INSTITUTO PRESBITERIANO
INSTITUTO PRESBITERIANO
Biblioteca MACKENZIE
Biblioteca "George Alexander"
Direito

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL
industrial, econômico e financeiro

129

Publicação do
Instituto Brasileiro de Direito Comercial Comparado
e Biblioteca Tullio Ascarelli
do Departamento de Direito Comercial
da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Ano XLII (Nova Série)
janeiro-março/2003

MALHEIROS EDITORES

270

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL

industrial, econômico e financeiro

Nova Série — Ano XLII — n. 129 — janeiro-março de 2003

FUNDADORES

1ª FASE: WALDEMAR FERREIRA

FASE ATUAL: PROF. PHILOMENO J. DA COSTA (†)

PROF. FÁBIO KONDER COMPARATO

SUPERVISOR GERAL: PROF. WALDIRIO BULGARELLI

COMITÊ DE REDAÇÃO: MAURO RODRIGUES PENTEADO,
HAROLDO MALHEIROS DUCLERC VERÇOSA,
RACHEL SZTAJN, ANTONIO MARTIN, MARCOS PAULO DE ALMEIDA SALLES

REVISTA DE DIREITO MERCANTIL
publicação trimestral de
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171
CEP 04531-940
São Paulo, SP - Brasil
Tel. (011) 3078-7205
Fax: (011) 3168-5495

Diretor Responsável: Álvaro Malheiros
Diretora: Suzana Fleury Malheiros

Assinaturas e comercialização:
CATAVENTO DISTRIBUIDORA DE
LIVROS S.A.
Rua Conselheiro Ramalho, 928
CEP 01325-000
São Paulo, SP - Brasil
Tel. (011) 289-0811
Fax: (011) 251-3756

Supervisão Gráfica: Vânia Lúcia Amato
Composição: *Scripta*

SUMÁRIO

DOUTRINA

ALGUMAS INCIDÊNCIAS CONSTITUCIONAIS DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DA UNIÃO ECONÓMICA E MONETÁRIA
— ANTÓNIO JOSÉ AVELÃS NUNES 7

ATUALIDADES

BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS — MEDIDAS LEGISLATIVAS EM PORTUGAL E NA EUROPA
— A. SARAIVA MATIAS E CATARINA MARTINHO 30

VERDADEIRA PROJEÇÃO DA ARBITRAGEM — CONVENÇÃO DE NEW YORK DE 1958
— IRINEU STRENGER 40

ACORDO DE ACIONISTAS — ARQUIVAMENTO NA SEDE SOCIAL — VINCULAÇÃO DOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADE CONTROLADA
— NELSON EIZIRIK 45

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA REPRESENTAÇÃO COMERCIAL FRENTE AO NOVO CÓDIGO CIVIL
— JAIRO SADDI 54

REGISTRO DO COMÉRCIO E OS LIMITES DE SUAS EXIGÊNCIAS
— JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA 69

A LEI 10.303, DE 2001, E A INCLUSÃO DOS DERIVATIVOS NO ROL DOS VALORES MOBILIÁRIOS
— DANIEL KREPEL GOLDBERG 73

PODE A SOCIEDADE LIMITADA TER CAPITAL AUTORIZADO?
— OTÁVIO VIEIRA BARBI 83

LIMITES DE ATUAÇÃO DO CONSELHO FISCAL
— RAUL DE ARAUJO FILHO E RODRIGO FERRAZ P. CUNHA 96

EXCLUSÃO DE SÓCIO EM SOCIEDADES LIMITADAS NO NOVO CÓDIGO CIVIL
— LEONARDO GUIMARÃES 108

O ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL
— JOSÉ ALCIDES MONTES FILHO 121

ESPAÇO DISCENTE

A ARBITRAGEM NAS SOCIEDADES ANÔNIMAS
— José Virgílio Lopes Enei 136

REFORMA REGULATÓRIA E SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL
— Marco Aurélio Gumieri Valério 174

ARBITRAGEM NA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS
— Livia Rossi 186

OFERTA PÚBLICA DE AQUISIÇÃO DE AÇÕES NA ALIENAÇÃO DE CONTROLE DE COMPANHIAS ABERTAS. Apontamentos sobre o art. 254-A da Lei das Sociedades Anônimas
— José Alberto Clemente Júnior 206

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

INDENIZATÓRIA MOVIDA POR FILHOS ALEGANDO MORTE DA MÃE POR CÂNCER DE PULMÃO DECORRENTE DE TABAGISMO
— Paulo Rogério Brandão Couto 220

TEXTOS CLÁSSICOS

"LEX MERCATORIA"
— Francesco Galgano, item 1 da Introdução da obra *Lex Mercatoria*. Tradução de Erasmo Valladão A. e N. França 224

PARECERES

LEGITIMAÇÃO DO SÓCIO DA SOCIEDADE CONTROLADORA PARA PLEITEAR A ANULAÇÃO DE ASSEMBLÉIA DA CONTROLADA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL
— Erasmo Valladão A. e N. França 229

DEMANDA REPARATÓRIA AJUIZADA POR ACIONISTA EM VIRTUDE DE ADIMPLEMENTO IMPERFEITO. FUNÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CARÁTER CONSTITUTIVO DAS DECISÕES ASSEMBLEARES TOMADAS POR ÓRGÃOS DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS. A AÇÃO REGULADORA E PRINCÍPIOS ESSENCIAIS VINCULADORES DE COMPANHIAS ABERTAS COM VALORES MOBILIÁRIOS NO MERCADO DE CAPITAIS. IMPOSIÇÕES DA ORDEM CONSTITUCIONAL ECONÔMICA. PRAZOS DE PRESCRIÇÃO NA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS
— Leandro Bittencourt Adiers 234

COLABORAM NESTE NÚMERO

ANTÓNIO JOSÉ AVELÃS NUNES

Professor Catedrático da Faculdade de Direito de Coimbra. Membro Correspondente da Academia Brasileira de Direito Constitucional

A. SARAIVA MATIAS

Professor de Direito. Advogado

CATARINA MARTINHO

Advogada Estagiária

DANIEL KREPEL GOLDBERG

Pós-Graduando da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo — USP. Advogado em São Paulo

ERASMO VALLADÃO A. E N. FRANÇA

Professor-Doutor em Direito Comercial da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo — USP. Advogado em São Paulo

IRINEU STRENGER

Professor Titular de Direito Internacional Privado e de Direito do Comércio Internacional da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo — USP. Professor da Academia de Direito Internacional de Haia (1991). Doutor *Honoris Causa* da Universidade Argentina John Fitzgerald Kennedy. Membro do *Institut du Droit et des Pratiques des Affaires Internationales*, da Câmara de Comércio Internacional de Paris. Árbitro no Brasil junto ao Mercosul e Árbitro da Câmara de Comércio Brasil-Canadá

JAIRO SADDI

Doutor em Direito Econômico pela Universidade de São Paulo — USP. Professor e Coordenador dos Cursos de Direito do Ibmec/SP. Diretor do Centro de Estudos de Direito do Ibmec — IbmecLAW.

JOÃO LUIZ COELHO DA ROCHA

Professor de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro — PUC/RJ. Advogado

JOSÉ ALBERTO CLEMENTE JÚNIOR

Pós-Graduando da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo — USP

JOSÉ ALCIDES MONTES FILHO

Advogado

JOSÉ VIRGÍLIO LOPES ENEI

Pós-Graduando da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo — USP. Advogado em São Paulo

LEANDRO BITTENCOURT ADIERS

Advogado

LEONARDO GUIMARÃES

Professor na Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG/FACE. Mestrando em Direito Comercial na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais — UFMG. Advogado

LIVIA ROSSI

Pós-Graduanda da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo — USP

MARCO AURÉLIO GUMIERI VALÉRIO
Mestrando em Direito na UNESP. Advogado

NELSON EIZIRIK
Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo

OTÁVIO VIEIRA BARBI
Mestrando em Direito Comercial pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais — UFMG. Advogado

PAULO ROGÉRIO BRANDÃO COUTO
Advogado

RAUL DE ARAUJO FILHO
Advogado

RODRIGO FERRAZ P. CUNHA
Mestre em Direito pela Universidade de Bologna, Itália. Doutorando pela Universidade Federal de Minas Gerais — UFMG. Advogado

O ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

José Alcides Montes Filho

1. O tema. 2. O ISS na Constituição Federal de 1988 — Competência tributária: 2.1 O fato imponível do ISS e a lei complementar. 3. O Decreto-lei 406/1968 e os serviços de construção civil. 4. A base de cálculo dos tributos: 4.1 A base de cálculo do ISS; 4.2 O Decreto-lei 406/1968 e sua posição de lei complementar; 4.3 A base de cálculo do ISS para a prestação de serviços de construção civil; 4.4 O Decreto-lei 406/1968 e a sua recepção pela CF/1988; 4.5 Análise do aspecto formal do Decreto-lei 406/1968 e a CF/1988; 4.6 A análise do aspecto material do Decreto-lei 406/1968 e a CF/1988; 4.7 A subempreitada; 4.8 O Decreto-lei 406/1968 e o princípio constitucional da capacidade contributiva. 5. A posição contrária à recepção do Decreto-lei 406/1968 pela CF/1988; 5.1 A isenção; 5.2 O instituto do incentivo fiscal e o art. 9º, § 2º do Decreto-lei 406/1968. 6. A Jurisprudência. 7. Conclusão. 8. Bibliografia.

1. O tema

Esta monografia tem por objetivo estudar a base de cálculo do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS) incidente na atividade de construção civil.

O tema foi alvo de diversos estudos nas últimas décadas, vez que a lei complementar que trata do assunto, o Decreto-lei 406/1968, é de 31.12.1968.

Por muitos anos o tema foi se consolidando de forma pacífica, até que nos últimos anos, os sujeitos ativos da obrigação tributária entenderam em rever o assunto face a Constituição Federal de 1988.

Neste momento, diversas são as interpretações e discussões administrativas e judiciais a respeito da base de cálculo do ISS na construção civil.

No trabalho serão abordadas as várias interpretações existentes sobre o assunto e, fundamentando-me exclusivamente na ciência do direito, procurarei a melhor interpretação científica sobre o tema.

2. O ISS na Constituição Federal de 1988 — Competência tributária

O legislador na CF/1988 concedeu às pessoas políticas de direito público interno, respeitados todos os princípios constitucionais, competência tributária para instituir tributos.

Assim, cabe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tributos (art. 145, *caput*, da CF).

Estes subdividem-se em impostos, taxas ou contribuição de melhoria (art. 145, incs. I, II e III, da CF).

A Constituição estabeleceu, para cada pessoa jurídica de direito público interno, fatos genéricos possíveis de vir a ser transformados em impostos.

Nesse sentido, leciona o Professor e jurista Roque Antonio Carrazza: "No que se refere aos impostos, a Magna Carta traçou a regra-matriz de incidência (o arquétipo genérico) daqueles que podem ser criados, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. (...) Os Municípios, de sua parte, estão autorizados a instituírem os impostos referidos no art. 156, I a III, do mesmo Diploma Supremo. São eles: I — o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; II — o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; e III — o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II (da CF), definidos em lei complementar".[1]

Portanto, cabe aos Municípios instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza que não estejam compreendidos no art. 155, II, da Constituição Federal.

O art. 155, II, da Carta Magna elenca a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ou seja, os serviços que não estão sujeitos ao ISS, mas ao ICMS.

O Constituinte além de definir que cabe aos Municípios instituir o ISS, definiu também a materialidade deste imposto, qual seja, a prestação de serviços relacionada à realização de um negócio jurídico.

2.1 O fato imponível do ISS e a lei complementar

Os serviços que poderão ser alvo de tributação dos Municípios serão aqueles relacionados em lei complementar.[2]

A lei complementar que discriminou as hipóteses de incidência do ISS, é o Decreto-lei 406/1968 com as alterações da lei Complementar 56/1987, que será analisado minuciosamente em capítulo posterior.

Este tema tem sido alvo de grande discussão, vez que, a Constituição, conforme já afirmado anteriormente, autorizou os Municípios a instituírem o ISS, mas, ao mesmo tempo, determinou que lei complementar nacional estipulasse os serviços que podem ser tributados pelo ISS, situação que, aliás, já era discutida na Constituição anterior.

A discussão foi alvo de inúmeros processos judiciais, tendo o Poder Judiciário pacificado entendimento no sentido de que a lista de serviços instituída por lei complementar é taxativa, portanto, somente os serviços elencados na lista de serviços é que podem ser objeto de tributação pelo ISS, embora admita interpretação ampla e analógica — RE 77.183-SP, Rel. Ministro Aliomar Baleeiro, Pleno, j. 19.4.1974, *RTJ* 73/490; RE 75.952-SP, Rel. Ministro Thompson Flores, 29.10.1973, *RTJ* 68/198.

3. O Decreto-lei 406/1968 e os serviços de construção civil

A lista de serviços vigente que elenca os serviços que podem ser alvo de cobrança de ISS pelos Municípios é a lista anexa ao Decreto-lei 406/1968, com redação determinada pela LC 56/1987.

Os itens 32, 34 e 37 da lista, relacionam os serviços de construção civil, nos seguintes termos — "execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM).

Destarte, a atividade de construção civil pode ser objeto de cobrança do ISS por parte dos Municípios, caracterizando-se como aspecto material da hipótese de incidência do ISS.

1. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed.
2. Art. 156 da CF, inc. III.

4. A base de cálculo dos tributos

Verificado o aspecto material da hipótese de incidência, para que o tributo possa ser exigido, faz-se necessário mensurá-lo, transformando a hipótese de incidência em uma expressão numérica.

A esse exercício de mensurar a hipótese de incidência e transformá-la em uma unidade de valor denomina-se *base de cálculo*.

Nesse sentido, leciona o jurista Aires Barreto: "consiste a base de cálculo na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário".

Espelha o critério abstrato, uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir.

Se na lição de Paulo de Barros Carvalho, o critério material "(...) será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento, o critério quantitativo, a confirmar ou afirmar a consistência material, será, sempre, o representado pelo adjunto adnominal dessa mesma formulação simplificada".

Tomemos os exemplos trazidos à colação por esse nosso mestre. A fórmula simplificada identificadora do critério material será "vender mercadorias", "industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel", "auferir rendas", "prestar serviços", "construir estradas", e "pavimentar ruas".

Os critérios quantitativos passíveis de eleição pelo legislador haverão de ser os que respondam ao aditamento de dado conjunto adnominal. Assim "vender mercadorias", "industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel", de que valor? "Auferir rendas", de que montante? "Construir estradas", de que custos?[3]

Assim sendo, é pelo intermédio da base de cálculo que o aspecto material da hipótese de incidência se converte em valor.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, ao analisar a base de cálculo, afirma que são três as funções da base de cálculo: "a) função mensuradora, pois mede as proporções reais do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida; e c) função comparativa, porquanto parte em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro".[4]

4.1 A base de cálculo do ISS

Verificado o objetivo da base de cálculo, analisaremos como deve ser instituída a base de cálculo do ISS.

Como já mencionado, a Constituição brasileira determinou em seu art. 156, III, que os Municípios têm competência para instituir o ISS.

Todavia, o legislador constituinte, sabedor e consciente da enorme quantidade de Municípios, previu a necessidade de edição de normas gerais em matéria de legislação tributária que obrigasse todas as esferas legiferantes, permitindo assim regras gerais comuns para todos, especialmente para determinar a base de cálculo dos impostos.

Desta forma, o art. 146 da CF dispõe que "cabe à lei complementar: I — dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II — regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III — estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes".

O imposto sobre serviços de qualquer natureza está discriminado no art. 156, III,

3. Aires Barreto, *Coleção Textos de Direito Tributário*, v. 12, "Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais", pp. 38 e 39.

4. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., p. 329.

da CF, portanto, a lei complementar é que deve instituir a sua base de cálculo, obedecendo os demais ditames constitucionais.

4.2 *O Decreto-lei 406/1968 e sua posição de lei complementar*

A lei infraconstitucional que estabelece a base de cálculo do ISS e que tem força de lei complementar é o Decreto-lei 406/1968.

Tem força de lei complementar por ter sido editado quando o Congresso Nacional estava fechado, e, assim, exercendo o Poder Executivo a competência legislativa, plena têm força de lei complementar os decretos-leis editados à época sobre matéria de competência de lei complementar.

Nesse sentido, leciona o Professor Roque Antonio Carrazza que "o Decreto-lei 406/1968 bem assim o Decreto-lei 834/1969, que parcialmente o alterou, fazem as vezes de lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria de legislação tributária, porquanto foram editadas quando o Congresso Nacional estava em recesso forçado, em razão de atos revolucionários. Deste modo, o Executivo da União enfeixava em suas mãos todos os poderes do Estado, inclusive os legislativos".[5]

4.3 *A base de cálculo do ISS para a prestação de serviços de construção civil*

O art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968 determina que "a base de cálculo do imposto é o preço do serviço" e "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 dos serviços; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto".

Os itens 19 e 20 a que se refere o art. 9º estabeleciam o seguinte:

"19. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares (...).

"20. Demolição, conservação e reparação de edifícios (inclusive elevadores neles instalados), estradas, pontes e congêneres."

A Lei Complementar 56/1987 tratou desses serviços nos itens 32, 34 e 37 com a redação já mencionada neste trabalho, mas para que fique didaticamente clara a semelhança entre os itens da antiga lista e da nova, passo novamente a transcrevê-los:

"32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares e complementares (...).

"34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, postos e congêneres (...).

"37. Escoramento e contestação de encostas e serviços congêneres (...)."

Da análise da redação dos itens supramencionados, verifica-se que o legislador tratou, em ambos os casos, de serviços de construção civil, simplesmente alterando a numeração.

A alteração de numeração de itens não reflete qualquer revogação ou derrogação de lei.

Nesses termos, a conclusão lógica é que o art. 9º e seu § 2º, continuam vigentes e se referem aos itens 32, 34 e 37 da nova lista de serviços, instituída pela Lei Complementar 56/1987.

Este dispositivo legal é de interpretação simples, clara e objetiva, e determina a base de cálculo do ISS na construção civil.

4.4 *O Decreto-lei 406/1968 e a sua recepção pela CF/1988*

Todavia, deve ser enfrentada uma primeira questão: o art. 9º e seu § 2º, do De-

5. Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., p. 745.

creto-lei 406/1968, foram recepcionados pela CF/1988?

A resposta a esta indagação encontra-se no art. 34 e seus §§ 3º, 4º e 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Estas disposições determinam o seguinte:

"Art. 34. O Sistema Tributário Nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda 1 de 1969 e pelas anteriores. (...)

"§ 3º. Promulgada a Constituição a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do Sistema Tributário Nacional nele prevista.

"§ 4º. As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição.

"§ 5º. Vigente o novo Sistema Tributário Nacional, fica assegurada a aplicação de legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º."

Para se verificar se uma norma é compatível ou incompatível com o novo ordenamento jurídico, deve-se verificar, em primeiro lugar, se a norma antiga harmoniza-se com a nova Carta Magna, que é a Lei Suprema que dará validade as demais normas do sistema.

Nesse sentido leciona o Professor Roque Antonio Carrazza:

"A Constituição num Estado de Direito é a lei máxima que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Uma norma jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais.

"Nas Constituições rígidas, como a brasileira, as normas constitucionais legitimam toda a ordem jurídica. As leis, os atos administrativos, as sentenças valem, em última análise, enquanto desdobram mandamentos constitucionais.

"As normas constitucionais, além de ocuparem a cúspide da pirâmide jurídica, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos que obrigam não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado.

"É por este motivo que dizemos que a Constituição é a lei fundamental do Estado."[6]

O Professor Roque Carrazza, de forma cristalina, ressalta a importância da Constituição no nosso ordenamento jurídico.

Assim, para se verificar se o art. 9º e § 2º do Decreto-lei 406/1968 foram recepcionados pela Constituição, faz-se necessário analisar se o seu conteúdo e sua forma harmonizam-se com os ditames Constitucionais.

Nesse sentido leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho:

"Como sistema nomoempírico prescritivo o direito apresenta uma particularidade digna de registro: as entidades que o compõem estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o ângulo de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, também material e formalmente, regras de menor hierarquia.

"Todas as normas do sistema convergem para um único ponto — a norma fundamental, que dá fundamento de validade à Constituição positiva. Seu reconhecimento imprime, decisivamente, caráter unitá-

6. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16º ed., p. 28.

rio ao conjunto e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole lhe confere o timbre de homogeneidade."

4.5 *Análise do aspecto formal do Decreto-lei 406/1968 e a CF/1988*

Quanto a análise da forma, independentemente das posições doutrinárias, pelo simples fato de o Decreto-lei 406/1968 possuir força de lei complementar, como já demonstrado nesse trabalho, e considerando que a CF/1988 determina em seu art. 146 que cabe a lei complementar instituir a base de cálculo dos impostos, a compatibilidade e conseqüente recepção do decreto-lei é cristalina.

4.6 *A análise do aspecto material do Decreto-lei 406/1968 e a CF/1988*

Quanto ao aspecto material, a análise do conteúdo se dará verificando a compatibilidade do teor do art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968 com os seguintes aspectos constitucionais:

a) o Decreto-lei, ao determinar a base de cálculo definiu com propriedade e clareza o aspecto material (prestação de serviços) previsto no art. 156, III, da CF/1988;

b) a base de cálculo reflete a capacidade contributiva do prestador de serviços a teor do art. 145, § 1º, da CF.

A base de cálculo em análise neste trabalho refere-se a serviços de construção civil realizados sob a forma de empreitada.

A empreitada, por sua vez, está definida no Código Civil, que em seu art. 1.237, dispõe que: "o empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela ou só com o seu trabalho, ou com ele e os materiais".

Da leitura do artigo do Código Civil verificam-se duas modalidades de contrato de empreitada, ou seja:

a) na primeira, o empreiteiro simplesmente presta serviços;

b) na segunda, além de prestar serviços o empreiteiro fornece os materiais.

A empreitada que engloba prestação de serviços e fornecimento de materiais é denominada *empreitada de material* ou *mista*.

Discute-se a respeito da natureza do contrato de empreitada, se o mesmo está incluído na modalidade de contrato de locação, como aliás foi tratado no Código Civil brasileiro, ou refere-se a um contrato de "compra e venda".

Aqueles que defendem que trata-se de um contrato de compra e venda, afirmam que, na realidade, os serviços a serem prestados representam simplesmente um meio para o fim desejado.

Esta é a posição do jurista Pedro Paulo de Rezende Porto, que afirma que "o construtor obriga-se a uma atividade-fim, ou seja, à entrega da obra não constituindo seu trabalho em si, ou a entrega dos materiais, a finalidade mesma do ajuste. A responsabilidade final do complexo pronto é sua".[7]

Para os que defendem que trata-se de um contrato de locação de serviços os argumentos apresentados são os seguintes:

Pontes de Miranda assevera: "o empreiteiro ao fornecer o material não o vende propriamente, pois o acordo de transmissão de propriedade é como prestação de empreiteiro, e não como prestação de vendedor. Na empreitada", continua, o que se tem em vista "é a execução ou a feitura da obra determinada, para cuja confecção o material fornecido não concorre com o espírito de venda, mas, ao contrário, de contribuição em igualdade de condições com a mão-de-obra, no propósito de levá-lo a bom termo".[8]

Caio Mário da Silva Pereira afirma: "a dúvida que a muitos assalta provém só de não distinguirem, como merecem, a obri-

7. Pedro Paulo de Rezende Porto, "Alguns aspectos da legislação fiscal estadual aplicados à indústria de construção", in *Fisco e Contribuinte*, anexo XXIII, n. 10, p. 764.

8. Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, 1ª ed., p. 389.

gação de fazer (realização da obra) e a obrigação de entregar a coisa depois de concluída, esta última, vinculada à primeira, não se confunde com a obrigação de dar que é execução do contrato de compra e venda".[9]

O saudoso mestre Bernardo Ribeiro de Moraes leciona: "A execução da obra pode ser feita também por meio do contrato de construção 'por empreitada'. Este contrato, tanto na lei civil (Código Civil, arts. 1.237 e ss.), como na lei comercial (Código Comercial, arts. 226 e ss.), é havido como modalidade do contrato de locação, mais especificamente como *locatio operis* (locação de obra, contrato de obra)".

A empreitada de construção civil, seja de lavor ou de material, é civil, apresentando-se com tendências e características autônomas. O empreiteiro não é comerciante.

Para construir, o empreiteiro utiliza-se de todos os elementos necessários, a começar dos serviços do obreiro mais rústico, incluindo a cooperação de artífices e de artistas. Emprega materiais dos mais variados. Despende esforço pessoal. Utiliza seus conhecimentos, etc. O conjunto constitui a empreitada de material. A aquisição de materiais para atender uma necessidade contingente de seu mister, representa apenas prática secundária, embora imprescindível, para a execução da obra. Somente com o recebimento desta é que a incorporação dos materiais se realiza no patrimônio do proprietário da obra. Neste momento, tais materiais já se tornaram imóveis, pois, estão fundidos na obra em que foram empregados. Na empreitada de material, conforme estamos vendo, existe um conjunto unitário consagrado pela lei civil em categoria especial (contrato de empreitada). Daí o legislador considerar a execução de obra como venda de bens imaterial, submetendo-a ao ISS e não ao ICM.

"A lei tributária relativa ao ISS considera serviço alcançável pelo imposto a execução de obra de engenharia por meio de contrato de empreitada, com ou sem fornecimento de material."[10]

Coaduno com a posição dos que defendem que o contrato de empreitada caracteriza-se como uma locação de serviços, pelos seguintes motivos:

a) a modalidade *empreitada* foi disposta no Capítulo IV do Código Civil brasileiro, que trata de locação;

b) a empreitada de construção civil se refere a uma obrigação de fazer;

c) o empreiteiro não é comerciante;

d) os materiais são acessórios para a realização da obra e, na hipótese da obra não vir a ser concluída, os materiais não poderão ser cobrados pelo empreiteiro.

Por todo o exposto, verifica-se que na empreitada de material ocorre a prestação de serviços (execução da obra) cuja atividade foi incluída na lista de serviços sujeita à tributação do ISS e os materiais, apesar de serem essenciais, são secundários, para a realização, entrega do serviço contratado.

O art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, ao determinar a dedução dos materiais da base de cálculo do ISS, simplesmente separou o valor dos serviços, do valor do material empregado na obra.

Ora, como já mencionado neste trabalho, a base de cálculo do imposto deve estar diretamente relacionada ao seu fato imponível (execução da obra) que é a prestação de serviços, exatamente como agiu o legislador ao determinar a exclusão dos materiais da base de cálculo do ISS.

4.7 A subempreitada

O empreiteiro, para cumprir o seu contrato de empreitada, pode contratar terceiros para realizar parte dos serviços, ou até o todo.

9. Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, v. III, 1ª ed., p. 213.

10. Bernardo Ribeiro de Moraes, *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, pp. 233 e 236.

O art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, permite a dedução da base de cálculo do ISS, para os serviços de construção civil, o valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

O Professor Bernardo Ribeiro de Moraes leciona que "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. Quem recebe obras para executar, pode dividir o trabalho com terceiros, fazendo contratos menores parcelados (subempreitadas). O construtor de edifício pode servir-se dos trabalhos de encanador, serralheiro, eletricistas, pedreiros, subcontratando-os por empreitada (subempreitadas).

"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."[11]

O valor dos serviços executados pelo subempreiteiro podem ser deduzidos da base de cálculo do ISS devido pelo empreiteiro, exatamente para evitar uma dupla tributação incidente na realização de um serviço específico.

Com esta sistemática, um negócio jurídico específico, é tributado apenas uma vez como determinou o legislador constituinte.

4.8 O Decreto-lei 406/1968 e o princípio constitucional da capacidade contributiva

O § 2º do art. 9º do Decreto-lei 406/1968, para ser compatível com a CF/1988, deve respeitar também o princípio constitucional da capacidade contributiva.

O art. 145 da Carta Magna determina que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultada a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

Com a inclusão expressa deste princípio na CF/1988, o legislador constituinte descreveu, em verdade, a sistemática e a instrumentalização dos direitos fundamentais de igualdade, do direito de propriedade e da vedação do confisco (arts. 145, § 1º, 150, incs. II e IV, da CF).

Este princípio visa determinar que o legislador, ao exigir um imposto, deve analisar a capacidade real de o contribuinte poder arcar com o ônus tributário, sem que lhe seja imposto o confisco dos seus bens, lhe sendo garantido, portanto, o direito de propriedade.

Para que este princípio seja respeitado, o legislador deve prever a forma de apurar a real capacidade econômica originada na hipótese de incidência tributária.

Quanto a este assunto, o saudoso jurista Aliomar Baleeiro assim se manifestou: "Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio. Tais gastos se referem àqueles necessários às despesas de exploração e aos encargos profissionais. Ou seja, pode-se falar em uma capacidade econômica objetiva, que o legislador tem o dever de buscar, como a renda líquida profissional, ou o patrimônio líquido".[12]

Ora, o Decreto-lei 406/1968 ao dispor em seu art. 9º, § 2º, que deve ser deduzida da base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e o valor das subempreitadas já tributadas

11. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, pp. 236 e 237.

12. Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, p. 692.

pelo imposto, na realidade, procurou apurar a capacidade econômica real realizada na operação de construção civil e, assim, garantir a capacidade de o contribuinte deste imposto arcar com o tributo, sem ficar sujeito ao confisco de seus bens, sendo garantido a ele o seu direito de propriedade.

Portanto, o art. 9º e seu § 2º do Decreto-lei 406/1968 está de acordo com o princípio da capacidade contributiva elencado no art. 145, § 1º, da CF.

Pelo exposto, verifica-se que o aspecto material elencado no art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968 foi recepcionado pela CF/1988.

5. *A posição contrária à recepção do Decreto-lei 406/1968 pela CF/1988*

Ocorre que alguns sujeitos ativos do tributo, como exemplificativamente a Cidade do Rio de Janeiro (Lei 2.080, de 30.12.1993, que determinou a revogação, a partir de 1.1.1994, do inc. I do art. 17 da Lei 691/1984 que respeitava o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968), não têm o mesmo entendimento alegando que:

a) a União estabeleceu uma isenção com a edição do art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, que perdeu sua eficácia a partir da vigência do art. 151, inc. III, da CF, que se deu em 1.3.1989;

b) o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, concedeu um incentivo aos Municípios e que, os incentivos, deveriam ser confirmados até 5.10.1990 pelos mesmos por força do § 1º do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, como os Municípios não confirmaram o incentivo, estes estão revogados.

Assim sendo, entendem estes Municípios que é de seu livre-arbítrio tributar com o ISS o valor dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços para as obras de construção civil.

Analisemos os argumentos destes Municípios. Para tanto, faz-se necessário verificar o instituto da isenção.

5.1 *A isenção*

A regra de isenção é uma norma que reduz o campo de abrangência das hipóteses que poderia o legislador instituir o tributo, no caso em estudo o ISS.

O legislador municipal teria constitucional e legalmente toda a possibilidade de enquadrar um fato do mundo real, sujeito à incidência do ISS, mas por intermédio de lei, entende em não tributar este fato.

A respeito deste tema leciona o Professor Roque Antonio Carrazza:

"O estudo da competência tributária leva-nos, naturalmente, ao estudo da competência para conceder isenções tributárias.

"De fato, a aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, conseqüência lógica daquela.

"Quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou até suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política a ser tomada de regra (há exceções), pela própria entidade tributante."[13]

Assim se manifestou sobre o tema José Souto Maior Borges, no prólogo de seu clássico, *Isenções Tributárias*: "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".[14]

13. Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., pp. 701-702.

14. José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, 2ª ed., p. 2.

O Professor Paulo de Barros Carvalho assim lecionou: "A regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério porquanto eqüivaleria a destruir a regra matriz, inutilizando-a como norma válida do sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente. Vejamos um módulo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho do assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do conseqüente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos que ficou desfalcado de uma pequena subclasse.

"Outro exemplo: o queijo tipo minas é isento do IPI. Quer significar que uma norma de isenção foi dirigida contra a regra matriz daquele gravame federal, mutilando o critério material da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo, com isso, a amplitude do núcleo hipotético que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento de seu conjunto — o queijo tipo minas.

"Mais um: estão isentos do IPI os produtos industrializados na Zona Franca de Manaus. Neste caso o critério atacado foi o espacial, do antecedente normativo. Sua extensão, que cobria o território nacional viu-se diminuída daquela parcela geográfica.

"E assim por diante, sempre o mesmo fenômeno: o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer critério da hipótese ou da conseqüência primeira (regra-matriz) "(...).

"Consoante o entendimento que adotamos a regra de isenção pode inibir a funcionabilidade da regra matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pela conseqüente:

"I — Pela hipótese:

"a) atingindo-lhe o critério material pela desqualificação do verbo;

"b) atingindo-lhe o critério material pela subtração do complemento;

"c) atingindo-lhe o critério espacial;

"d) atingindo-lhe o critério temporal.

"II — Pelo conseqüente:

"e) atingindo-lhe o critério pessoal pelo sujeito ativo;

"f) atingindo-lhe o critério pessoal pelo sujeito passivo;

"g) atingindo-lhe o critério quantitativo pela base de cálculo;

"h) atingindo-lhe o critério quantitativo pela alíquota."[15]

Portanto, no fenômeno da isenção, o legislador Municipal, ao instituir o ISS para um Município específico, ao invés de esgotar todas as hipótese da competência tributária que lhe foi facultada, deixa de tributar determinadas situações que poderiam também ser tributadas.

Ora, o § 2º do art. 9º do Decreto-lei 406/1968 ao excluir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e o valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto, não visa deixar qualquer hipótese de incidência de competência dos Municípios fora do campo de tributação, simplesmente aplica de forma legal, ao fato imponível *constru-*

15. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., pp. 482 a 484.

ção civil, a melhor mensuração valórica desse fato, com objetivo de cumprir os ditames legais constitucionais, tributando de forma constitucional e legal a hipótese de incidência *construção civil*.

Para deixar ainda mais clara a diferença entre mensurar-se legalmente uma base de cálculo e conceder uma isenção, citarei uma hipótese de isenção contida no mesmo Decreto-lei 406/1968 não recepcionado pela CF/1988.

Trata-se de hipótese do art. 11 do Decreto-lei 406/1968, com redação da Lei Complementar 22, de 9.12.1974, que determinava: "Art. 11. A execução, por administração, empreitada e subempreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil e os respectivos serviços de engenharia consultiva, quando contratados com a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, ficam isentos do imposto a que se refere o art. 8º (ISS)".

Ora, a diferença entre o § 2º do art. 9º do Decreto-lei 406/1968 e seu art. 11 é cristalina.

Na primeira hipótese, jamais foi considerado fato imponível à exigência do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços ou o valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto, diferente da hipótese do art. 11 que tratava especificamente de fatos concretos sujeitos a serem tributados pelo ISS, que entendeu o legislador em não tributar tal hipótese.

Pelo exposto, é cristalino que, respeitando a posição dos que entendem de forma contrária, não se trata de isenção as hipótese de dedução de base de cálculo elencadas no § 2º do art. 9º do Decreto-lei 406/1968.

5.2 O instituto do incentivo fiscal e o art. 9º, § 2º do Decreto-lei 406/1968

Quanto à argumentação de que o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, refere-se a um incentivo fiscal setorial, e que pelo fato de não ter sido confirmado pelos Municípios após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição está revogado, temos as seguintes considerações.

Preliminarmente, analisemos o que se trata um incentivo fiscal setorial.

A Constituição Federal determina, em seu art. 43, § 1º, III, que a "União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais. Lei Complementar disporá sobre os incentivos regionais que compreenderão, além de outros, na forma da lei, isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas".

O Professor Carlos Alberto Bittar afirma que "incentivos fiscais são estímulos concedidos aos contribuintes no plano da tributação. Constituem exclusão total ou parcial do crédito tributário para aplicação em empresas de áreas ou setores da economia definidos por lei como de interesse para o desenvolvimento geral".[16]

O incentivo fiscal é um instrumento utilizado pelo legislador, que eliminando, reduzindo ou diferindo a carga tributária incidente sobre um determinado fato imponível, procura fortalecer a economia nacional ou regional, estimular a formação de capitais ou poupança e até regular o mercado.

Ora, para a hipótese analisada nesta monografia, o legislador ao determinar a dedução dos materiais e dos valores das subempreitadas já tributadas pelo imposto, da base de cálculo do ISS incidente nos serviços de construção civil, não eliminou, reduziu ou diferiu a carga tributária incidente na operação de prestação de serviços.

O legislador simplesmente mensurou o fato imponível *prestação de serviços de construção civil*, eliminando o valor dos custos dos materiais, que não se referem a

16. *Enciclopédia Saraiva de Direito*, v. 43, p. 228.

serviços e, evitou a bitributação ao permitir a dedução do valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

Desta forma, não havendo eliminação, redução ou diferimento do ISS não há, *data venia*, como prevalecer a tese de que o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, esteja revogado, por força do art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

6. *A Jurisprudência*

O Poder Judiciário ainda não se posicionou de maneira definitiva sobre o tema.

Existem decisões favoráveis à posição de que o art. 9º, § 2º do Decreto-lei 406/1968 foi recepcionado pela CF/1988, como existem decisões contrárias a este entendimento.

O Tribunal de Alçada do Paraná na apelação cível 45.942-5, julgada em 21.12.1993, originária de Curitiba, 4ª Vara da Fazenda Pública, se manifestou favoravelmente à posição da recepção, como a seguir transcrito:

> Apte.: Município de Curitiba. Apdo.: Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Paraná — SINDUSCON. Rel.: Juiz Telmo Cherem
>
> *Imposto sobre serviços. Construção civil. Art. 9º, § 2º, "a", do DL 406/1968 (c/ redação do DL 834/1969). Inteligência.*
>
> O art. 9º, § 2º, *a*, do Decreto-lei 406/1968 (com a redação do Decreto-lei 834/1969) não tipifica isenção heterônoma, deixando de sofrer, por isto, os efeitos da omissão do legislativo municipal em confirmar, no prazo do § 1º, do art. 41, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta Magna de 1988, os incentivos fiscais de natureza setorial.
>
> Cuida a norma, sim, de hipótese de não incidência do ISS sobre os materiais empregados na prestação dos serviços de construção civil, por isso que, mesmo após o advento da nova Carta Política, continuam estas atividades sujeitas ao recolhimento do tributo calculado tão-só sobre o preço dos serviços, não sobre o valor dos materiais aplicados nas obras.
>
> Segurança concedida. Recurso desprovido; sentença reexaminada confirmada.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, em decisões proferidas por intermédio da sua 1ª Turma, tem se manifestado no sentido de que os materiais adquiridos de terceiros integram a base de cálculo do ISS.

> Recurso especial 123.629-SP (97/0018087-5). Recte.: CONCRELIX S/A Engenharia de Concreto. Recdo.: Município de São Bernardo do Campo. Rel.: O Exmo. Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros
>
> Tributário. ISSQN. Materiais de construção adquiridos de terceiros.
>
> A base de cálculo para apuração do total do tributo devido é o custo do serviço em sua totalidade.
>
> Não se deve excluir do cálculo do imposto o valor dos materiais adquiridos de terceiro. Precedente do STJ.
>
> Recurso não conhecido.

A 2ª Turma e consequentemente a Seção ou Plenário do STJ não se manifestaram, ainda, sobre o tema.

O Supremo Tribunal Federal também não se manifestou especificamente sobre o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, todavia manifestou-se favoravelmente à recepção do mesmo art. 9º, e seus §§ 1º e 3º que referem-se a base de cálculo do ISS que permitem deduções específicas aos serviços elencados.

> Recurso extraordinário 236.604. Rel.: Ministro Carlos Velloso. *DJ* 6.8.1999
>
> *Constitucional. Tributário. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. DL 406/1968, art. 9º, §§ 1º e 3º; CF, art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º.*
>
> I — O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/1968, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/1988; CF/1988, art. 146, III, *a*. Inocorrência de ofen-

sa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/1988, arts. 150, II e 145, § 1º, CF/1988.

II — RE não conhecido.

O art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 406/1968 determina que a base de cálculo do ISS "quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho".

O § 3º do mesmo diploma legal, determina que "quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa (lista anexa ao Decreto-lei 406/1968 com redação da Lei Complementar 56/1987) forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável".

Da análise do acórdão do STF, verifica-se que os Ministros entenderam não haver isenção para a hipótese do art. 9º, §§ 1º e 3º, mas simplesmente adequação da base de cálculo à hipótese de incidência. Exatamente a hipótese analisada nesta monografia.

Entenderam os Ministros que, por este motivo, o Decreto-lei 406/1968 e seus §§ 1º e 3º foram recepcionados pela CF/1988.

Assim sendo, o Poder Judiciário não têm um posicionamento pacífico sobre o tema em debate, todavia, com base na posição do STF anteriormente transcrita, entendo que é provável que o STF ao analisar casos concretos, ratifique o entendimento de que o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, foi recepcionado pela CF/1988.

7. *Conclusão*

O legislador constituinte concedeu aos Municípios competência para instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que a hipótese de incidência esteja discriminada em lei complementar.

A lei complementar que estabelece as hipóteses de incidência do ISS é o Decreto-lei 406/1968 com redação da Lei Complementar 56/1987 e, dentre as hipóteses possíveis de se exigir o ISS, encontra-se a prestação de serviços de construção civil.

Verificado o aspecto material da hipótese de incidência, a base de cálculo irá mensurá-lo, transformando a hipótese em um valor.

A base de cálculo, além de mensurar o valor da hipótese de incidência, irá confirmá-la, vez que deverá representar o critério abstrato uniforme e genérico da realidade que pretende medir.

Por força do art. 146 da CF, a base de cálculo do ISS deve ser instituída por lei complementar. Essa disposição legal visa garantir que o tributo será mensurado de forma idêntica em todo o território nacional.

A lei complementar que estabelece a base de cálculo do ISS é o Decreto-lei 406/1968 que tem *status* de lei complementar, pelo fato de ter sido editado quando o Congresso Nacional estava em recesso, por questões políticas.

O art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, determina que a base de cálculo do ISS para a prestação de serviços de construção civil, será o preço do serviço, deduzidas as parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e, do valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

O Decreto-lei 406/1968 foi recepcionado pela CF/1988, haja visto ser compatível com a nova ordem legal, tanto quanto no seu aspecto formal e material.

A compatibilidade quanto à forma é cristalina, vez que, a Constituição determina que a base de cálculo do ISS deve ser instituída por lei complementar e o Decreto-lei 406/1968 tem esse *status*.

Quanto ao aspecto material, quando o decreto-lei determinou que fossem deduzi-

dos do valor dos serviços os materiais e o valor das subempreitadas, definiu com propriedade e clareza o aspecto material da hipótese de incidência (prestação de serviços de construção civil), tendo em vista que a tributação dos materiais não é fato imponível do ISS.

Outrossim, ao permitir a dedução da base de cálculo, o valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto, simplesmente evitou que uma mesma hipótese de incidência gerasse em duplicidade o ISS, conforme determinação constitucional.

Ao permitir essas deduções, o legislador cumpriu também o princípio constitucional da capacidade contributiva, que estabelecendo que ao se exigir um imposto, deve-se analisar a capacidade real de o contribuinte poder arcar com o ônus tributário, sem que lhe seja imposto o confisco de seus bens, sendo garantido a ele, portanto, o direito de propriedade.

Com as deduções o legislador permitiu se apurar realmente o valor dos serviços.

Ocorre que alguns Municípios estão afirmando que o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, não foi recepcionado pela Constituição Federal, por se tratar de uma isenção concedida pela União, o que não mais é permitido pela Constituição, bem como, referir-se a um incentivo fiscal não ratificado pelos Municípios, e assim, face ao art. 41 do ADCT da Constituição Federal, teria sido revogado.

Essa não me parece a melhor interpretação. O fato de o legislador ter permitido as deduções já comentadas, não significa deixar de exigir o ISS para o fato imponível *realização de serviços de construção civil*.

Da mesma forma não há o que se falar em incentivo fiscal, que se caracteriza pela eliminação, redução ou diferimento do imposto, concedido pelo legislador por questões políticas, o que não correu no caso em questão, já que o fato imponível *construção civil* está sendo tributado.

O Poder Judiciário não pacificou o seu entendimento quanto ao tema. Entretanto, em caso análogo, o STF ratificou que o art. 9º do Decreto-lei 406/1968, ao permitir deduções específicas da base de cálculo visando apurar o valor real dos serviços, não concedeu isenção, tendo concluído que o art. 9º do Decreto-lei 406/1968 foi recepcionado pela CF/1988.

Analisando cientificamente todas as proposições acima, concluo que o art. 9º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, ao determinar que a base de cálculo do ISS para serviços de construção civil será calculado sobre o preço total, deduzidas as parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e do valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto, está em perfeita harmonia com todo o sistema jurídico brasileiro.

8. *Bibliografia*

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., Malheiros Editores, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., atualizado por MACHADO DERZI, Misabel Abreu, Forense, 2001.

BARRETO, Aires. *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*, 1ª ed., Ed. RT, 1987.

BARROS CARVALHO, Paulo. *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., Saraiva, 2000.

———. *Direito Tributário — Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2ª ed., Saraiva, 1999.

BITTAR, Carlos Alberto. *Enciclopédia Saraiva de Direito*, v. 43, 1ª ed., Saraiva, 1977.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª ed., Malheiros Editores, 2001.

MAIOR BORGES, José Souto. *Isenções Tributárias*, 2ª ed., Sugestões Tributárias, 1980.

MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*, 2ª ed., Dialética, 2001.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, 1ª ed., Rio de Janeiro, 1962.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*, 1ª ed., Ed. RT, 1975.

OLIVEIRA ROCHA, Valdir. *Determinação do Montante do Tributo*, 2ª ed., Dialética, 1995.

REZENDE PORTO, Pedro Paulo de. "Alguns aspectos da legislação fiscal estadual aplicados à indústria de construção", in *Fisco e Contribuintes*, anexo XXIII, n. 10, out./1967.

SILVA PEREIRA, Caio Mário da. *Instituições de Direito Civil*, 1ª ed., Forense, 1963.