

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

Romulo Prado Jacob

**DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS E  
MÃO DE OBRA EMPREGADA NO SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO  
CIVIL, DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN**

**São Paulo**

**2015**







**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

Romulo Prado Jacob

**DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS E  
MÃO DE OBRA EMPREGADA NO SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO  
CIVIL, DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN**

**São Paulo**

**2015**



Romulo Prado Jacob

**DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS E  
MÃO DE OBRA EMPREGADA NO SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO  
CIVIL, DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Coordenadoria Geral de especialização, Aperfeiçoamento e Extensão- COGAE/PUC, sob a orientação do Mestre Luciano de Almeida Pereira, como requisito parcial obtenção do título de pós-graduado em Direito Tributário.

Orientador: Luciano de Almeida Pereira

**São Paulo**

**2015**



Romulo Prado Jacob

**DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS E MÃO DE OBRA EMPREGADA NO SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Coordenadoria Geral de especialização, Aperfeiçoamento e Extensão-COGAE/PUC, sob a orientação do Mestre Luciano de Almeida Pereira, como requisito parcial obtenção do título de pós-graduado em Direito Tributário.

Aprovado em \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 201\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

\_\_\_\_\_

Primeiro componente

\_\_\_\_\_

Segundo componente

\_\_\_\_\_

Terceiro componente



## **RESUMO**

Este trabalho tem como objetivo principal demonstrar o quanto é incompreensível do ponto de vista do Direito Tributário a inclusão no computo do ISSQN no serviço de construção civil dos materiais empregados na execução da obra e da mão de obra utilizada para a construção, insumos imprescindíveis na realização deste serviço.

Palavras- chave: Dedução, base de cálculo do ISSQN, insumos, materiais para construção civil, mão de obra, serviço de construção civil.



## **ABSTRACT**

This work aims to show how much is incomprehensible of the tax law point of view the inclusion in the true ISSQN in the construction service of the materials used in the execution of the work and the labor used for the construction, essential inputs in achieving this service.

**Key - words:** Deduction, the calculation basis of ISSQN, inputs for construction materials, labor, construction service.



## **INTRODUÇÃO**

O vultoso crescimento do setor da construção civil nas últimas décadas fez com que a economia desta importante área cada vez mais tivesse robustez, atraindo na mesma proporção o interesse do Fisco Municipal, que através da cobrança do ISSQN (Imposto sobre serviço de qualquer natureza), obtém grandes somas aos cofres públicos.

Porém, são muitos os municípios que cobram o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) nas obras de construção civil e fazem lançamentos fora da realidade.

A Lei Complementar 116 em seu artigo 7º define o preço do serviço como a base de cálculo e ao fazê-lo dela manda que se excluam os materiais utilizados na obra. Empreitadas e subempreitadas bem como despesas de administração, já tributadas, também podem ser excluídas da base.

Entretanto, a grande maioria dos Municípios ao realizarem o lançamento tributário, o fazem pela exceção, ou seja, é feito por estimativa do valor do metro quadrado, que varia conforme o padrão de construção, acabamento, benfeitorias etc. Com esse cálculo ocorrem abusos, incoerências e várias ilegalidades, de forma que o lançamento na maior parte dos casos está além do que é devido. Aumenta-se assim o custo do imóvel.

Neste trabalho iremos discorrer exatamente sobre as devidas deduções dos materiais empregados na construção civil e mão de obra utilizada.



## SUMÁRIO

|   |    |
|---|----|
| 1. Direito Positivo e às Fontes do<br>Direito.....  | 4  |
| 2. Da Regra Matriz de Incidência Tributária<br>.....  | 6  |
| 3. Conceito do Imposto sobre Serviços de Qualquer<br>Natureza.....                            | 12 |
| 4. Dos Princípios<br>.....  | 18 |
| 5. Da possibilidade de dedução do valor dos materiais da base de<br>cálculo do ISSQN<br>..... | 24 |
| 6. Conclusão.....   | 26 |
| 7. Referencia Bibliográficas .....  | 28 |



## 1 – Direito Positivo e às Fontes do Direito

No sentido de melhor entender o tema deste trabalho, é importante destacar o conceito de Direito positivo, que é o conjunto de regras que compõem o ordenamento jurídico que prescinde de normatização antecedente e hierarquicamente superior que irá permitir sua validade e aplicabilidade seja ditando a regra de sua concepção e formação, seja normatizando uma consecução material.

As fontes que compõem o direito positivo dividem-se entre as FONTES FORMAIS dizem respeito às normas introdutórias que devem obedecer à forma específica na concepção quanto aos órgãos introdutórios de tais leis, que devem por sua vez ser obediente a hierarquia de leis pré-definida no ordenamento jurídico, que serve para direcionar e validar a disposição a que serve, como vemos no Artigo 61 da Constituição Federal, que serve para definir de que é a competência para a criação de leis ordinárias, bem como, para que as mesmas devam servir;

Já as FONTES MATERIAIS, dizem respeito ao objeto da lei, a razão de ser e existir de sua implementação, donde deverá derivar relação jurídica entre os sujeitos, ativo e passivo que a compõem, com seu comportamento, atos ou omissões ou posições, comissivo ou potencial, é o caso do Artigo 148, inciso I da Constituição Federal, que institui o empréstimo compulsório objeto direcional da própria lei.

As palavras nem sempre conseguem exprimir o conteúdo semântico do nosso pensamento. Por isso, sob o rótulo de norma jurídica, a produção do direito tem como objeto vários elementos: o documento normativo, pertencente a um determinado tipo de instrumento introdutor de normas; os enunciados prescritivos; e as normas jurídicas. A criação destes componentes do sistema normativo é regulada por meio das normas de produção normativa que estabelecem a competência, o procedimento e a matéria.

O mesmo ocorre com a expulsão deles do sistema, por meio da invalidação, no controle da constitucionalidade, ou por intermédio da revogação. Nos dois casos temos a expulsão do sistema jurídico de documentos normativos, enunciados prescritivos e normas jurídicas.

O enunciado consiste no conteúdo da mensagem normativa. O que se pretendia regular. Os signos que permitem a construção do sentido da mensagem normativa produzida. São as palavras enunciadoras do conteúdo, já que a enunciação enunciada enuncia a forma. O enunciado indica o conteúdo da lei. Não é propriamente o conteúdo, porquanto este só será construído após a interpretação.

O enunciado seria o conteúdo ainda no plano da expressão. A porta de entrada para a construção do sentido. Todo texto requer interpretação, até mesmo os mais singelos. Não uma interpretação no sentido de descobrir uma verdade.

A clareza de um texto, por vezes, esconde um freio ao conhecimento. Impede que busquemos outros sentidos, outras possibilidades. Hospeda uma ilusão, porquanto nos faz pensar que tudo está ali, pronto para que consumamos.

O enunciado, a parte do produto apeado das marcas da enunciação, constitui-se no texto que será a base empírica para a construção das normas jurídicas que regularão a situação pretendida pelo instrumento introdutor.

O estudo das fontes do direito apresenta-se de suma importância, vez que é a partir do conhecimento dessa matéria que o cientista do direito estará apto a analisar as constantes transformações ocorridas no sistema do direito positivo. Vale lembrar que o ordenamento jurídico brasileiro, por conta da cultura existente no Poder Legislativo, fortemente influenciado por questões políticas, está em constante alteração. Nessa toada, o estudo das fontes do direito voltado ao estudo dos fatos enquanto enunciação/ expressão das palavras responsáveis por tais alterações, mediante introdução de normas jurídicas confere os mecanismos de proteção a eventuais abusos dos elaboradores das normas.

Os instrumentos primários são instrumentos primeiro e soberanos, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. Abrigam em grande parte, regras de estrutura, quer dizer, normas que prescrevem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas. São verdadeiras sobrenormas, porque falam não diretamente da conduta que suscita vínculos tributários, mas do conteúdo ou da forma que as regras hão de conter. Sendo elas:

1-Constituição Federal: É a lei das leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, Estados e Municípios instituírem seus tributos, como

também é lá que estão fixados os limites, positivos e negativos de legiferante daquelas pessoas. Sendo portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar os exercícios das competências impositivas, são postulados que imprimem a certeza e a segurança do Estado em contrapartidas, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos.

2-Lei complementar: com sua natureza ontológico-formal, isto é, matéria especialmente prevista na CF e o quórum qualificado a que alude o art. 69 da CF, maioria absoluta nas duas casas do Congresso Nacional, cumpre hoje função institucional da mais alta importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira.

3-Lei Ordinária: Pode ser editada tanto pela União como pelos Estados e Municípios, no delineado campo de suas competências constitucionais.

4-Lei delegada: é mais uma exceção a regra genérica pela qual a atividade que consiste em editar diplomas legais pertence, com exclusividade, ao Poder Legislativo. Serão delegadas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

5-Medida Provisória: Vieram compensar a união pelo desaparecimento pelo decreto lei, deve ser subordinadas aos pressupostos de relevância e urgência, sendo expedidas pelo Presidente de República, devendo ser submetidas ao Congresso Nacional que irá deliberá-la de forma extraordinária.

6-Decreto-legislativo: É o estatuto expressivo das competências exclusivas do Congresso Nacional e está no nível de Lei Ordinária.

7-Resoluções: Tanto do Congresso Nacional ou do Senado Federal, devem ser aprovados por maior simples, sendo promulgado pela Mesa do Senado ou Congresso, conforme o caso.

Os instrumentos secundários são todos os atos normativos que estão subordinados à Lei, tendo em vista que não obrigam seus particulares, e quanto aos funcionários públicos devem obediência não pelo seu conteúdo mas por obra da Lei que o determina sejam observados os mandamentos superiores da Administração, são eles: Decreto regulamentar, instrução ministeriais, portarias e etc.

O texto jurídico, não prescreve como deve ser a conduta das pessoas, por isso sua linguagem clama por validade.

Validade, portanto, não é valor aplicável ao texto literário. Mas ao texto jurídico, sim. A validade é o portal do direito.

## **2 – Da Regra Matriz de Incidência Tributária**

Devemos chamar de regra – matriz de incidência, “as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser tributária, previdenciária, penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc., dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta”<sup>1</sup>.

Da expressão “regra – matriz de incidência “, o termo regra significa o mesmo que norma jurídica, porque trata-se de uma construção do interprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta, para Paulo de Barros Carvalho a regra – matriz de incidência tributária é aquela que marca o núcleo da incidência fiscal, ou seja, aquela que institui tributo (IR, IPTU, ISS, ICMS, CIDE combustível, taxa de lixo etc.) identifica como norma tributária em sentido estrito. E neste caso o termo “matriz”, tem sentido duplo: além de servir como modelo para a construção de normas concretas, a regra que institui um tributo marca o núcleo da atividade tributária, define o cerne da matéria tributária, por isso é tida como “matriz”. Este último sentido está relacionado à materialidade da norma, levando – se em conta esta acepção não podemos falar em regra –matriz de multa pelo não pagamento de tributo, regra matriz deve ser instrumental, pois são somente as normas tributárias que instituem os tributos, por este motivo adotamos a primeira acepção, que abrange todas as normas gerais e abstratas e trata a regra- matriz como uma norma padrão de incidência, sem a especificidade de uma matéria.

Assim, todas as normas padrões de incidência dos diversos “ramos” do direito, nota-se que elas apresentam a mesma composição sintática, sendo os conteúdos mínimos de significação da hipótese e dos consequentes compostos,

---

<sup>1</sup> DE CARVALHO, Aurora Tomazini, Curso de Teoria Geral do Direito, 2ed, Noeses, p. 375,376.

invariavelmente, pelos mesmos critérios, o que, define um esquema padrão da regra-matriz de incidência: hipótese e critérios material (verbo mais complemento), espacial, temporal, e conseqüente e os critérios pessoais (sujeito ativo e passivo), prestacionais (verbo mais complemento).

Este esquema possibilita a construção com segurança de qualquer norma jurídica padrão de incidência. E na falta de um destes critérios supramencionados, demonstrará a imprecisão legislativa, e o conseqüente comprometimento na regulação almejada pelo legislador.

Por outro lado, como bem explica Aurora Tomazini de Carvalho, “a fórmula regra-matriz permite-nos aprofundar a análise das proposições normativas, vez que revela componentes da hipótese e do conseqüente das normas jurídicas. Frisamos, no entanto, mais uma vez, que as normas, por desfrutarem de integridade conceptual, são unidades desprovidas de sentido quando desmembradas. Assim, tal desagregação só é permitida para efeito de análise”<sup>2</sup>.

A regra – matriz é o esquema lógico – semântico, que servirá de instrumento para análise do texto positivado e poderá construir inúmeras normas jurídicas de acordo com as materialidades com as quais se pretende lidar.

Serve, portanto para o estudo das normas e sua composição lógica-semântica, entrando em contato com as mais diversas normas jurídicas.

A regra- matriz de incidência é o esquema que detém as funções de delimitar o âmbito de incidência normativa e controlar a constitucionalidade e legalidade normativa. Delimita o campo de extensão dos conceitos conotativos da hipótese e do conseqüente.

Assim, o esquema, possibilita ao intérprete determinar o âmbito de incidência da norma jurídica e identificar com precisão a ocorrência do fato hipoteticamente previsto e a relação a ser instaurada juridicamente. Portanto, a hipótese deverá conter o fato que ensejará a sua incidência e como conseqüente numa relação jurídica, as mais diversas imposições que acarretarão esta incidência.

---

<sup>2</sup> DE CARVALHO, Aurora Tomazini, Curso de Teoria Geral do Direito, 2ed, Noeses,p.378.

Os critérios são o material, que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico.

O espacial é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer.

Temporal, é o feixe de informações contidas na hipótese normativa que nos permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico.

O pessoal é o feixe de informações contidas no consequente normativo que nos permite identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico.

O prestacional, que como critério material define o núcleo da hipótese de incidência, o critério prestacional demarca o núcleo do consequente, apontando qual conduta deve ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo.

Desta maneira identificamos todos os critérios que compõe a regra matriz e sua conceituação.

### **3- Conceito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.**

#### **Conceito**

Sobre o conceito de serviços de qualquer natureza:

***“Do exame sistemático da Constituição... serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob-regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”.***

Assim, podemos construir o raciocínio de que, serviço é um fazer ou atividade de uma prestação a qual é objeto de uma obrigação derivada de um contrato espécie de negócio jurídico, submetido ao regime do direito privado.

Cabe ressaltar aqui a Lição do Doutor Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

Um “fazer” em favor de terceiros

**“Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, a sua composição o caráter da bilateralidade. Em vista disso, torna-se invariavelmente necessária a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e tomador, não podendo- cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo. “<sup>3</sup>**

Portanto, não será todo e qualquer “fazer que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. De toda sorte uma afirmação parece evidente a noção de trabalho corresponde genericamente a um “fazer”, assim é lícito afirmar que serviço é uma espécie de trabalho.

**“O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho ‘para si mesmo’. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica”<sup>4</sup>.**

Nessa toada, vale destacar que o objeto da tributação pelo ISS é o serviço – fim da relação jurídico tributária.

**“... alvo de tributação pelo ISS é o serviço- fim, isto é, o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias promovidas para o próprio prestador e não ‘para terceiros’, ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam – se das condições que o tornara possível)<sup>5</sup>.**

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ISS sobre atividades de Franquia (Franchising). RET 56/65, jul – ago/07)

<sup>4</sup> BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3 ed. Dialética, 2009, p.29)

<sup>5</sup> BARRETO, Aires F. ISS e IOF: estremação da incidência: descontos como elementos adjetivos. RDDT 163/109, abr/09)

Após a verificação do texto Constitucional, podemos concluir que não se incluem como “serviço”: a) o serviço público; b) o trabalho realizado para si mesmo, despido que é de conteúdo econômico; c) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício.

As atividades as quais fazem parte do serviço como um todo a ser realizado, são compreendidas como atividades – meio. Por estas ressaltamos a lição do professor Paulo de Barros Carvalho, *“As atividades desenvolvidas como requisito para a realização de outra utilidade qualquer são atividades meio, ao passo que os atos praticados como fim, acarretando, por si só, uma vantagem material ou imaterial colocada à disposição de outrem, configuram atividades –fim. Apenas a segunda espécie (atividade fim) deve ser examinada par ao escopo de possível tributação ...*<sup>6</sup>“

Portanto, o alvo da tributação deve limitar-se ao objeto final da contratação, não às suas etapas ou tarefas intermediárias. Entre atividade fim e atividade meio estabelece-se um nexó indissociável, ficando esta a serviço daquela, objeto principal da contratação.

No caso da importação de serviços, conforme explicação sobre o conceito de serviço acima, entendo que é contribuinte do ISS o prestador alienígena, pois é este que pratica a hipótese de incidência do fato gerador de algum dos serviços taxados na lista anexa da LC 116/2003.

### **Da Regra – Matriz de incidência tributária do ISSQN**

Devemos chamar de regra – matriz de incidência, “as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser tributária, previdenciária,

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (Franching). RET 56/65, jul – ago/07)

penal, administrativa, constitucional, civil, trabalhista, comercial, etc., dependendo das situações objetivas para as quais seu vetor semântico aponta”<sup>7</sup>.

Da expressão “regra – matriz de incidência”, o termo regra significa o mesmo que norma jurídica, porque trata-se de uma construção do interprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta, para Paulo de Barros Carvalho a regra – matriz de incidência tributária é aquela que marca o núcleo da incidência fiscal, ou seja, aquela que institui tributo (IR, IPTU, ISS, ICMS, CIDE combustível, taxa de lixo etc.) identifica como norma tributária em sentido estrito. E neste caso o termo “matriz”, tem sentido duplo: além de servir como modelo para a construção de normas concretas, a regra que institui um tributo marca o núcleo da atividade tributária, define o cerne da matéria tributária, por isso é tida como “matriz”. Este último sentido está relacionado à materialidade da norma, levando – se em conta esta acepção não podemos falar em regra –matriz de multa pelo não pagamento de tributo, regra matriz deve ser instrumental, pois são somente as normas tributárias que instituem os tributos, por este motivo adotamos a primeira acepção, que abrange todas as normas gerais e abstratas e trata a regra- matriz como uma norma padrão de incidência, sem a especificidade de uma matéria.

Assim, todas as normas padrões de incidência dos diversos “ramos” do direito, nota-se que elas apresentam a mesma composição sintática, sendo os conteúdos mínimos de significação da hipótese e dos consequentes compostos, invariavelmente, pelos mesmos critérios, o que, define um esquema padrão da regra-matriz de incidência: hipótese e critérios material (verbo mais complemento), espacial, temporal, e consequente e os critérios pessoais (sujeito ativo e passivo), prestacionais (verbo mais complemento).

Este esquema possibilita a construção com segurança de qualquer norma jurídica padrão de incidência. E na falta de um destes critérios supra mencionados, demonstrará a imprecisão legislativa, e o consequente comprometimento na regulação almejada pelo legislador.

---

<sup>7</sup> DE CARVALHO, Aurora Tomazini, Curso de Teoria Geral do Direito, 2ed, Noeses, p. 375,376.

Por outro lado, como bem explica Aurora Tomazini de Carvalho, “a fórmula regra-matriz permite-nos aprofundar a análise das proposições normativas, vez que revela componentes da hipótese e do conseqüente das normas jurídicas. Frisamos, no entanto, mais uma vez, que as normas, por desfrutarem de integridade conceptual, são unidades desprovidas de sentido quando desmembradas. Assim, tal desagregação só é permitida para efeito de análise”<sup>8</sup>.

No anexo I, a importância da regra matriz de hipótese de incidência se mostra fundamental na fundamentação daquele acórdão, demonstrando-se os critérios e testando os mesmos no aludido caso, se percebeu através da norma que introduz a contribuição previdenciária o local exato quanto ao critério espacial, revelando a incompetência da Justiça do Trabalho para dirimir o conflito.

As presunções incidem na regra matriz, e adotando os critérios da aludida regra, podemos obter a desagregação do alvo objeto do estudo, identificando e certificando se todos os critérios estão presentes, sendo que as presunções quando ocorrem podem repercutir em um ou mais critérios, a depender do caso concreto em análise. Por isso a modificação de critério antecedente em norma presuntiva, altera ou modifica o resultado no prescritor.

A regra – matriz é o esquema lógico – semântico, que servirá de instrumento para análise do texto positivado e poderá construir inúmeras normas jurídicas de acordo com as materialidades com as quais se pretende lidar.

Serve, portanto para o estudo das normas e sua composição lógica- semântica, entrando em contato com as mais diversas normas jurídicas.

Se faz oportuno nesse momento tecermos comentários sobre a fenomenologia da incidência tributária, a qual ocorre quando uma norma jurídica “cai sobre” o mundo do âmbito das condutas intersubjetivas e as modifica conforme sua prescrição, com a conseqüente produção dos seus efeitos.

Porém, existem duas grandes correntes explicando a incidência. A Teoria tradicional, que trabalha com a incidência automática e infalível no plano factual, não fazendo distinção entre a realidade social e os planos do direito

---

<sup>8</sup> DE CARVALHO, Aurora Tomazini, Curso de Teoria Geral do Direito, 2ed, Noeses, p.378.

positivado, considerando-os como uma unidade na existencialidade do fenômeno jurídico.

Nesta toada, PONTES DE MIRANDA leciona: “o direito é um processo de adaptação social que busca interferir na zona material das condutas humanas, através da sua coercitividade”.

Nesta ótica, a incidência é um fenômeno do mundo social, a norma se projeta sobre os acontecimentos juridicizando-os.

Em contrapartida, a Teoria do Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, defende que há normas jurídicas onde houver uma linguagem própria que as materialize. Pois em sua teoria o prestigiado doutrinador esclarece seu ponto de vista no sentido de que o direito é sistema integrante (subsistema) da heterogeneidade social, porém abstrai, para fins científicos, o direito como fato social, político ou psicológico, para estudá-lo enquanto conjunto de normas jurídicas válidas num dado país. Portanto, para esta corrente se faz necessário haver normas jurídicas válidas e um veículo de linguagem que lhe sirva de expressão da própria ocorrência do fato jurídico.

A minha corrente neste tema, é a primeira citada, a qual explica a incidência como automática e infalível uma vez que houvera sua realização no mundo social, independentemente da configuração de uma linguagem que seja veículo de expressão do fato jurídico-social, mesmo que seja necessária, a incidência já houve, restando para sua ideal formalização, algum veículo que a expresse.

### Regra Matriz - ISSQN

#### 1. Antecedente

- Critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços compreendidos na competência da União Federal e dos estados membros e aqueles não previstos na Lei Complementar nº 116/03.

- Critério espacial: âmbito territorial do município.

- Critério temporal: momento da prestação dos serviços.

## 2. Consequente

- Critério pessoal: sujeito ativo é o Município e o Distrito Federal (art. 32, §1º e 147 da CF); sujeito passivo é o prestador de serviços, pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo.

- Critério quantitativo: base de cálculo é o preço final do serviço prestado e são às alíquotas que estão expressamente previstas na legislação instituidora.

Com a regra matriz exposta acima, podemos melhor explicar o conceito do tributo Municipal facilitando nosso estudo, porém antes demonstrarei alguns princípios de grande importância na temática desse estudo.

## 4- Dos Princípios

### Do Princípio da legalidade

A soberania do Estado ou seu poder financeiro confirma-se no artigo 5º da Constituição Federal, isto porque é um poder do povo que o transfere “limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional”.<sup>9</sup>

Tal poder é indubitavelmente limitado pela lei, o que traz como decorrência lógica o respeito e a obediência ao Princípio da Legalidade do contrário viveria numa anarquia ou no comunismo, totalmente incompatíveis com a nossa democracia.

Sobre isso, bem leciona o Professor Ricardo Lobo Torres em afirmação que “o princípio da legalidade é um dos pontos cardeais do Estado Financeiro.”<sup>10</sup>

Assim, o princípio, seja em matéria tributária, financeira, administrativa, penal, etc., veio de maneira explícita no inciso II do artigo 5º da Carta Magna, de total pertinência trazê-lo na íntegra:

---

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 17ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 64.

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 106.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Diante do objeto, necessário se faz o debate da legalidade em matéria tributária, incrustada no inciso I do artigo 150 da Carta Política, de importância fundamental e que deve ser seguida à risca, o qual aproveitamos o ensejo para colacionar o dispositivo *ad litteram*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

*Ex vi* do comando supracitado, a lei formal está vinculada às normas da Constituição Federal. Isso significa “que todo o direito financeiro se subordina às normas constitucionais, tornando-se suscetível de controle jurisdicional o contraste entre as regras financeiras e as do direito fundamental”.<sup>11</sup>

O Advogado e Procurador aposentado do Município de São Paulo, Kiyoshi Harada acrescenta que:

“o princípio da legalidade tributária não se resume, apenas, na vedação de instituição ou majoração do tributo sem prévia autorização legislativa. De há muito extrapolou o velho princípio donde se originou - *nullum crime sine lege* – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa.”<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 107.

<sup>12</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 382.

Nesta mesma toada desponta o subprincípio, igualmente fundamental, da estrita legalidade, ou da tipicidade fechada, ou da reserva de lei tributária, dentre outros nomes que a vasta doutrina lhe atribuiu.

O Código Tributário Nacional nos trouxe o princípio no artigo 97 e de maneira firme determina que somente a lei pode definir o fato gerador, alíquota, base de cálculo, multas, sujeito passivo da obrigação, hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, dispensa ou redução de penalidades.

Ives Gandra da Silva Martins afirma que “é fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta reserva da lei. Sua veiculação normal deve conter toda a informação necessária para a aplicação da norma”.<sup>13</sup>

O brilhante professor Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>14</sup> vai além em sua obra: “a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa (sem grifos no original)”.

“Deste modo, a lei tributária deverá fixar, com hialina clareza, por exemplo, a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo do tributo, a multa e o fato gerador, sendo-lhe vedadas as indicações genéricas no texto legal de tais rudimentos *numerus clausus* da tipologia cerrada (grifo nosso)”<sup>15</sup>, como entende o estimado professor Eduardo Sabbag.

No que tange à clareza da lei, o insigne tributarista Ricardo Lobo Torres doutrina que tal princípio “sinaliza para a terminologia clara e unívoca, para a correção vernacular, para os conceitos determinados e as enumerações taxativas, que devem predominar na imposição fiscal (grifamos)”<sup>16</sup>.

À guisa de complementação, o Desembargador e ilustríssimo Professor Leandro Paulsen, citando José Artur Lima Gonçalves, nos ensina que “não se pode admitir a existência de norma tributária aberta, de norma tributária em branco, pois a função consistente em descrever legislativamente a regra matriz de incidência

---

<sup>13</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 185.

<sup>14</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.200.

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 788.

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 111.

tributária coube, por expressa disposição constitucional, única e tão somente ao Legislativo, não podendo o Executivo alterar-lhe o produto ou suprir-lhe as eventuais falhas e omissões.<sup>17</sup> (grifamos)

Outrossim, não podemos nos furtar à explanação do Princípio da Legalidade na visão dos Administrativistas, fundamentais para o regime jurídico-administrativo, bem como para o deslinde processual chegar a eficácia que dele se espera.

Então, na ótica de Celso Antônio Bandeira de Mello o princípio da legalidade “é a tradução jurídica de um propósito político: o de submeter os exercentes do poder em concreto – o administrativo – a um quadro normativo que embarque favoritismos, perseguições ou desmandos (grifo nosso).<sup>18</sup>

É plenamente racional, sob este prisma, afirmarmos que o princípio é o contraponto a qualquer tendência de exacerbação personalista dos governantes, uma vez que o princípio é oposição de todas as formas de autoritarismo. “É o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico”.<sup>19</sup>

Em tal diapasão, a Administração é completamente submissa às leis, devendo obedecê-las, cumpri-las e coloca-las em prática, de modo que a Administração Pública “só pode agir *secundum legem*”, e é o que a doutrina afirma de maneira uníssona.

“Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja (grifo nosso).<sup>20</sup>

E, desta maneira, é que preconiza o artigo 37 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...).

---

<sup>17</sup> PAULSEN, Leandro, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013, p. 167.

<sup>18</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira, *Curso de direito administrativo*. 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 100.

<sup>19</sup> *Idem*.

<sup>20</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira, *Curso de direito administrativo*. 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 102-103.

De acordo com a lucidez do ensinamento de Odete Medauar, “o princípio da legalidade traduz-se, de modo simples, na seguinte fórmula: ‘A administração deve sujeitar-se às normas legais’. Essa aparente simplicidade oculta questões relevantes quanto ao modo de aplicar, na prática, esse princípio.”<sup>21</sup>

Cumprir trazer a lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, que “a Administração Pública não pode, por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados; para tanto, ela depende de lei”.<sup>22</sup> (grifamos)

Ademais, “a relação entre a atividade administrativa e a lei é uma relação de subordinação, a qual se manifesta quer em sentido negativo, quer em sentido positivo”.<sup>23</sup>

É exatamente nesse sentido conforme explicação sobre esse princípio Magno e de extrema relevância, que observamos na possibilidade de dedução dos materiais utilizados na construção civil, bem como a mão de obra empregada, da base de cálculo do ISSQN, no serviço de construção civil, e também na utilização da pauta fiscal na cobrança deste imposto, pois a **LEI prescreve** esta medida como exceção à regra, e não o contrário.

### **Do Princípio da proibição do tributo confiscatório**

A Carta Política Federal, de forma notória, descreve o primado da vedação ao confisco segundo a regra ínsita no art. 150, IV:

*“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”.*

Conforme o aludido artigo nos demonstra, o tributo não poderá ter “efeito de confisco”, essa é clara limitação ao poder de tributar que a Carta Magna enfatizou.

---

<sup>21</sup> MEDAUAR, Odete, *Direito administrativo moderno*. 16ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 136.

<sup>22</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito administrativo*, 25ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 65.

<sup>23</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira, *Grandes temas de direito administrativo*. s/ ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 56.

Desse modo, a norma que se abstrai do texto da lei constitucional, “tributo com efeito de confisco”, carrega a noção de uma tributação antieconômica, desarrazoada, desastrosa para a atividade mercantil do contribuinte, excessiva e confiscatória, pois a administração tributária não pode podar a fonte de seus recursos.

O tributo não pode ser oneroso, ao ponto de ser sentido como penalidade. Como é cediço, o dispositivo Constitucional veda sim o “efeito de confisco” que nos tributos não se deve haver.

Na mesma sequência lógica, Eduardo Marcial Ferreira desmistifica a amplitude do termo “efeito”, na acepção de “resultado ou consequência de uma ação” que permite uma análise mais abrangente dessa própria ação, no bojo do vocábulo “confisco”, indicando “o ato pelo qual o Fisco adjudica bens do contribuinte”<sup>24</sup>

E como preconiza o Código Tributário Nacional em seu artigo 3º - “que não constitua sanção de ato ilícito” -, hialina distinção foi descrita nesse texto de lei, justamente para separar o tributo de qualquer semelhança com as penalidades.

Nessa toada, Hugo de Brito Machado nos ensina que “o tributo se distingue da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência é sempre algo lícito”.<sup>25</sup>

Não obstante, ao cobrar o ISSQN do serviço de construção civil pelo método da pauta fiscal, ou seja, o arbitramento, e não permitir a devida dedução dos insumos inerentes a atividade econômica de construção civil, é confiscar do contribuinte valores acima do permitido, trazendo danos a toda sociedade a qual se vê obrigada a enfrentar custos maiores ao comprarem seus imóveis.

No próximo item, teceremos os comentários pertinentes quanto a legislação que permite as deduções, da mesma maneira a qual veda o uso irrestrito do arbitramento para efeito de cálculo do ISSQN.

---

<sup>24</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 3ª.ed. São Paulo: Dial

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 30ª.ed., p. 58.

À arbitrariedade de fato acontece quando nos deparamos com a negativa por parte do ente público de reconhecer os direitos de seus contribuintes, nos dizeres de Hugo de Brito Machado, ao discorrer sobre a limitação ao poder de tributar, preconiza que “não se pode desconhecer que a utilidade ou, mais exatamente, a efetividade fiscal, que infelizmente ainda é praticamente inexistente.”<sup>26</sup>

## **5- Da possibilidade de dedução do valor dos materiais da base de cálculo do ISSQN**

1.O art. 156, III, da Constituição Federal do Brasil de 1988 (CF/88) dispõe sobre a competência dos Municípios para instituir, dentre outros, o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS):

“Art. 156”. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;”

Por sua vez, o art. 146, III, (a), da CF/88 estabelece à lei complementar a definição dos tributos e suas respectivas bases de cálculo:

“Art. 146”. Cabe à lei complementar:

(...)

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 art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar (LC) nº 116/03, excluiu da base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à referida LC:

---

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Ed.p.109.

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

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

“I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;”

E nem poderia ser diferente, porque o objetivo do referido dispositivo legal é tributar apenas o valor do serviço de construção civil prestado, que configura a obrigação de fazer.

Com efeito, a jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal (STF), proferida sob a égide do Decreto-Lei (DL) nº 406, de 31.12.1968, cuja repercussão geral já foi, inclusive, reconhecida, é pacífica no sentido de que é constitucional a exclusão da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

Com esta corrente que me alinho foi no mesmo sentido a decisão monocrática proferida pela Ministra ELLEN GRACIE, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 603.497 que reconheceu a repercussão geral da referida matéria para reafirmar a jurisprudência pacífica do E. STF:

A hipótese dos autos versa sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil. O acórdão assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – BASE DE CÁLCULO – MATERIAL EMPREGADO – DEDUÇÃO – IMPOSSIBILIDADE”.

A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedentes de Corte. Agravo regimental improvido.”

2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados. Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. para o acórdão Min.

Cármem Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009.

O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário.

(“...”)

(DJe de 16.09.2010 )

7. No mesmo sentido foi o acórdão unânime proferido pela 2ª Turma do STF, no julgamento do RE nº 599.582, de que foi relator o Ministro AYRES BRITTO:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DOS MATERIAIS E SUBEMPREITADAS. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Pelo que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempreitadas. 2. Agravo regimental desprovido.”

(DJe de 29.03.2011)

8. A referida jurisprudência tem origem no julgamento do RE nº 236.604, pelo Plenário do E. STF, em 26.05.1999, de que foi relator o Ministro CARLOS VELLOSO, em que se decidiu que o art. 9º, §§ 1º e 3º do DL nº 406/68 foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar e, pois, competente para definir a base de cálculo do ISS, conforme se verifica do acórdão proferido no julgamento do Agravo regimental (AgRg) no RE nº 214.414, de que foi também relator o Ministro CARLOS VELLOSO:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b. I. - Dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b: dispositivos recebidos pela CF/88. Citados dispositivos do art. 9º, § 2º, cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. RE 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001. II. - RE conhecido e provido. Agravo improvido.”

(DJ de 05.11.2002)

Além disso, não há que se falar mais no posicionamento divergente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) (entre outros: AgRg no RESP nº 1.209472/SC, rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe de 23.02.2011, AgRg no Ag nº 1.257.286/RS, rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe de 08.06.2010), porque, recentemente, as 1ª e 2ª Turmas reviram seus posicionamentos anteriores e seguiram a orientação do E. STF referida acima para consolidar o entendimento de que os materiais aplicados na obra devem ser excluídos da base de cálculo do ISS (1ª Turma do STJ – AgRg no AG nº 1.422.997/RJ, rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA e 2ª Turma do STJ – AgRg no AgRg no RESP nº 1.228.175/MG, rel. Min HUMBERTO MARTINS).

Ora, se a intenção do legislador fosse ampliar a base de cálculo do ISS para determinar a inclusão dos valores dos materiais aplicados na obra, assim teria disciplinado, de forma expressa, na LC nº 116/03.

Vê-se, pois, que deve ser excluído da base de cálculo do ISS os valores referentes ao material empregado na obra, **sob pena de ofensa aos arts. 7º, § 2º, I, da LC nº 116/2003, 156, III, 146, III, a), da CF/88.**

E ao ofender todos os dispositivos mencionados acima, a autoridade administradora dos recursos tributários mobiliários, viola os princípios já citados da **LEGALIDADE e PROIBIÇÃO AO CONFISCO.**

Dados Gerais

Processo: AI 813490 ES

Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO

Julgamento: 04/04/2014

Publicação: DJe-071 DIVULG 09/04/2014 PUBLIC 10/04/2014

Parte(s): CONCREVIT CONCRETO VITÓRIA LTDA

SANTUZZA DA COSTA PEREIRA E OUTRO(A/S)

MUNICÍPIO DE SERRA

PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SERRA

HENRIQUE ROCHA FRAGA

Decisão

Trata-se de agravo regimental contra decisão monocrática do Min. Joaquim Barbosa, relator originário do feito, que negou seguimento ao agravo de instrumento em recurso extraordinário, pelos seguintes fundamentos: “O agravante foi intimado do acórdão recorrido em 28.03.2008 (sexta-feira), conforme certidão de publicação, tendo-se esgotado o prazo para a interposição de recurso extraordinário em 14.04.2008 (segunda-feira). Sendo assim, o presente recurso é intempestivo, porquanto interposto em 15.04.2008. Ante o exposto, nego seguimento ao agravo de instrumento”. A parte agravante reitera as alegações aduzidas no recurso extraordinário. Não obstante, alega que: “A interposição do recurso extraordinário foi tempestiva, tendo em vista a ocorrência de feriado local no Estado de origem, o que foi comprovado pelo ora agravante nos autos”. Inicialmente, observo que assiste razão à parte recorrente no que se refere à alegação de tempestividade do recurso extraordinário. Em pesquisa ao sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Espírito Santo, verifico que não houve expediente no dia 31/03/2008, em razão de feriado local. O prazo de interposição do recurso foi prorrogado para o dia 15/04/2008. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal passou a aceitar a prova de prorrogação do prazo de interposição do recurso extraordinário em sede de agravo regimental. Nesta linha, veja-se do RE 626.358-AgR, julgado sob a relatoria do Ministro Presidente: “Ementa: RECURSO. Extraordinário. Prazo. Cômputo. Intercorrência de causa legal de prorrogação. Termo final diferido. Suspensão legal do expediente forense no juízo de origem. Interposição do recurso no termo prorrogado. Prova da causa de prorrogação só juntada em agravo regimental. Admissibilidade. Presunção

de boa-fé do recorrente. Tempestividade reconhecida. Mudança de entendimento do Plenário da Corte. Agravo regimental provido. Voto vencido. Pode a parte fazer eficazmente, perante o Supremo, em agravo regimental, prova de causa local de prorrogação do prazo de interposição e da conseqüente tempestividade de recurso extraordinário”. Feitas as devidas considerações sobre a tempestividade, reconsidero a decisão agravada e passo à análise do recurso extraordinário. O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação aos arts. 146, III, a e 156, III, todos da Carta. A decisão agravada negou seguimento ao recurso, sob o fundamento de que: “não vislumbro ofensa direta aos dispositivos constitucionais suscitados”. No mérito, destaco que o acórdão recorrido divergiu da diretriz jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual o recurso merece prosperar. Esta Corte assentou o entendimento de que é possível deduzir da base de cálculo do ISS o valor referente aos materiais empregados na construção civil. Esta foi a conclusão lançada no RE 603.497, decidido nos moldes da repercussão geral, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie. No mesmo sentido, destaco a ementa do RE 599.582 AgR, julgado sob a relatoria do Ministro Ayres Britto: “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DOS MATERIAIS E SUBEMPREITADAS. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Pelo que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempreitadas. 2. Agravo regimental desprovido”. Diante do exposto, com base no art. 544, § 4º, II, c, do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF, conheço do agravo para prover o recurso extraordinário, de modo que fica excluída da base econômica do imposto o valor referente aos materiais empregados na construção. Invertam-se os ônus da sucumbência. Publique-se. Brasília, 4 de abril de 2014. Ministro Luís Roberto Barroso Relator.

Posição que podemos ver acima, que o Supremo Tribunal Federal mantém-nos mesmos termos, pois protege a sociedade dos abusos do Fisco Municipal no ramo da construção civil.



## 6 - CONCLUSÃO

Diante do estudo realizado, foi necessário entender a regra matriz do tributo em questão, o ISSQN, e passar brevemente pela teoria geral do Direito para melhor entender a relação jurídica envolvida em conjunto com o aprofundamento do estudo da regra matriz, a qual é de suma importância para o desenvolvimento da tese exposta, inclusive após elucidar alguns primados Constitucionais inerentes a esta tese, para que pudéssemos explanar de maneira sintética, todavia clara, sobre o funcionamento da dedução dos materiais e mão de obra utilizada na obra civil da base de cálculo do ISSQN lançado ou mesmo antes de seu lançamento, e sua possibilidade de discussão extrajudicial e judicial.

Esta é uma questão que fora bastante controversa, porém conforme exposto o STF em recurso com repercussão geral reconhecida em que foi analisado profundamente o caso, pode-se verificar o momento da onerosidade excessiva que o contribuinte sofre ao não deduzir o montante devido ou posteriormente recuperá-lo.

Nenhuma empresa contribuinte está livre dessa cobrança desarrazoada. Há, contudo, soluções para a problemática apresentada. Porém, a postulação do direito em juízo em linguagem competente apropriada que comprove todos os critérios citados que ensejam a condição permissiva conforme jurisprudência do Supremo é de grande valia para aqueles que não conseguiram pela via administrativa atingir este objetivo de redução da carga tributária em construções e incorporações, então cabe buscá-lo em juízo para que essa questão possa ser confirmada.



## 7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DE CARVALHO, Aurora Tomazini, Curso de Teoria Geral do Direito, 2ed, Noeses

CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ISS sobre atividades de Franquia (Franchising). RET 56/65, jul – ago/07)

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3 ed. Dialética, 2009, p.29)

BARRETO, Aires F. ISS e IOF: estremação da incidência: descontos como elementos adjetivos. (RDDT 163/109, abr/09)

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 17ª. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 16ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PAULSEN, Leandro, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira, *Curso de direito administrativo*. 27ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MEDAUAR, Odete, *Direito administrativo moderno*. 16ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, *Direito administrativo*, 25ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 3ª.ed. São Paulo: Dial

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 30ª.ed.

MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Ed.