Base de cálculo. Dedução. Inclusão ou não do valor dos materiais de construção empregados por subempreiteira. Súmula nº 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 nº 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. (STJ, REsp 256210/MG, 1ª Turma, Relator Min. José Delgado, j. 15.08.2000.)

Portanto, torna-se forçoso concluir que apenas lei municipal de Araguari poderá instituir isenção, total ou parcial, relativa ao ISS, respeitados os princípios e as regras instituídos na Constituição, no Código Tributário Nacional e na Lei Complementar 116/03.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso.

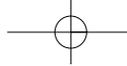
Custas, pela apelante.

DES. BRANDÃO TEIXEIRA - Registro ter ouvido, com atenção, a sustentação oral produzida pelo ilustre advogado e me ponho de acordo com o Relator.

DES. CAETANO LEVI LOPES - Sr. Presidente. Peça vênua ao eminente Relator e a V. Ex.<sup>ª</sup>, como Revisor, para ousar apresentar uma divergência. Vivemos num país cuja carga tributária é notoriamente excessiva - ainda há pouco o Estado de São Paulo reeditou um movimento nacional nessa luta pela redução da carga tributária instalando o famoso "impostômetro", pelo qual se vê que o brasileiro trabalha de janeiro até quase o final de maio para pagar tributos, e temos que ter esse cuidado quando, veladamente, procura-se impingir uma tributação e até uma tritributação, e é justamente o caso em exame, em que o egrégio Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, se a empresa fornecedora de concreto põe seus veículos na rua e no trajeto entre o estabelecimento e o local da entrega do material esses veículos vão elaborando o concreto, isto é uma prestação de serviços, e, portanto, a tributação teria como base de cálculo a totalidade cobrada do adquirente.

Com a devida vênua, e com base até no entendimento do egrégio Supremo Tribunal Federal, não empresto a minha adesão a este entendimento - a matéria-prima e os produtos intermediários empregados na elaboração do concreto já foram tributados; o que a empresa concreteira realmente recebe, aufera, é a diferença entre o que ela cobra do cliente e essas matérias-primas e produtos intermediários que ela emprega.

Daí, tanto o Decreto-lei nº 406 quanto a já não tão recente Lei Complementar nº 116/2003, sabiamente, preveem a possibilidade de dedução, e, sem dúvida, a



nosso aviso, a base de cálculo é só esta diferença que mencionei entre o que, efetivamente, é cobrado do cliente, deduzido ou deduzidos os valores relativos às matérias empregadas.

Então, com esses fundamentos e reiterando o meu pedido de vênia, dou provimento à apelação e, em consequência, reformo a sentença para julgar procedente a pretensão inicial, invertidos os ônus da sucumbência.

É como voto.

*Súmula* - NEGARAM PROVIMENTO AO RECURSO, VENCIDO O VOGAL.

...

