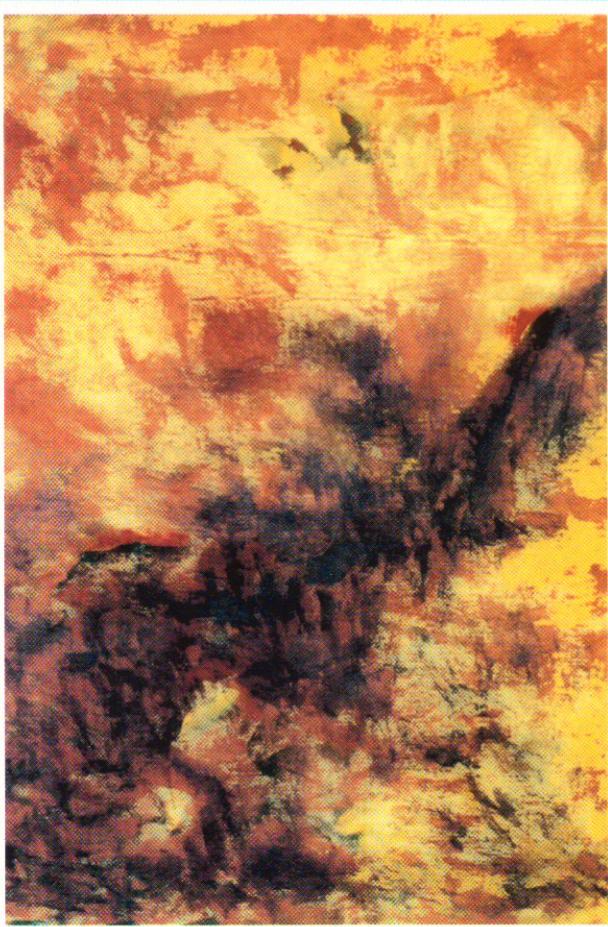


# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



108

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

108



*Rosário Ferreira*

é a autora da obra reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)

*Detalhe da obra*  
*“100% Azul ou Quase”,*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binhos*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*  
(SETEMBRO - 2004)

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos n°s 1 a 99*.  
Complete sua coleção.  
Na página inicial do site  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)

# S U M Á R I O

## **Doutrina**

*André Porto Prade* - PIS e Cofins sobre importação: aspectos controversos da Lei nº 10.865/04

1. Perfil constitucional das contribuições. 2. Quanto à materialidade e outras questões conexas. 3. Quanto à base de cálculo. 4. Conclusões.

7

*Angelina Mariz de Oliveira* - Recursos administrativos do contribuinte e decisões proferidas em mandado de segurança coletivo

1. O objetivo do processo administrativo no Brasil. 2. Legitimidade para impugnar auto de infração e para impetrar mandado de segurança coletivo. 3. O objeto do mandado de segurança coletivo em matéria tributária. 4. O objeto dos recursos a auto de infração fiscal. 5. A Lei de Execuções Fiscais. 6. A não-incidência do art. 5º, inciso I, da Lei do Mandado de Segurança. 7. Abrangência das decisões proferidas no mandado de segurança coletivo. 8. Uma particularidade na constituição de créditos tributários da União Federal. 9. Reflexo das decisões em mandado de segurança coletivo nos recursos a autos de infração. 10. As decisões nos Tribunais administrativos e judiciais. 11. Conclusões.

16

*Ciro Cardoso Brasileiro Borges* - Fundamentos de validade e regimes jurídico-tributários da contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, veiculadas pela Lei 10.865/2004

1. Introdução. 2. Fundamento de validade da contribuição para o PIS/Pasep-importação e fundamento de validade da Cofins-importação. 3. Regime jurídico-tributário das contribuições sociais instituídas com fundamento de validade no artigo 149 e regime jurídico-tributário das contribuições sociais instituídas com fundamento de validade em um dos incisos do artigo 195 da Constituição Federal. 4. Regime jurídico-tributário da contribuição para o PIS/Pasep-importação, especificamente no que toca à necessidade de sua instituição mediante lei complementar ou por lei ordinária. 5. Regime jurídico-tributário da contribuição para o PIS/Pasep-importação, especificamente no que toca à observância ao princípio da anterioridade. 6. Regime jurídico-tributário da Cofins-importação, especificamente no que toca à necessidade de sua instituição mediante lei complementar ou por lei ordinária. 7. Regime jurídico-tributário da Cofins-importação, especificamente no que toca à observância ao princípio da anterioridade. 8. Conclusões.

29

*Evandro Costa Gama* - As contribuições sociais de seguridade social e a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal

1. Introdução. 2. Espécies tributárias na Constituição Brasileira. 3. Importância do regime jurídico das contribuições sociais e sua classificação. 4. O alcance da imunidade do art. 149, § 2º, I.

44

*Francisco Feitosa* - Da decadência do direito de lançar as contribuições sociais

59

*Hugo de Brito Machado* - A base de cálculo do ISS e as subempreitadas

1. Introdução. 2. As normas do § 2º, do art. 9º, do DL 406/68. 3. O fato gerador do ISS. 4. As subempreitadas em geral. 5. Conclusões.

67

*Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado* - Breves anotações sobre a incidência do PIS e da Cofins na importação

1. Introdução. 2. Equalização entre produtos importados e nacionais e o princípio da proporcionalidade. 2. "Contribuições-importação" e os tratados internacionais. 3. A base de cálculo das "contribuições-importação". Conclusões.

78

*Hugo Funaro* - ICMS - a questão da entrada física da mercadoria ou bem no estabelecimento importador

1. Introdução. 2. O ICMS na Constituição e na lei complementar. 3. O local da operação em matéria de ICMS. 4. Conclusão.

91

# A Base de Cálculo do ISS e as Subempreitadas

*Hugo de Brito Machado*

## 1. Introdução

Com o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, diversas questões relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza vêm sendo suscitadas, entre as quais a de saber se o valor das subempreitadas de obras de construção civil, assim como a demolição, conservação e reparação destas, ainda pode ser deduzido do valor das respectivas empreitadas na determinação da base de cálculo do imposto a estas relativo.

Nos termos do art. 9º, § 2º, do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, tem-se que o imposto, em tais casos, é calculado sobre o preço do serviço deduzido das parcelas correspondentes ao valor dos materiais fornecido pelo prestador dos serviços (alínea “a”), e ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto (alínea “b”).

A Lei Complementar nº 116/2003 determinou, para o caso de construção civil, inclusive demolição, conservação e reparação, tal como agora definido nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, que na base de cálculo do imposto não seja incluído o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço.<sup>1</sup> E no que diz respeito às subempreitadas pretendeu albergar norma mais ampla, estabelecendo que não se inclui na base de cálculo do imposto o “valor de subempreitadas sujeitas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza”.<sup>2</sup>

Ocorre que o Presidente da República vetou o inciso II, do § 2º, do art. 7º, da Lei Complementar nº 116/2003, que albergava a referida norma, e com isto suscitou a questão de saber se subsiste ou não a alínea “b”, do § 2º, do Decreto-lei nº 406/68, que alberga a norma menos ampla porque dirigida apenas às subempreitadas relativas aos serviços de construção civil.

Entendemos que subsiste aquela norma. E mais, entendemos que o valor de qualquer subempreitada deve ser excluído do valor da empreitada a que se vincula, mesmo que não exista disposição expressa a esse respeito, pois não se



**Hugo de Brito Machado**  
é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

<sup>1</sup> Lei Complementar nº 116/2003, art. 7º, § 2º, inciso I.

<sup>2</sup> Lei Complementar nº 116/2003, art. 7º, § 2º, inciso II.

trata de excluir algo da base de cálculo do imposto, mas de não incluir nesta o que na verdade não pode ser incluído. Em outras palavras, a questão não diz respeito a favor fiscal, que a lei possa dar ou deixar de dar, mas de aplicar corretamente a lei que define a hipótese de incidência do imposto, como vamos neste estudo demonstrar.

É da maior importância a atenção para os conceitos utilizados pelas normas jurídicas, e a falta dessa atenção responde por graves equívocos cometidos, na elaboração e na interpretação das leis.

Em matéria tributária, o conceito de fato gerador do tributo tem sido utilizado como um conceito vazio, que apenas se presta para demonstração de suposto conhecimento do Direito Tributário por parte de pessoas que na verdade não o conhecem porque não conhecem os conceitos dos quais a sua teoria é formada. Como afirma Albuquerque Rocha, teoria é um corpo sistematizado de conceitos que nos permite conhecer determinado domínio da realidade.<sup>3</sup> Assim, sendo o Direito Tributário um domínio de nossa realidade, para conhecê-lo precisamos da teoria, vale dizer, de um corpo sistematizado de conceitos, no qual se incluem os conceitos de fato gerador do tributo e de base de cálculo, conceitos que se mostram indispensáveis ao desenvolvimento do objeto deste estudo.

Assim, vamos revisitar os conceitos de fato gerador e de base de cálculo, no âmbito de uma teoria do Direito Tributário, e em especial no que diz respeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, assim como o conceito de subempreitada, com o objetivo de demonstrar que a ocorrência desta não implica novo fato gerador do ISS e, assim, não há razão jurídica que justifique o cálculo do imposto sobre o valor das subempreitadas.

Antes, porém, vamos examinar a questão da subsistência da norma albergada pelo art. 9º, § 2º, alínea “b”, do Decreto-lei nº 406/68, e os equívocos do voto apos- to pelo Presidente da República ao dispositivo da Lei Complementar nº 116/2003, que ampliou essa norma, a final de caráter meramente explicitante.

## 2. As Normas do § 2º, do art. 9º, do DL 406/68

### 2.1. Delimitação de competências

A norma do art. 9º, § 2º, alínea “a”, do Decreto-lei nº 406/68, ao determinar que na prestação dos serviços de construção civil, inclusive de demolição, conservação e reparos, o imposto será calculado sobre o preço do serviço deduzido da parcela referente ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, delimitou a competência dos Municípios evitando conflito com os Estados, que certamente pretendem tributar esses materiais.

Quanto a essa norma, porém, não existe qualquer problema visto como está reproduzida pela Lei Complementar nº 116/2003.<sup>4</sup> A questão que se coloca diz respeito apenas à norma do art. 9º, § 2º, alínea “b”, do Decreto-lei nº 406/68, que para alguns teria sido revogada pela Lei Complementar nº 116/2003, enquanto a nosso ver subsiste, como adiante vamos demonstrar.

<sup>3</sup> José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, 7ª edição, Atlas, São Paulo, 2003, p. 17.

<sup>4</sup> Lei Complementar nº 116/2003, art. 7º, § 2º, inciso I.

## 2.2. *Não-revogação da alínea “b”, do § 2º, do art. 9º, do DL 406/68*

### 2.2.1. *Adequada interpretação da norma*

A norma albergada pela alínea “b”, do § 2º, do art. 9º, do DL 406/68, estabelece que na prestação dos serviços de construção civil, e de demolição, conservação e reparação das obras que indica, *o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto*.

Essa norma nada mais fez do que definir a base de cálculo do ISS em consonância com o seu fato gerador, vale dizer, a prestação dos serviços. Nada tem a ver com o princípio da não-cumulatividade, nem configura redução da base de cálculo ou qualquer outro tipo de favor fiscal.

Adequadamente interpretada, essa norma diz que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço objeto da empreitada, nele não se incluindo o valor da parcela subempreitada que constitui base de cálculo do mesmo imposto incidente na prestação do serviço objeto da subempreitada. E ao dizer isto simplesmente explica o que há de ser, com ou sem essa norma, porque decorre do próprio fato gerador do imposto em questão como adiante será demonstrado.

### 2.2.2. *Impropriedade do veto ao inciso II do § 2º, do art. 7º, da LC 116*

O inciso II do § 2º, do art. 7º, da Lei Complementar nº 116/2003, disse que não se incluem na base de cálculo do ISS o valor de subempreitadas sujeitas a esse mesmo imposto. E não fez referência a qualquer espécie de serviço. Albergou e ampliou, assim, a norma antes contida na alínea “b”, do § 2º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, que passou a abranger todas as subempreitadas, não se reportando mais apenas àquelas referentes aos serviços de construção civil.

Na prática, ao dar à norma do art. 9º, § 2º, alínea “b”, do DL 406, um suporte fático mais amplo, revogou a norma mais restrita que ficou nela abrangida. Resta saber se com o veto aposto a ao inciso II, do § 2º, do art. 7º, da LC 116/2003, restou subsistente o dispositivo por ela abrangido.

Ressalte-se desde logo que esse dispositivo tinha caráter meramente explicitante e na verdade albergava a fórmula mais adequada de tratar a questão. Seu veto, portanto, foi de extrema e inquestionável impropriedade, além de não poder produzir o efeito imaginado por quem o sugeriu.

Nas razões do referido veto, vê-se a seguinte argumentação:

“A norma contida no inciso II do § 2º do art. 7º do projeto de lei complementar ampliou a possibilidade de dedução das despesas com subempreitada da base de cálculo do tributo. Na legislação anterior, tal dedução somente era permitida para as subempreitadas de obras civis. Dessa forma, a sanção do dispositivo implicaria perda significativa de base tributável. Agregue-se a isso o fato de a redação dada ao dispositivo ser imperfeita. Na vigência do § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, somente se permitia a dedução de subempreitadas já tributadas pelo imposto. A redação do Projeto de Lei Complementar permitiria a dedução de subempreitadas sujeitas ao imposto. A nova regra não exige que haja pagamento efetivo do ISS por parte da subempreiteira, bastando para tanto que o referido serviço esteja sujeito

ao imposto. Assim, por contrariedade ao interesse público, propõe-se o veto ao dispositivo.”<sup>5</sup>

Como facilmente se vê, nessas razões existe um equívoco consistente na censura à redação dada ao dispositivo vetado, que na verdade foi bem melhor do que a redação antiga do dispositivo correspondente, do Decreto-lei nº 406/68. O que realmente se deve excluir da base de cálculo é o valor das subempreitadas sujeitas ao imposto, e não apenas o valor das subempreitadas já tributadas. O que importa para a exclusão é que o valor das subempreitadas não corresponde ao serviço prestado pelo empreiteiro, mas àquele serviço prestado pelo subempreiteiro e que está sujeito ao ISS de forma autônoma, nada justificando a dupla tributação do mesmo fato. Não importa se o imposto foi efetivamente cobrado, ou não, sobre o serviço objeto da subempreitada. Importa é que se trata de outro serviço, prestado pelo subempreiteiro e não pelo empreiteiro, exatamente em razão da subempreitada.

Aliás, mesmo quando se trata da técnica da não-cumulatividade, o que importa é ter havido a incidência do imposto e não o seu efetivo pagamento. Veja-se, a propósito, o que escrevemos a respeito das palavras pago, e cobrado, na norma da legislação do ICMS pertinente ao direito de creditar-se pelo imposto relativo à operação anterior.<sup>6</sup>

Seja como for, o veto em questão foi extremamente inoportuno. Primeiro porque a rigor não tem o efeito que parece ter sido pretendido por quem ofereceu ao Presidente da República as razões em que se fundou, pois na verdade o dispositivo vetada tinha o caráter meramente explicitante de uma norma que está implícita em nosso sistema jurídico, a partir da Constituição Federal, e cuja efetividade não pode ser prejudicada pela ausência do dispositivo vetado. Segundo porque contribuiu para o surgimento de atritos na relação fisco-contribuinte, do que certamente vai decorrer maior sobrecarga para o Poder Judiciário.

### 2.2.3. Subsistência da alínea “b”, do § 2º, do art. 9º, do DL 406/68

Com o malsinado veto a que nos referimos surgiu a questão de saber se subsiste, ou não, a norma albergada pela alínea “b”, do § 2º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68. Gabriel Troianelli e Juliana Gueiros sustentam que sim, argumentando que:

“Tivesse o legislador, na LC 116/03, optado por revogar, globalmente, a legislação anterior sobre ISS, não teríamos dúvida em afirmar a revogação da regra do artigo 9º, § 2º, ‘b’.

Optou, todavia, o legislador por cláusula de revogação expressa, veiculada pelo art. 10, na qual se incluem os artigos 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-lei nº 406/68, mas não o seu artigo 9º.

Ao ter, assim, optado o legislador pela revogação expressa, renunciou à possibilidade de proceder à revogação global das normas anteriores, tendo em vista que a revogação global é, por essência, implícita, ao contrário da expressa.”<sup>7</sup>

<sup>5</sup> Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003, ao Presidente do Senado Federal, *DOU* 1 de 1º/08/2003, pp. 7/8; citada por Valdir de Oliveira Rocha (coordenador) em *O ISS e a LC 116*, Dialética, São Paulo, 2003, p. 250.

<sup>6</sup> Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1999, pp. 139/140.

<sup>7</sup> Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros, “O ISS e a Lei Complementar nº 116/03: Aspectos Polêmicos da Lista de Serviços”, *O ISS e a LC 116*, Valdir de Oliveira Rocha (coordenador), Dialética, São Paulo, 2003, pp. 123/124.

Realmente, dúvida não pode haver quanto à subsistência da alínea “b”, do § 2º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, dispositivo que não foi revogado expressamente pela Lei Complementar nº 116/2003, como bem demonstraram Gabriel Troianelli e Juliana Gueiros. Com o seu art. 7º, § 2º, inciso II, a referida Lei Complementar teria ampliado o seu alcance explicitante. O voto a esse dispositivo da Lei Complementar, porém, manteve intocado o dispositivo do Decreto-lei 406/68.

Seja como for, a não-inclusão do valor das subempreitadas na base de cálculo do ISS devido pelo empreiteiro independe da subsistência do citado dispositivo legal. Decorre de que o serviço prestado pelo subempreiteiro é exatamente o mesmo que, embora contratado pelo empreiteiro, não é por ele prestado. Só ocorre uma prestação de serviço e não é admissível dupla tributação sobre o mesmo fato, como será a seguir demonstrado.

### 3. O Fato Gerador do ISS

#### 3.1. *Elemento material ou nuclear*

O elemento material, ou núcleo do fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza está indicado no âmbito das normas gerais, pela Lei Complementar nº 116/2003, de modo vinculante para o legislador municipal, como a prestação de serviços constantes da lista que acompanha a referida lei.

Não vamos aqui insistir no que seja prestação de serviço. É importante, porém, que se tenha em mente a distinção entre contratar um serviço e prestar um serviço. Através da empreitada contrata-se um serviço. Mas esse contrato não é o elemento nuclear do fato gerador do imposto em questão. Esse elemento nuclear é a prestação do serviço.

#### 3.2. *Fato gerador e base de cálculo*

Como está dito na introdução deste estudo, sendo o Direito Tributário um domínio de nossa realidade, para conhecê-lo precisamos da teoria, vale dizer, de um corpo sistematizado de conceitos, no qual se incluem os conceitos de *fato gerador* e de *base de cálculo* do tributo, conceitos que estão intimamente relacionados e que se mostram indispensáveis ao desenvolvimento e à compreensão da tese que estamos a demonstrar neste estudo.

O fato gerador do tributo, ou mais precisamente, o fato gerador da obrigação tributária principal, está definido no Código Tributário Nacional, e sobre o assunto já escrevemos:

“Diz o CTN que o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114). Analisando essa definição, temos:

a) *Situação*, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

b) *Definida em lei*, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da *situação* cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na ressalva legal. Só a *lei* é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a pro-

pósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra *lei* é por este utilizada em sentido restrito.

c) *Necessária*, importa dizer que, sem a *situação* prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

d) *Suficiente*, significa que a situação prevista em lei é *bastante*. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.<sup>8</sup>

A lei que define o fato gerador do tributo, ou mais precisamente, da obrigação principal, ou dever jurídico de pagar esse tributo, em princípio é a lei ordinária da entidade competente para a respectiva criação. No caso do ISS, a lei do Município está limitada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 116, que definiu o âmbito de incidência da lei municipal instituidora desse imposto, que só pode ter como fato gerador a prestação de serviço de qualquer natureza, definido em lei complementar. E podemos completar dizendo que a lei complementar incluiu entre os serviços capazes de gerar a obrigação de pagar o ISS aqueles de construção civil, entre outros, prestados mediante empreitada, ou subempreitada.

Base de cálculo é um outro conceito fundamental para a compreensão de nossa tese. Trata-se do aspecto dimensível, que serve como medida do fato gerador do ISS, que está legalmente definido como o preço do serviço.<sup>9</sup> Com o contrato de empreitada se define o preço do serviço, e com o contrato de subempreitada se define o preço daqueles serviços que, não obstante constituam objeto do contrato de empreitada, têm sua prestação atribuída a outrem, vale dizer, ao subempreiteiro.

A base de cálculo é na verdade apenas um aspecto do fato gerador. Assim, não pode ser dissociada deste. Por isto mesmo tem a doutrina sustentado que a verdadeira natureza específica de um imposto se conhece pela respectiva base de cálculo. Assim, o imposto de renda só pode ter como base de cálculo a renda. O imposto sobre o patrimônio só pode ter como base de cálculo o patrimônio. O imposto sobre a propriedade de veículos automotores só pode ter como base de cálculo o valor de tais veículos, e assim por diante.

A base de cálculo de um imposto que tenha como fato gerador a prestação de serviços, portanto, só pode ser mesmo o preço do serviço prestado, que é a expressão econômica, ou aspecto dimensível daquele fato.

### 3.3. Irrelevância do ato ou negócio jurídico

O preço do serviço, que constitui base de cálculo do ISS, pode ser um dos elementos do contrato, mas o contrato não é essencial para a configuração do fato gerador do imposto. Em outras palavras, não é da natureza ou da espécie de contrato que decorre a obrigação tributária, e sim do fato econômico, no caso de que se cuida, da prestação do serviço como fato econômico.

Assim, pode-se afirmar com segurança que o negócio jurídico é irrelevante. A celebração de negócio jurídico a respeito da prestação de serviço não interfere no elemento nuclear do fato gerador da obrigação tributária. Esse fato gerador é o ser-

<sup>8</sup> Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 24ª edição, Malheiros, São Paulo, 2004, p. 127.

<sup>9</sup> Lei Complementar nº 116/2003, art. 7º.

viço como fato de relevância econômica. Não o ato ou negócio jurídico. Nem a relação jurídica que, em virtude de um ou do outro, se instaura.

### 3.4. O âmbito constitucional do ISS

Outro conceito importante para a compreensão de nossa tese é o de âmbito constitucional do tributo. Como tal devemos entender na definição do fato, ou situação de fato, o que a Constituição Federal utiliza para atribuir competência à União, aos Estados e aos Municípios, para a instituição de impostos. Esse conceito é da maior importância porque, em face da supremacia da Constituição, o legislador ordinário de qualquer das pessoas jurídicas dotadas de competência para a instituição de impostos, não pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal respectiva utilizando fatos que não estejam nele compreendidos.

Cabe à Lei Complementar a tarefa de definir mais precisamente o âmbito de incidência de cada um dos impostos.<sup>10</sup> E essa definição é da maior importância especialmente em se tratando de impostos estaduais ou municipais, porque ela tende a garantir a uniformidade dos impostos dessas entidades, evitando que cada uma delas defina de modo diverso o fato gerador da obrigação tributária principal de cada um deles de modo diverso.

A Lei Complementar nº 116/2003, com apoio nos artigos 146, inciso III, e 156, inciso III, da vigente Constituição Federal, definiu o âmbito de incidência do ISS como a prestação dos serviços que indicou em extensa lista que a acompanha. E com isto vinculou o legislador dos vários Municípios brasileiros que não podem, portanto, definir como fato gerador do ISS outra coisa que não seja a prestação dos serviços naquela lista mencionados.

### 3.5. A prestação de serviços mediante empreitada ou subempreitada

A lista que acompanha a Lei Complementar nº 116/2003 inclui entre aqueles cuja prestação gera a obrigação de pagar ISS os “serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres” (item 7). E entre estes especificou:

“7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS.”

A referência, nesse item da lista de serviços, a empreitada ou subempreitada, deve-se exclusivamente ao fato de serem mais comuns ditos contratos na prestação dos serviços ali descritos. É evidente, porém, que pode haver contrato de empreitada, ou de subempreitada, para a prestação de serviços outros, previstos ou não em outros itens da referida lista.

É evidente, porém, que a natureza do contrato em virtude do qual o serviço é prestado, não tem nenhuma relevância para o nascimento, ou não, da obrigação de pagar o ISS. Tal obrigação nasce única e exclusivamente como resultado da ocor-

<sup>10</sup> Constituição Federal de 1988, art. 146, inciso III.

rência no mundo fenomênico do serviço descrito em lei municipal como hipótese de incidência desse imposto, descrição que há de situar-se nos limites da descrição do seu âmbito constitucional, no caso de que se cuida definido pela Lei Complementar nº 116/2003, porque fatos situados fora desses limites não podem ser colhidos pelo legislador municipal para tal fim.

#### 4. As Subempreitadas em Geral

##### 4.1. Irrelevância dos contratos de empreitada e de subempreitada

Repita-se que a natureza do contrato em razão do qual ocorre a prestação de serviços previstos na lista que acompanha a Lei Complementar nº 116/2003 é inteiramente irrelevante para determinar se nasce, ou não, a obrigação tributária principal, vale dizer, o dever jurídico de pagar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, pois o fato gerador dessa obrigação tributária é o fato da prestação do serviço.

Assim, não importa se o serviço está sendo prestado em razão de uma empreitada, ou de uma subempreitada. O contrato é irrelevante. Importa a prestação do serviço como fato. Ela é que consubstancia o fato gerador do ISS. Neste sentido, aliás, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu:

“Tributário. ISS. Serviço Realizado e não Pago. Decreto-lei 406/68, arts. 8º e 9º.

1. O fato gerador do ISS é a prestação do serviço, não importando para a incidência o surgimento de circunstâncias factuais dificultando ou impedindo o pagamento devido ao prestador dos serviços. Tais questões são estranhas à tributação dos serviços.

2. Recurso sem provimento.”<sup>11</sup>

Em princípio, o fato gerador da obrigação tributária pode ser uma situação de fato, ou uma situação jurídica.<sup>12</sup> Isto quer dizer que a lei pode definir como hipótese de incidência da norma de tributação uma situação jurídica. Tal opção é exercida, em primeiro plano, pelo legislador constituinte ao estabelecer o âmbito constitucional do tributo. Na prática, todavia, o legislador tem optado por definir como hipótese de incidência tributária situações *de fato*. E no caso do ISS dúvida não pode haver. O próprio legislador constituinte optou por definir o âmbito do tributo como *serviços de qualquer natureza, não compreendidos os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, definidos em lei complementar*.<sup>13</sup> Assim, a lei não poderia mesmo definir como fato gerador desse imposto uma situação jurídica.

##### 4.2. A empreitada e o fato gerador do ISS

A empreitada não constitui fato gerador do ISS. Nem a subempreitada. Esses contratos não compõem o suporte fático da incidência desse imposto. Como simples atos ou negócios jurídicos em si mesmos considerados são irrelevantes do ponto de vista tributário. O que é relevante quer na empreitada, quer na subempreitada, é a prestação do serviço. E dúvida não há de que numa subempreitada o serviço que é prestado é exatamente o mesmo que constitui objeto total ou parcial da empreitada.

<sup>11</sup> STJ, 1ª Turma, REsp nº 189.227/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, julgado em 02/02/2002, DJ de 24/06/2002, p. 189.

<sup>12</sup> Código Tributário Nacional, art. 116, incisos I e II.

<sup>13</sup> Constituição Federal, art. 155, inciso II.

Pode-se dizer que: a) na subempreitada as partes contratantes são diversas das quais que são partes na empreitada; b) o tomador do serviço, na subempreitada, é o empreiteiro, que é o prestador do serviço na empreitada; e c) existem dois contratos e, assim, duas relações jurídicas distintas. Não obstante, o fato *prestaçāo de serviços* é um só e em consequência não se pode admitir a dupla tributação. Esta é a doutrina de Anna Emilia Cordelli Alves:

“Está-se, pois, diante de duas relações jurídicas diferentes, com sujeitos objeto e preço distintos. No contrato de empreitada, o empreiteiro presta serviços ao dono da obra, que o remunera por essa prestação. O preço do serviço prestado pelo empreiteiro configura base de cálculo do ISS por ele devido. No contrato de subempreitada, o subempreiteiro presta serviços ao empreiteiro que, então, é o tomador do serviço. Tem-se aí o preço do serviço do subempreiteiro, que será base de cálculo do ISS devido pelo subempreiteiro. Adotar a receita do segundo contrato, para fins de composição da base de cálculo do ISS devido em decorrência da prestação do serviço previsto no primeiro contrato é, como ensina Paulo de Barros Carvalho, ir além da contextura do fato, encontrando-se base de cálculo irreal e, portanto, incapaz de estabelecer o conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo da obrigação tributária decorrente do contrato de empreitada.”<sup>14</sup>

Prefeirimos sustentar que na subempreitada opera-se simplesmente a cessão, do empreiteiro ao subempreiteiro, do próprio contrato de empreitada. É a lição de Maria Helena Diniz:

“*Subempreitada*. Direito Civil. Cessão total ou parcial do contrato de empreitada, desde que não seja *intiutu personae*, que se dará quando o empreiteiro contratar, sob sua responsabilidade, com outra pessoa, no todo ou em parte, a execução da obra de que se encarregar, com anuência do comitente.”<sup>15</sup>

Pedro Nunes, por seu turno, registra:

“*Subempreitada* - Transmissão, a terceiro, de um contrato de empreitada. Nova empreitada, da mesma obra, feita pelo empreiteiro.”<sup>16</sup>

No âmbito do Direito Administrativo vê-se claramente a relação entre a empreitada e a subempreitada, que em princípio depende da aquiescência da Administração. É a lição de Justen Filho:

“A subcontratação será admitida nos termos e limites previstos no instrumento convocatório. Ademais, será exigida comprovação da viabilidade e satisfatoriedade da subcontratação. Ainda que não se estabeleça um vínculo direto e imediato entre a Administração e o subcontratado, deverá comprovar-se uma promessa de subcontratação e a idoneidade do possível subcontratado. Afinal, a subcontratação envolve riscos para a Administração Pública, os quais devem ser minimizados.”<sup>17</sup>

Parece-nos evidente que a subempreitada nada mais é do que a transferência para terceiro, vale dizer, para quem não é parte no contrato de empreitada, da atribuição de executar a obra, no todo ou em parte, embora a remuneração respectiva não seja a mesma, sendo geralmente menor. De todo modo, seja uma simples cessão da

<sup>14</sup> Anna Emilia Cordelli Alves, “A Base de Cálculo do ISS”, *Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*, Heleno Taveira Tôrres (coordenador), Manole, Barueri, 2004, pp. 183/184.

<sup>15</sup> Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, vol. 4, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 432.

<sup>16</sup> Pedro Nunes, *Dicionário de Tecnologia Jurídica*, vol. II, 8<sup>a</sup> edição, Freitas Bastos, Rio de Janeiro/São Paulo, 1974, p. 1.150.

<sup>17</sup> Marçal Justen Filho, *Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos*, 5<sup>a</sup> edição, Dialética, São Paulo, 1998, p. 534.

empreitada, seja uma nova empreitada, tem-se como verdade indiscutível que a obra de cuja execução se cuida é uma só. O fato gerador da obrigação tributária no ISS, repita-se, não é o contrato, seja ele qual for, mas a prestação do serviço. Por isto não importa o contrato, nem a relação jurídica. Não importa se são dois contratos dos quais decorre a prestação de serviços, ou se existe apenas um contrato cuidando da prestação de serviço e o outro cuidando apenas da cessão do primeiro. Importa apenas o fato econômico. O serviço que é prestado. E este ninguém pode duvidar, é um só.

#### *4.3. A base de cálculo do ISS e as subempreitadas*

Como o serviço é rigorosamente o mesmo, é inadmissível a dupla tributação. A rigor, portanto, não se deveria falar de incidência do imposto nas subempreitadas. Entretanto, o legislador preferiu seguir caminho diferente para alcançar o mesmo resultado. E assim estabeleceu que o valor das subempreitadas seria deduzido na determinação da base de cálculo do imposto incidente na empreitada. E talvez seja esta realmente a fórmula mais condizente com a realidade, pois a rigor na subempreitada o empreiteiro apenas delega ao subempreiteiro o dever de prestar o serviço por ele contratado com o tomador, ou dono da obra.

A fórmula adotada pelo Decreto-lei nº 406/68, que o Congresso Nacional ao aprovar projeto de lei complementar ampliou, no dispositivo a final vetado pelo Presidente da República, explicita o que se deve entender não apenas nas empreitadas e subempreitadas de construção civil, mas o que se há de entender em relação a qualquer prestação de serviço mediante empreitada e subempreitada.

Repita-se que a rigor tal fórmula legislativa não passa de mera explicitação do que há de ser entendido, exista, ou não, dispositivo legal expresso nesse sentido, pois tal interpretação é resultante de imposição constitucional.

#### *4.4. Inconstitucionalidade da dupla exigência do imposto*

Manifestando-se pela inconstitucionalidade da exigência de inclusão do valor das subempreitadas na base de cálculo do ISS, Betina Treiger Grupenmacher invoca e transcreve lição de José Alberto Borges para concluir, com inteira propriedade:

“Não se olvide que tal previsão de incidência tributária, sobre as subempreitadas, resultaria na dupla incidência do ISS sobre um mesmo fato imponível, o que, em definitivo, é vedado pela Constituição Federal.”<sup>18</sup>

Realmente, sendo uma só a prestação de serviços, não se pode admitir duas incidências tributárias superpostas, a pretexto de que existem dois contratos. Isto seria privilegiar a forma jurídica em detrimento da realidade econômica, e a Fazenda Pública, em todos os níveis, tem repudiado essa possibilidade.

#### *4.5. Irrelevância do nome do contrato*

Estamos aqui a falar de empreitada e de subempreitada. É importante, porém, insistirmos em que o fato gerador do ISS não é uma situação jurídica, vale dizer, não

<sup>18</sup> Betina Treiger Grupenmacher, “A Base de Cálculo do ISS”, *Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*, Heloene Taveira Tôrres (coordenador), Manole, Barueri, 2004, p. 208.

é o contrato, seja de empreitada, de subempreitada ou qualquer outro contrato. Não importa o nome nem a natureza do contrato. Não importa o contrato, mas o fato da *prestação de serviço como fato*. Fato que pode ocorrer na execução de um contrato de empreitada, de subempreitada, ou de um outro contrato.

Assim, se alguém celebra um contrato em virtude do qual se obriga a prestar um serviço, mas através de outro contrato repassa a outrem esse dever, e o serviço é a final executado por essa outra pessoa, o valor dessa prestação não pode ser tributado em razão do primeiro contrato. Se há incidência do ISS nesse primeiro contrato por envolver o mesmo outra prestação de serviço além daquela que foi transferida através do outro contrato. Se o serviço é um só não pode haver duas incidências de imposto.

## 5. Conclusões

Em face de tudo quanto foi aqui exposto podemos chegar às seguintes conclusões:

- 1<sup>a</sup>) O art. 9º, § 2º, alínea “b”, do Decreto-lei nº 406/68, não foi revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, nem por ela alterado, persistindo, portanto, em nosso ordenamento jurídico.
- 2<sup>a</sup>) A norma albergada pelo dispositivo citado na conclusão anterior tem natureza meramente explicitante, tal como ocorria com a norma albergada pelo art. 7º, § 2º, inciso II, da Lei Complementar nº 116/2003, vetado pelo Presidente da República.
- 3<sup>a</sup>) O voto referido na conclusão anterior resultou de dois equívocos evidentes. Primeiro, o de admitir que teria tal voto efeito de impedir a dedução que o dispositivo vetado explicitava ser possível, e segundo o de supor que a dupla tributação do mesmo serviço seria compatível com a Constituição Federal.
- 4<sup>a</sup>) Realmente, o serviço objeto da empreitada e o serviço objeto da subempreitada constituem uma única realidade econômica, vale dizer, só existe uma única prestação de serviço, embora empreitada e subempreitada sejam dois contratos distintos.
- 5<sup>a</sup>) Por se tratar de imperativo constitucional a cobrança do ISS uma só vez sobre o serviço que é contratado na empreitada e na subempreitada, não pode a lei do município, nem a lei complementar da União, estabelecer de modo diferente, sejam quais forem as palavras ou fórmulas utilizadas.