

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

O Alcance da Dedução do Valor dos Materiais da Base de Cálculo do ISS Adquiridos para Aplicação nas Obras de Construção de Rodovias, Executadas no Município

Fernando Osorio de Almeida Junior

Luciano Gomes Filippi

1. Introdução

V. Sas. nos informam que:

- a) a Construtora... firmou contrato para a execução de obras de construção de infra-estrutura de transportes no Estado de São Paulo;
- b) na prestação do referido serviço, deverá recolher o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) ao Município...;
- c) a Construtora... tomou conhecimento de comunicado por escrito do Exmo. Sr. Prefeito do referido Município no sentido de que, na apuração da base de cálculo do imposto, será admitida apenas a dedução de materiais que estejam submetidos ao ICMS quando do seu fornecimento, o que, por dedução, somente seriam aqueles produzidos pelo próprio prestador e fornecidos fora do canteiro de obras, de acordo com a parte final do item 7.02 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003 (LC nº 116/03);
- d) tal entendimento estaria também embasado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Assim sendo, V. Sas. nos indagam se estaria correto o referido entendimento à luz da legislação nacional e da própria legislação municipal que dispõem sobre o tema.

2. Do Fato Gerador do ISS

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) impõe a necessidade de edição de lei complementar federal para estabelecer "normas gerais de Direito Tributário", especialmente quanto à "definição dos fatos geradores e das bases de cálculo dos impostos" (art. 146, III, *a* - grifou-se), como é o caso do ISS (art. 156, III, da CF/88).

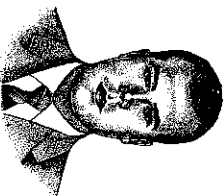
A CF/88 estabelece ainda que compete aos Municípios instituir impostos sobre "serviços de qualquer natureza... *definidos em lei complementar*" (art. 156, III - grifou-se).

A LC nº 116/03 é atualmente a responsável por definir os serviços compreendidos no campo de incidência do ISS, isto é, o fato gerador do imposto, entre outras normas gerais que deverão ser observadas por todos os mais de 5.560 Municípios do País.

Nesse ponto, a LC nº 116/03 optou por definir o fato gerador em subespécies, representado por uma lista de fatos geradores, mais conhecida como "Lista de Serviços", nos seguintes termos:



Fernando Osorio de Almeida Junior
é Mestre em Direito Tributário pela Universidade Candido Mendes - UCAM e Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo.



Luciano Gomes Filippi
é Advogado no Rio de Janeiro.

"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 atividade preponderante do prestador." (grifou-se)

A atividade em questão constitui fato gerador da obrigação de pagamento do ISS por que se enquadra no item 7.02 da Lista de Serviços da LC nº 116/03, reproduzido literalmente pela Lei Complementar Municipal nº 75, de 22 de dezembro de 2004, nos seguintes termos:

"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 (...)" (grifou-se)

Por outro lado, para o fim de dirimir conflitos com o ICMS, nos casos em que há prestação de serviços concomitantemente com o fornecimento de mercadorias, a LC nº 116/03 definiu que, ressalvados determinados itens da Lista de Serviços (anexo da LC), será devido apenas o ISS mesmo quando o serviço compreender o fornecimento de mercadorias.

"Art. 1º (...).

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

A parte final do item 7.02, entretanto, estabeleceu que, em se tratando de serviço de empreitada de obras de construção civil, entre outros, sujeitar-se-á ao ICMS unicamente a hipótese de fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da obra:

"7.02. (...) *(exceção de fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)*." (grifou-se)

Assim, o fornecimento de mercadorias juntamente com o serviço em questão, desde que não sejam produzidas pelo prestador e fornecidas fora do local da obra, não pode ser considerado operação mercantil e, conseqüentemente, tributado pelo ICMS.

Em decorrência do exposto, muito embora o fornecimento de mercadorias por comerciantes (contribuintes do ICMS) para aquisição pelo prestador do serviço de empreitada para posterior utilização na obra seja uma operação tributada pelo ICMS, isso não quer dizer que a utilização do material na realização da obra enseje uma nova operação de circulação de mercadorias tributável pelo ICMS.

É bastante elucidativa quanto a essa matéria a lição de Aires F. Barreto:

"Diante de operação mercantil a coisa é o objeto do contrato; sua entrega é a própria finalidade da operação. No caso de prestação de serviço a coisa é simples meio para a realização de um fim. A finalidade não é mais o fornecer ou entregar uma coisa, mas, diversamente, prestar um serviço para qual o emprego ou aplicação de coisas (matérias) é mero meio.

É visível a distinção entre os objetos dos dois negócios jurídicos distintos: a) operação mercantil e b) contrato de prestação de serviços. No primeiro (a), o objeto é mercadoria. No segundo (b), o objeto é a atividade em que o serviço consiste, a qual pode requerer, como seu pressuposto, ou condição, a aplicação ou fornecimento de material, o qual não é objeto do negócio. Verificável o primeiro objeto, só pode incidir ICMS. Diante do segundo, só cabe ISS." (ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p. 188)

Portanto, evidencia-se que, exceto uma única hipótese vista acima, o fornecimento de mercadorias pelo empreiteiro como "meio" para a execução do serviço de empreitada de obras de construção civil está dentro do campo de incidência do ISS, de forma que não há que se falar em operação posterior que constitua fato gerador do ICMS.

3. Da Base de Cálculo do ISS

A base de cálculo é notoriamente conceituada pela doutrina de uma maneira geral por expressões tais como "elemento quantificador" ou "expressão econômica" do fato gerador.

De acordo com a lição de Geraldo Ataliba:

"Base impositiva é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência [fato gerador], que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*." (Hypótese de Incidência Tributária. São Paulo: RT, 1973, pp. 113-114)

A base de cálculo é elemento distinto do fato gerador. Maior prova do exposto é a plena possibilidade da existência de fatos geradores de tributos sem a necessária existência de base de cálculo - como de fato existem (taxas e impostos fixos, por exemplo).

A base de cálculo representa a forma pela qual o legislador capta e torna economicamente mensurável o fato gerador previsto em lei como signo presuntivo da capacidade contributiva do indivíduo.

Nesse sentido, pode até mesmo ocorrer certa liberdade do legislador em não definir em alguns casos a base de cálculo na exata medida do fato gerador de um tributo, porém desde que não se incorra em excessos que resem por desvirtuar a própria natureza do tributo, conforme ensina Amílcar de Araújo Falcão:

"Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afirmar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica. É certo que nem sempre há absoluta identidade entre um e outro. Dizem os escritores que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre fato gerador e base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e o patrimônio. Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência atene-se, como é óbvio, por este último. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar um distorção do fato gerador e, assim, desvirtuar o tributo." (Fato Gerador da Obrigação Tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1995, pp. 78-79)

A LC nº 116/03, assim como a LC municipal nº 75/04, estabeleceu para o ISS a seguinte base de cálculo:

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

O preço do serviço, aí incluído o preço das mercadorias fornecidas pelo prestador, exclui-se com perfeição o fato gerador do ISS, na medida em que se tem a exata medida da capacidade contributiva do agente econômico.

Entretanto, optou o legislador por estabelecer uma exceção a essa regra ao indicar para determinados fatos geradores, em caráter especialíssimo, a seguinte base de cálculo:

"Art. 7º (...).

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

1 - 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 LC municipal nº 75/04 repetiu a mesma regra da LC nº 116/03, conforme se observa abaixo:

"Art. 8º (...).

§ 2º Não se inclui na base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, na prestação dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta lei."

Note-se, portanto, que, enquanto o art. 1º c/c com o item 7.02 da Lista de Serviços estabelece que a empreitada de obras de construção civil é fato gerador do imposto, com exceção da hipótese em que houver circulação de mercadorias produzidas pelo próprio construtor e fora do local do serviço, que é fato gerador do ICMS, o art. 7º, parágrafo 2º, por seu turno, define a base de cálculo do imposto para tal hipótese.

Portanto, não se deve confundir a delimitação do fato gerador do imposto com a da base de cálculo do imposto, institutos jurídicos diversos, ainda que intrinsecamente relacionados.

Tal dedução, apesar de relativizar no caso específico a "absoluta identidade entre um e outro" (fato gerador e base de cálculo), não representa, por outro lado, uma "distorção" que possa "desnaturar o tributo", de acordo com a clássica lição de Amílcar de Araújo Falcão

vista acima, ao ponto de a exação perder a natureza de tributo ou de se tornar outra espécie de tributo, tal como uma taxa ou uma contribuição de melhoria.

Na época em que ainda vigia o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro 1968 (DL nº 406/68), antiga norma geral do ISS, muitos Municípios se rebelaram contra a dedução de materiais na base de cálculo do imposto.

De acordo com tais Municípios, a referida dedução seria uma espécie de isenção parcial concedida anormalmente pela União, em violação ao dispositivo da então nova Constituição (CF/88) segundo o qual a União não mais poderia outorgar isenções relativas a impostos Estaduais e Municipais (art. 151, III), bem como ao dispositivo do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) por meio do qual estariam revogados todos os incentivos, após dois anos da promulgação da nova Constituição, que não tivessem sido ratificados por lei (art. 41, parágrafo 1º).

Ademais, alguns Municípios chegaram ao ponto de suscitar violação ao princípio da isonomia tributária, na medida em que os outros prestadores de serviços não estavam contemplados com a referida "isenção parcial", como se fosse possível ao Fisco alegar em seu favor um direito-garantia constitucional violado ao contribuinte.

De fato, o DL nº 406/68 estabelecia como base de cálculo, em regra, o "preço do serviço" (art. 9º, *caput*). Entretanto, estabelecia também três exceções, ou seja, três bases de cálculo específicas:

- a) serviços prestados por autônomos - a base de cálculo do ISS deveria ser definida pela lei municipal estritamente em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, desconsiderando-se o elemento "preço do serviço" (parágrafo 1º);
- b) construção civil - na definição da base de cálculo pela lei municipal, não seriam considerados os valores referentes ao fornecimento de materiais e às subempreitadas, mas tão-somente ao fornecimento de mão-de-obra própria da construtora (parágrafo 2º);
- c) sociedades de serviços profissionais - a lei municipal deveria estabelecer que a base de cálculo do ISS fosse definida em função do número de profissionais habilitados pertencentes à sociedade, desconsiderando-se o "preço do serviço" (parágrafo 3º).

Ao analisar a pretensão dos Municípios em caso análogo, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que não se tratava de caso de isenção, mas sim de mera definição da base de cálculo do imposto em relação a alguns fatos geradores específicos:

- "Constitucional. Tributário. ISS. Sociedades Prestadoras de Serviços Profissionais. Advocacia. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. CF, art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88. CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º. CF/88. II - R.E. não conhecido." (RE nº 236.604-7/PR, Pleno, Rel. Carlos Velloso, unânime, julgado em 26.05.1999, DJ de 06.08.1999, RE nº 220.323-3/MG, Pleno, Rel. Carlos Velloso, unânime, julgado em 26.05.1999, DJ de 06.08.1999)

De acordo com o voto-condutor, os Ministros do STF foram *unâimemente* em torno da seguinte afirmação:

"Cabendo à lei complementar definir a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição (CF/88, art. 146, III, a), certo que o DL 406/68 foi recebido como lei complementar, certo afirmar-se que o art. 9º e seus §§, *que cuidam da base de cálculo do ISS*, foram, também, recebidos pela Constituição vigente. (...) Não configurando os citados dispositivos legais, §§ 1º e 3º do DL 406/68, *isenção*, não há falar-se em ofensa ao art. 151, III, da CF/88." (grifou-se)

A mesma posição em face das sociedades de serviços profissionais foi tomada em relação à base de cálculo da construção civil pelo STF. Vejam-se os julgados da Corte sobre a questão, nos quais são citados como precedentes exatamente os julgados que trataram da base de cálculo das sociedades de serviços profissionais:

"Constitucional. Tributário. ISS. Construção Civil. D.L. 406/68, ART. 9º, § 2º, a e b.

I - Dedução do valor dos *materiais* e sub-empregadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b. - dispositivos recebidos pela CF/88.

Citados dispositivos do art. 9º, § 2º, *cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção*. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. RE 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001.

II - RE conhecido e provido. Agravo improvido." (STF, 2ª Turma, RE nº 214.414-2 e RE nº 279.424-4, Rel. Min. Carlos Velloso, unânimes, DJ de 29.11.2002 e DJ de 19.12.2002, respectivamente - grifou-se)

Tal entendimento mantém-se intacto até o presente, conforme se nota do precedente abaixo, cujo acórdão foi publicado em 17 de agosto de 2007:

"1. 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 (RRE 236.604 e 220.323, Pleno, Velloso, DJ, respectivamente, 06.08.2001 e 18.5.2001). 2. Recurso extraordinário e recurso especial: interposição 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." (STF, 1ª Turma, AI-Agr nº 619.095/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, unânime, DJ de 17.08.2007)

O entendimento acima encontra-se sedimentado de tal forma que os processos que versam sobre a matéria têm sido decididos monocraticamente, a teor no art. 557, parágrafo 1º-A, do Código de Processo Civil, como se demonstra abaixo:

"Recurso extraordinário interposto pelo Município de Belo Horizonte e Ministério Público do Estado de Minas Gerais contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que entendeu ilegítima a tributação do ISSQN - Decreto-Lei nº 406/69, art. 9º, § 3º - sobre a renda bruta da recorrida. Alega-se, em síntese, violação dos artigos 18, *caput*; 30, I e III, 97, 146, III, a; 150, II e § 6º e 156, IV, da Constituição Federal. O acórdão recorrido está em harmonia com o entendimento firmado por esta Corte no julgamento dos RRE 236.604 e 220.323, Velloso, Pleno, DJ, respectivamente, 06.08.1999 e 18.05.2001, e RE 214.414-Agr, Velloso, 2ª T, DJ 29.11.2002, este último nos termos da ementa que segue: 'Constitucional. Tributário. ISS. Construção Civil. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b. I - Dedução do valor dos materiais e sub-empregadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b: dispositivos recebidos pela CF/88. Citados dispositivos do art. 9º, § 2º, cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. RE 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001. II - RE conhecido e provido. Agravo improvido. Na linha das precedentes, nego seguimento ao RE.' (STF, 1ª Turma, RE nº 390.621, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 14.06.2005 - grifou-se)

De fato, a isenção, que é uma espécie de norma que atua como limitadora da incidência tributária e, portanto, do fato gerador, não pode ser confundida com uma norma que limita a base de cálculo do tributo.

Da mesma forma, alegar-se que a parte final do item 7.02 da Lista de Serviços ("fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS") refere-se à hipótese prevista no inciso I, parágrafo 2º, do art. 7º ("valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços"), significa repetir o mesmo equívoco do passado, pois que a exceção que limita o fato gerador do ISS, ataindo-a para o campo de incidência do ICMS, não pode ser, evidentemente, a exceção que limita a base de cálculo do ISS, na medida em que esta exceção, para ser exceção à base de cálculo do ISS, já demonstra necessariamente estar previamente inserida no fato gerador do ISS (mas não na sua base de cálculo).

Com efeito, fica até mais fácil perceber agora por que o item 7.02 refere-se na sua parte final a "mercadorias" e o inciso I, parágrafo 2º, do art. 7º a "materiais". No primeiro, o bem

é assim denominado porque, nos termos da LC, não faz parte do fato gerador do ISS, de forma que sobre tal hipótese incidirá o imposto que onera a circulação de "mercadorias" (ICMS). No segundo caso, referir-se à "mercadoria" seria inequivocamente inapropriado, uma vez que quem dará circulação àquele bem é um contribuinte do ISS, o qual não pode ser, portanto, considerado "comerciante", ou seja, aquele cuja atividade possa ser considerada mercancia, daí, portanto, a conveniência de se utilizar outro termo, no caso, "materiais".

Em outras palavras, para os estritos fins da lei tributária, na primeira hipótese o empreiteiro, excepcionalmente, ganha roupagem de comerciante, ou seja, ao repassar o referido bem ao tomador (contratante), seu ato representa uma nova etapa de circulação de mercadoria. Porém, na segunda hipótese ("materiais"), adquire as mercadorias como consumidor final e, por conseguinte, o posterior fornecimento desses bens ao tomador, voltados para a aplicação na obra, é unicamente elemento integrante do fato gerador do ISS, cujo valor respectivo, por força de lei, não deverá, entretanto, compor a sua base de cálculo.

Esse entendimento revela-se inequívoco até mesmo na própria gramaticalidade da regra limitadora da base de cálculo em questão. Reveja-se mais uma vez o que estabelece a norma legal:

"Art. 7º (...).

§ 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."

Leia-se, agora, a mesma norma legal com a inclusão de duas vírgulas ao texto:

"Art. 7º (...).

§ 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."

Na primeira hipótese (texto legal em vigor), lê-se "serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05", ou seja, o que é relevante para a dedução no que se refere aos itens são os serviços ali descritos, ao passo que na segunda hipótese (texto legal imaginário), lê-se "materiais previstos nos itens 7.02 e 7.05", isto é, a dedução faria alusão aos materiais descritos nos referidos itens.

Até mesmo em termos práticos a prevalência de um entendimento em sentido contrário à lógica jurídica ora exposta tornaria letra morta a dedução legal, pois que, sem medo de errar, praticamente todos os materiais fornecidos por um empreiteiro não são por ele produzidos. Ora, de uma forma bem direta, o empreiteiro ganha a vida como construtor e não como fabricante.

4. Do Flagrante Equívoco do STJ - a ser Sanado Futuramente

A questão em debate, porém, não vem recebendo o adequado tratamento no Superior Tribunal de Justiça (STJ) por conta de dois equívocos cometidos em momentos distintos: quando do julgamento dos dois *leading cases* que são citados em praticamente todos os julgamentos¹, EREsp nº 149.946/MS e EDCI no REsp nº 123.528/SP, e, em especial, no julgamento do REsp nº 622.385/MG, relatado pela Ministra Eliana Calmon e julgado em 1º de junho de 2006.

1 Os precedentes acima invocados foram e ainda continuam sendo citados em diversos julgados do STJ, por exemplo: REsp nº 603.761/PR, REsp nº 577.356/MG, REsp nº 328.427/PR, REsp nº 256.210/MG, REsp nº 242.335/PR e REsp nº 123.629/SP. Estes, por sua vez, são citados por outros mais recentes: AgRg no REsp nº 921.804/MG, AgRg no REsp nº 917.751/MG, AgRg no REsp nº 661.163/SP, AgRg no REsp nº 621.484/SP e REsp nº 926.339/SP, dentre outros, o que demonstra prolongamento do equívoco a ser demonstrado acima, que está por certo fadado a desaparecer.

No que diz respeito ao primeiro precedente, EREsp nº 149.946/MS, relatado pelo Min. José Delgado e julgado pela Primeira Seção em 6 de dezembro de 1999, a matéria discutida é diversa da tratada no presente caso. Basta ler-se a ementa para se alcançar tal conclusão:

"Tributário. ICMS. Operações Interestaduais. Diferencial de Alíquotas. Empresa de Construção Civil. Não incidência.

1 - As empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, salvo nas situações que produzam bens e com eles pratiquem atos de mercancia diferentes da sua real atividade, como a pura venda desses bens a terceiros, nunca quando adquirem mercadorias e as utilizam como insumos em suas obras.

2 - 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).

3 - Embargos de divergência rejeitados" (STJ, EREsp nº 149.946/MS, Min. José Delgado, Primeira Seção, julgado em 06.12.1999 - grifou-se).

Como se nota, a questão de fundo versa sobre a não-incidência de ICMS sobre operações interestaduais que envolvem a venda de materiais a serem utilizados em obras de construção civil. Segundo o entendimento estabelecido, o empreiteiro que adquire tais materiais não é contribuinte de ICMS, uma vez que, prevalecendo a prestação de serviço, o caso é de incidência exclusiva de ISS.

O entendimento é correto, porém em nada se assemelha ao tema ora discutido. Aliás, é de se ressaltar que o acórdão sequer menciona, em seu longo texto, o art. 9º, parágrafo 2º, do DL nº 406/68, dispositivo que então dispunha sobre a possibilidade de dedução do valor dos materiais fornecidos pelo empreiteiro da base de cálculo do ISS, o que hoje é regulado pelo art. 7º, parágrafo 2º, I, da LC nº 116/03, como já visto acima.

Interessante notar que tanto o REsp nº 149.946/MS quanto os respectivos embargos de divergência são mencionados diretamente nos REsp nºs 256.210/MG, 328.427/PR, 603.761/PR, 622.385/MG, 779.515/MG e 926.339/SP, precedentes que, por sua vez, foram citados por diversos outros, para endossar o posicionamento do STJ.

No que toca ao outro precedente, EDCI no REsp nº 123.528/SP, apesar de abordar diretamente a questão ora debatida, a sua fundamentação está superada. Veja-se a ementa:

"Tributário. ISS. Processual Civil. Embargos de Declaração. Dedução do Valor dos Materiais de Construção Empregados pelas Subempreiteiras.

1 - Da base de cálculo do ISS não deve ser deduzido valor dos materiais de construção utilizados pela prestadora do serviço.

2 - A base de cálculo para a apuração do total do tributo devido é o custo do serviço em sua totalidade.

3 - Embargos de declaração recebidos para o suprimento de omissão apontada no acórdão.

4 - Acórdão complementado sem qualquer modificação em sua conclusão." (STJ, EDCI no REsp nº 123.528/SP, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 04.12.1997)

Em primeiro lugar, a decisão traz entendimento segundo o qual a possibilidade de dedução do valor gasto com materiais da base de cálculo do ISS ensejaria "verdadeiro expediente sonegatório", uma vez que o empreiteiro sempre repassaria os seus custos no preço final do serviço, conforme se observa da transcrição de trecho do acórdão de segunda instância, abaixo reproduzido:

"Aliás, antiga decisão desta 4ª Câmara, nos autos da Apelação nº 3.419/85, da Comarca de São Paulo, relator o então Juiz Benimí Cabral, ficou assentado que: 'a vincar 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 desfastada a específica base de cálculo do ISS" (In JTACSP 93/149)."

O único custo reduzido possível de se imaginar e ao qual estaria se referindo a decisão seria o do ISS sobre o valor dos materiais, que seria repassado sem de fato existir. Porém, é de se indagar como seria de fato repassado esse "falso custo" se é de conhecimento público que a LC nº 116/03 permite a dedução e, que, antes dela, desde 1º de janeiro de 1969, o DL nº 406/68 já dispunha no mesmo sentido. Enfim, há praticamente 40 anos é feita a dedução nos estritos termos ora expostos.

Em segundo lugar, a decisão afirma que o art. 9º, parágrafo 2º, do DL nº 406/68 não foi recepcionado pela nova Ordem Constitucional, que estabeleceu a autonomia dos Municípios, de maneira que a "isenção" em questão não poderia prevalecer sobre os interesses locais e seria vedada pelo art. 151, III, da CF/88. Tal posicionamento é endossado pela colação de trecho substancial do parecer ministerial (página 4 do voto).

Como vimos anteriormente, o STF já se manifestou sobre o tema através do AgrReg no RE nº 214.414-2/MG (julgado em 2002), no qual ficou estabelecido, por unanimidade, que o art. 9º, parágrafo 2º, *a e b*, do Decreto-Lei nº 406/68 não tratava de isenção, porém do delineamento da base de cálculo.

Veja-se que, mesmo após a manifestação do STF, que já declarou constitucional o dispositivo em comento, o STJ ainda se reporta aos EDEl no REsp nº 123.528/SP, conforme se observa, por exemplo, no REsp nº 603.761/PR, relatado pelo Min. José Delgado e julgado em 17 de fevereiro de 2004, o que demonstra que os precedentes vêm sendo citados, muitas vezes, sem a necessária revisão crítica.

No voto proferido no REsp nº 603.761/PR, e acompanhado à unanimidade por seus pares, o Min. José Delgado aduz logo na primeira linha: "A respeito do tema em discussão, já tive a oportunidade, como bem frisado pelo acórdão objurgado e pela parte recorrida nas suas contra-razões, de me pronunciar quando no julgamento dos EDEl no REsp nº 123.528/SP (...)", passando a transcrever, quase na íntegra, esse precedente.

Interessante notar, ainda, que no segundo precedente sobre a matéria (terceiro, se levado em consideração o REsp nº 149.946/MS), REsp nº 123.629/SP, julgado em 17 de agosto 1998, o Min. Humberto Gomes de Barros apenas transcreve as ementas do REsp nº 123.528/SP e de seus embargos declaratórios e se declara "fiel ao entendimento que vem se formando na Turma", para não conhecer do recurso. Já nesse momento, o equívoco toma proporções preocupantes, pois o STJ passa daí em diante a se referir a um entendimento pacífico sobre o tema, que reflete nada mais que a propagação de um erro de origem.

Mais recentemente, foi proferida decisão no REsp nº 622.385/MG, relatado pela Min. Eliana Calmon e julgado em 1º de junho de 2006, cuja ementa segue abaixo:

"Processual Civil e Tributário - art. 535 do CPC - Violação não Configurada - Ausência de Prequestionamento - Súmula 282/STF - Constituição Civil - ISS - Base de Cálculo - Dedução do Valor dos Materiais Empregados - Impossibilidade.

(...)

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 dissimulante. 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 corres-

pondentes 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 outora imposta.

7. Recurso parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido." (STJ, REsp nº 622.385/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 01.06.2006)

A repercussão do acórdão acima já pode ser notada na jurisprudência mais recente, uma vez que o entendimento se repetiu no REsp nº 779.515/MG, no REsp nº 623.314/RJ e no REsp nº 926.339/SP, todos por ela relacionados, bem como foi citado em outras decisões, como, por exemplo, no AgrReg no REsp nº 921.804/MG, no REsp nº 828.879/SP e no AgrReg no REsp nº 917.751/MG.

Assim, não há até a presente data manifestação do STJ que contenha uma análise exaustiva de todas as questões que o tema da dedução dos materiais da base de cálculo do ISS envolve. Como se nota, a pesquisa da jurisprudência do Tribunal demonstra os equívocos de origem que foram cometidos em duas épocas diferentes e que se propagaram na Corte. Dessa forma, o entendimento mais recente, no REsp nº 622.385/MG, merece revisão em vista do risco de se incidir em confusão entre definição de fato gerador e definição de base de cálculo.

5. Conclusão

A legislação tributária nacional (LC nº 116/03), as decisões do STF (diversas, citadas acima) e a legislação tributária do Município... são claras e inequívocas ao permitir a dedução de todo e qualquer material fornecido pelo empreiteiro de obras de construção civil da base de cálculo do ISS, independentemente de ter sido o material produzido pelo prestador e fornecido fora do local da obra.