

Base de cálculo do ISS para subempreitadas não é assunto encerrado

22/10/2016

A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS), sabemos todos, é, regra geral, o preço do serviço. Sensibilizado talvez com a sua importância econômica e com o seu alto grau de especialização, o Decreto-Lei 406/68 (art. 9º, §2º) consentiu, para o segmento da construção civil, que da base tributável típica do imposto municipal fossem deduzidas duas conhecidas e relevantes grandezas, a saber:

- (a) o valor dos materiais fornecidos pelo empreiteiro prestador (alínea 'a'); e
- (b) o valor das subempreitadas contratadas pelo empreiteiro prestador, e já tributadas pelo imposto (alínea 'b').

Os materiais referidos na alínea 'a', esclareça-se desde logo, são aqueles adquiridos pelo prestador *junto a terceiros fornecedores*, e não insumos fabricados por ele próprio, prestador.

É que os materiais fabricados pelo prestador (fora do local da obra) estão igualmente excluídos da base do ISS, mas em razão de outra disposição do DL 406/68, qual seja, o próprio item 32 lista de serviços^[1], segundo o qual “*o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços (...), fica sujeito ao ICMS*”.

Pois bem. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, pairou sobre as alíneas 'a' e 'b' a ameaça da inconstitucionalidade. Suspeitou-se que configurassem escamoteada isenção heterônima, em afronta ao art. 151, III da Carta.

A nós sempre pareceu despropositada tal cogitação, já porque a lei complementar nacional – roupagem da qual se revestiu o DL 406/68 na nova ordem constitucional – não traduz produto legislativo da União Federal, mas da República Federativa do Brasil, o que inibe no nascedouro a vislumbrada figura da isenção heterônima.

Fato é que no RExt 603.497, em agosto de 2010 e já sob regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal, por decisão monocrática da relatora Ellen Gracie, dissipou tais suspeitas relativamente aos materiais aplicados na obra (alínea 'a'). Entendeu-se, na oportunidade, que o DL 406/68 não veiculava isenção de tributo municipal, mas apenas calibrava a sua base de cálculo, incumbência própria da lei complementar nacional tributária (CR, art. 146, III). A decisão monocrática foi atacada por agravo regimental, até hoje pendente de julgamento.

Alguns meses depois, em março de 2011, nos autos do RExt 599.582, o mesmo STF coerentemente estendeu, para as subempreitadas (alínea 'b'), o mesmo entendimento já então revelado para os materiais, firmando a compatibilidade daquela dedução com o texto constitucional.

Embora proferidos já na vigência da Lei Complementar 116/03, os dois referidos precedentes claramente tomaram como parâmetro legislativo o DL 406/68. A ementa do REExt 599.582 não poderia ser mais explícita a esse respeito:

“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Pelo que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempreitadas”.

E qual a novidade advinda da LC 116/03? Relativamente à dedução dos materiais, nenhuma; afinal, a norma do art. 9º, §2º, ‘a’ do DL foi simplesmente reproduzida no art. 7º, §2º, I do novo diploma complementar. Já a norma do art. 9º, §2º, ‘b’ do DL, dedicada às subempreitadas, teve o seu equivalente na LC (art. 7º, §2º, II) *vetado pelo Poder Executivo*.

Segundo se lê nas respectivas razões de veto, o problema esteve em uma pequena, mas significativa alteração na redação da norma: enquanto o DL permitia a dedução das subempreitadas “já tributadas” pelo imposto, a LC falava em subempreitadas “sujeitas” ao imposto; assim, se antes exigia-se a comprovação do efetivo recolhimento do ISS pelo subempreiteiro, a partir da LC 116/03 contribuintes poderiam enxergar espaço para a dispensa de tal demonstração, evidentemente ampliando o montante potencial das deduções.

A questão a pedir resposta, então, passou a ser: com o veto presidencial ao art. 7º, §2º, II da LC 116/03, a dedução das subempreitadas da base tributável na construção civil tornou-se proibida? Ou, por outro giro, o art. 9º, §2º, ‘b’ do DL 406/68 foi revogado pela LC 116/03?

Bem, revogação expressa não houve. O art. 10 da LC 116/03 revogou os arts. 8º, 10, 11 e 12 do DL 406/68, todos eles dedicados ao ISS, mas poupou precisamente o art. 9º. A revogação, porém, pode ser tácita (LICC, art. 2º, §1º), quando a nova norma (i) for incompatível com a anterior ou (ii) regular inteiramente a matéria disciplinada na lei anterior.

Essa segunda hipótese de revogação tácita parece enquadrar bem a relação entre os arts. 9º do DL e 7º da LC. Ora, o novo legislador complementar teve a lembrança de disciplinar customizadamente a base tributável da construção civil, revelando inequívoca pretensão de esgotar esse subtema do ISS. O próprio veto ao inciso II é ainda mais sintomático de tanto. A LC 116/03 não “se esqueceu” das subempreitadas; ao contrário, entre manter a dedução das subempreitadas com contornos ainda mais ampliados ou sacrificá-la integralmente, fez a opção consciente, gostemos dela ou não, pela segunda possibilidade.

A hipótese de revogação tácita do inciso art. 9º, §2º, ‘b’ do DL 406/68 parece-nos, pois, bastante densa. Mais do que a nossa opinião pessoal a respeito, importa reter, aqui, que o STF, ao julgar o REExt 599.582, afirmou a compatibilidade dessa norma com a CR, *mas em nenhum momento afirmou a vigência desse dispositivo após a vigência da LC 116/03*.

Aliás, já disse o STF, com inteiro acerto, que “a discussão envolvendo a revogação tácita (ou não) do Decreto-Lei 406/68 pela Lei Complementar 116/03 é matéria de índole *infraconstitucional*”^[2], com isso endereçando ao STJ a solução do impasse. Vejamos, então, como essa Corte tem historicamente se posicionado sobre a base de cálculo do ISS na

construção civil.

O reiterado entendimento do STJ sempre foi, digamos, radical: seja na vigência do DL 406/68, seja na vigência da LC 116/03, a base de cálculo do ISS na construção civil *não comporta nenhuma dedução*. Por todas, a seguinte ementa:

“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.

(...) 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” [3].

Para o STJ, pois, os materiais dedutíveis da base tributável da empreiteira seriam somente aqueles *por ela produzidos*, e fora do local da obra. A hermenêutica nos parece insustentável, pois essa específica dedução – a dos materiais fabricados pelo próprio prestador – já está prevista, como se viu no início deste trabalho, *no próprio item da lista de serviços que trata das obras de construção civil* [4]. Ao conferir uma espécie de interpretação sistemática do art. 9º, §2º com o item da lista relativo à construção civil, ambos do DL 406/68, o STJ simplesmente fez *letra morta do art. 9º, §2º*, dele retirando *qualquer utilidade normativa além daquela que o próprio item da lista, sem necessidade de qualquer reforço, já produzia*.

Ainda mais despropositado foi recusar, nesse mesmo contexto hermenêutico, a dedução das subempreitadas, que nunca foram referidas no item da lista relativo à construção civil.

Esse solene desprezo, pelo STJ, ao art. 9º, §2º do DL 406/68 e a seu sucessor na LC 116/03, perdurou até aproximadamente 2011, quando a 1ª e 2ª Turmas, à guisa de ajustar sua jurisprudência ao entendimento prevalecente no STF, passaram a admitir a dedução tanto dos materiais quanto das subempreitadas:

“O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 603.497/MG, no rito do art. 543-B do CPC, concluiu ser possível, mesmo na vigência da Lei Complementar 116/2003, a dedução da base de cálculo do ISS do material empregado na construção civil. No RE 599.582/RJ, concluiu-se que a orientação adotada no recurso acima é aplicável aos valores das subempreitadas” [5].

A partir de então, o STJ passou a admitir a dedução das subempreitadas, *inclusive na vigência da LC 116/03*, em atenção a uma suposta orientação advinda do REExt 599.582, que, porém, *não enfrentou* – insistamos no ponto – *a questão da vigência ou revogação do art. 9º, §2º, ‘b’ do DL 406/68*.

Parece-nos, pois, que, rendidas todas as vênias, nos dois momentos em que se divide a jurisprudência do STJ, a Corte errou: no primeiro, por recusar qualquer eficácia normativa ao art. 9º, §2º do DL 406/68; no segundo, por ignorar o veto ao art. 7º, §2º, II da LC 116/03, e *não enfrentar a possível revogação do art. 9º, §2º, II do DL 406/68, em decorrência do referido veto*.

Tão logo se aperceba disso, o tribunal poderá, por que não, reabrir e enfrentar finalmente essa questão. O mesmo STJ, aliás, já decidiu há muito (REsp 713.752) que os §§1º e 3º do mesmo art. 9º do DL 406/68, que disciplinam o regime uniprofissional do ISS, não foram revogados, nem expressa, nem tacitamente pela LC 116/03.

Esse precedente pode até sinalizar uma tendência de que o mesmo entendimento seja aplicado ao §2º; as situações, porém, não são exatamente similares. Afinal, a LC 116/03 simplesmente não aborda o regime uniprofissional, o que afasta as hipóteses possíveis de revogação tácita. Esse completo silêncio da LC 116/03 sobre o regime uniprofissional, inclusive, *integra os fundamentos adotados pelo STJ* para recusar a revogação tácita:

“Por outro lado, não se deu, da mesma forma, a revogação tácita, porquanto inexistente incompatibilidade entre os dispositivos legais mencionados. Assim, não se constata na Lei Complementar nº 116/2003 – que não disciplinou tema semelhante ao disposto no art. 9º, §3º, do Decreto-Lei nº 406/68 – nenhuma disposição que gerasse incompatibilidade com a tributação por alíquota fixa ora em debate”[6].

Já as deduções da base tributável na construção civil, como vimos, foram específica e detidamente contempladas na LC 116/03, o que nos autoriza a antever um entendimento possivelmente diferente do STJ acerca da revogação tácita do art. 9º, §2º do DL 406/68.

A reflexão que estamos aqui propondo ganhou ainda mais atualidade, e contornos quicá dramáticos, em razão de um recentíssimo julgado do STF. Trata-se da ADPF 190/SP, na qual o Supremo fixou a tese de que *“é inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza fora das hipóteses previstas em Lei Complementar Nacional”*.

A arguição, proposta pelo Distrito Federal, atacava lei do município paulista de Poá que excluía da base do ISS o IRPJ, a CSLL, o Pis e a Cofins. Embora se trate de dedução distinta e com contexto histórico muito diverso dessas deduções apreciadas na ADPF, a exclusão das subempreitadas da base tributável na construção civil, por lei municipal, caso se entenda revogado o art. 9º, §2º, ‘b’ do DL 406/68, subsumir-se-á *precisamente à tese firmada na ADPF*.

Isso significa que todas as leis municipais que ainda admitam a dedução das subempreitadas *poderão ser questionadas em juízo*; não pelos contribuintes, certamente, pois esses são os maiores interessados na manutenção da dedução mantida, mas por outros municípios que já recusem a dedução e sintam-se prejudicados pela generosidade do município vizinho.

É o caso, por exemplo, lei municipal paulistana[7], que até hoje permite a dedução das subempreitadas da base tributável do ISS na construção civil. Estará essa dedução, tão cara ao segmento da construção civil, com os dias contados no maior município brasileiro?

[1] Equivalente ao item 7.02 da atual LC 116/03.



[2] STF. REExt 826.713. Min. Roberto Barroso. j. 10.8.16.

[3] REsp 926.339. 2ª T. Rel. Min. Eliana Calmon. j. 3.5.07. No mesmo sentido: AgRg no AI 1.257.286. AgRg no REsp 1.085.475; REsp 974.265; REsp 256.210; REsp 328.427.

[4] Item 19 na redação original do DL 834/69; item 32 na redação conferida pela LC 56/87; e item 7.02 na redação da LC 116/03.

[5] STJ. REsp 1.327.755. 2ª T. Rel. Min. Herman Benjamin. J. 18.10.12. No mesmo sentido: AgRg no AgRg no AI 1.410.608. 1ª T.

[6] STJ. 2ª T. AgRg no AI 1.229.678. Rel. Min. Campbell Marques.

[7] Lei 13.701/03, art. 14, §7º, II.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2016-out-22/base-calculo-iss-subempreitadas-nao-assunto-encerrado/>