



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

Parecer Jurídico nº 26/2023

Ref.: Memorando n.º 053/2023 - Projeto de Lei Complementar n.º 007/2023

Assunto: Projeto de Lei n.º 007/2023 - Dispõe sobre a regulamentação da dedução de materiais da base de cálculo do ISS, incidente sobre serviços de construção civil previstos no código tributário municipal.

I - RELATÓRIO

Trata-se o presente parecer acerca de análise de Projeto de Lei Complementar n.º 007/2023. Instruem o pedido, no que interessa: (i) Mensagem do Legislativo nº 326/2023.

É o breve relato dos fatos. Passa-se à apreciação.

II - DA REGULAMENTAÇÃO DA MATÉRIA

Basicamente o Projeto de Lei Complementar proposto divide-se em dois pontos: (a) o art. 1º Regulamenta a dedução da base de cálculo de materiais empregados em construção civil, especificamente itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços do ISSQN e, e (b) regulamenta forma específica de arbitramento, para os mesmos casos, na hipótese de o contribuinte seja omissa ou não possua contabilidade devidamente formalizada.

Em relação à dedução específica, a hipótese já é prevista no Código Tributário Municipal (Lei Complementar nº 165/2008), especificamente nos dispositivos abaixo transcritos:

Art. 122. A base de cálculo do imposto é :

(...)

I - o preço do serviço, quando prestado por empresas ou pessoas a ela equiparadas;

II - o valor fixo de R\$ 12.000,00 por ano, quando a prestação dos serviços se der sobre a forma do trabalho pessoal do próprio contribuinte.

(...)

§ 2º A base de cálculo do imposto, a que se refere o inciso I, deste artigo :

(...)

II - será deduzida do valor dos materiais fornecidos pelo



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

prestador dos serviços, na prestação dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.05 da lista do art. 114, desta lei;

A dedução de tal natureza também é prevista na Lei Complementar nº 116/2003, que regulamenta o ISS nacionalmente, vejamos a previsão:

*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;

Quanto ao arbitramento, há previsão legal na legislação local, vejamos os dispositivos:

Art. 127. Será arbitrado o preço do serviço, mediante processo regular, nos seguintes casos :

I – quando se apurar fraude, sonegação ou omissão, ou se o contribuinte embaraçar o exame dos livros ou documentos necessários ao lançamento e à fiscalização do tributo, ou se não estiver escrito no Cadastro Mobiliário de Contribuintes;

II – quando o contribuinte não apresentar sua guia de recolhimento e não efetuar o pagamento do imposto sobre serviços no prazo legal;

III – quando o contribuinte não possuir os livros, documentos, talonários de notas fiscais e formulários, a que se refere o artigo 132, “caput”, deste Código; IV – quando o resultado obtido pelo contribuinte for economicamente inexpressivo, quando for difícil a apuração do preço, ou quando a prestação tiver caráter transitório ou instável.

Parágrafo único. Para o arbitramento do preço do serviço serão considerados, entre outros elementos ou indícios, os lançamentos de estabelecimentos semelhantes, a natureza do serviço prestado, localização das instalações, a



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

remuneração dos sócios, o número de empregados e seus salários e encargos sociais, o total das despesas de água, força e telefone, o aluguel ou arrendamento do imóvel e das máquinas e equipamentos e outras necessárias às atividades utilizadas para a prestação dos serviços, ou 1% (um por cento) sobre o valor desses bens, se forem próprios.

Quanto à previsão da dedução, entendo que o PLC é inoportuno, eis que dispensa repetição de norma legal já vigente. A dedução nos termos do CTM já são suficientes para trazer efeitos concretos, de forma que:

O inciso I do art. 1º não traz novidades jurídicas à situação de fato frente aos dispositivos do art. 7º, §2º, I da LC 116/93 c/c art. 122, §2º, II do Código Tributário Municipal.

O Inciso II do art. 1º também dispensaria autorização legislativa, eis que as limitações relativas à “receita bruta” e “tenha sido recolhido no município de Pradópolis” já são situações presumíveis da leitura do CTM e da LC 116/2003, e/ou no máximo poderiam ser dispostas em atos infralegais, como um Decreto Regulamentar.

Sobre a previsão contida no inciso III vejamos que primeiramente sofre de vício em sua redação pois deve ser lida em conjunto do *caput* do mesmo artigo, tendo o seguinte teor: “A base de cálculo do Imposto Sobre Serviços da Construção Civil é o preço total dos serviços, dela podendo ser deduzidos unicamente concreto, quando adquiridos de terceiros e produzidos fora da obra, desde que tenha sido recolhido o respecivo imposto”. Primeiramente o que se deduz deve ser o valor do material “concreto”, faltando o elemento de ligação específico, tornando sofrível la redação legislativa.

Ainda que façamos um esforço interpretativo, a hipótese de dedução é meramente repetitiva dos incisos I e II, eis que parece evidente que o “concreto” nada mais é do que um “material” a que se traz a hipótese de dedução em tais incisos. Assim, caso o legislador quisesse destacar tal item, poderia fazê-lo em regulamentação infralegal, mais uma vez.

Para além disso, dispor sobre tal hipóte de forma de lei, poderá ensejar questionamentos sobre a competência do Município para tratar do assunto, tendo em vista que a definição da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

Qualquer Natureza está contida na norma geral editada pela União. É de observar-se que o Supremo Tribunal Federal declarou ser inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional:

“ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. ALÍQUOTA MÍNIMA. ART. 88 DO ADCT. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DA UNIÃO. NORMAS GERAIS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. USURPAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DEFINIÇÃO POR LEI MUNICIPAL. CONCEITO DE RECEITA BRUTA DO PREÇO DO SERVIÇO. PRINCÍPIO FEDERATIVO. FEDERALISMO FISCAL. 1. Com espeque no princípio da eficiência processual, é possível ao Tribunal Pleno do STF convolar julgamento de referendo de medida cautelar em julgamento definitivo da ADPF. Precedente: ADPF 378, de minha relatoria, com acórdão redigido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 08.03.2016. 2. O princípio da subsidiariedade é aferido no momento da propositura da ADPF, de modo que não se depreende qualquer outra ação constitucional com aptidão para evitar a lesividade ao pacto federativo em questão. 3. A ocorrência de coexistência de jurisdições constitucionais estadual e nacional configura a hipótese de suspensão prejudicial do processo de controle normativo abstrato instaurado perante o Tribunal de Justiça local. Precedentes. 4. O Governador do Distrito Federal possui legitimidade ativa para pleitear em processo abstrato medida judicial em face de lei municipal, de modo a salvaguardar o federalismo fiscal, notadamente pela natureza dúplice, estadual e municipal, do ente federativo em termos de competência tributária. 5. Reveste-se de inconstitucionalidade formal a lei municipal na qual se define base de cálculo em que se



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

excluem os tributos federais relativos à prestação de serviços tributáveis e o valor do bem envolvido em contratos de arrendamento mercantil, por se tratar de matéria com reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, III, "a", da Constituição da República. 6. No âmbito da inconstitucionalidade material, viola o art. 88, I e II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Texto Constitucional, incluído pela Emenda Constitucional 37/2002, o qual fixou alíquota mínima para os fatos geradores do ISSQN, assim como vedou a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultasse, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida. Assim, reduz-se a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço a um patamar vedado pelo Poder Constituinte. 7. Fixação da seguinte tese jurídica ao julgado: "É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante." 8. Modulação prospectiva dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade, a contar da data do deferimento da medida cautelar em 15.12.2015. 9. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental parcialmente conhecida a que se dá procedência com a finalidade de declarar a inconstitucionalidade dos arts. 190, §2º, II; e 191, §6º, II e §7º, da Lei 2.614/97, do Município de Estância Hidromineral de Poá."

Ressalto, seria necessário um esforço dedutivo para verificar que a intenção do proponente seria especificar que diante de operações que utilizem o material "concreto" este seria deduzido do valor da base de cálculo do ISS quando utilizado dentro dos itens ou subitens 7.02 e 7.05, o que já estaria englobado, em



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

tese, pelos incisos I e II do art. 1º do PLC em análise.

Caso o legislador tenha como intenção trazer uma lista específica de quais seriam os “materiais” dedutíveis, poderia fazê-lo especificamente, ainda que de maneira infralegal, de forma a regulamentar o dispositivo em contento. Ademais, também é prevista a hipótese no parágrafo §1º do art. 1º, quando os materiais se incorporarem diretamente à obra, o que nos parece aplicável ao “concreto”.

Todos os outros dispositivos do art. 1º não tratam tipicamente da matriz tributária em que se exige previsão legal (sujeito passivo, sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), assim poderiam ser dispostos em Decreto Municipal, eis que a matriz tributária respectiva já se encontra vigente no Código Tributário Municipal.

Quanto ao artigo 2º, ao prever o arbitramento para a situação de dedução específica o artigo mostrou-se também redundante frente as disposições já vigentes no Código Tributário Municipal, eis que, como descrito anteriormente, o artigo 127 do instituto já trás hipótese que se encaixariam na descritas no caput do artigo 2º do PLC.

Ademais, também entendo incompatível a disposição específica de dedução fixa na ordem de 40% do preço total para as atividades, eis que poderiam trazer a injustiça aos contribuintes, dependendo da proporção utilizada em relação aos materiais dedutíveis nas hipóteses dos itens 7.02 e 7.05 da Lista de Serviços do ISS. A incompatibilidade deriva do parágrafo único do artigo 127 do CTM, a que repito a importância da regra do *caput* e do parágrafo único:

Art. 127. Será arbitrado o preço do serviço, mediante processo regular, nos seguintes casos :
(...)

Parágrafo único. Para o arbitramento do preço do serviço serão considerados, entre outros elementos ou indícios, os lançamentos de estabelecimentos semelhantes, a natureza do serviço prestado, localização das instalações, a remuneração dos sócios, o número de empregados e seus salários e encargos sociais, o total das despesas de água, força e telefone, o aluguel ou arrendamento do imóvel e das máquinas e equipamentos e outras necessárias às atividades utilizadas para a prestação dos serviços, ou 1% (um por cento) sobre o valor desses bens, se forem próprios.



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

Também em tais hipóteses deve ser considerado o artigo 148 do Código Tributário Nacional:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Ou seja, o arbitramento, conforme legislação federal e municipal, é feito em casos específicos, e deverá resguardar os direitos do contribuinte e o dever do fisco da verificação do preço/valor da base de cálculo de forma mais próxima possível à real, e para isso observados critérios legais e o devido processo legal administrativo.

Com isso, uma fixação prévia de arbitramento de 40% como disposto no PLC mostra-se incompatível com tais preceitos legais.

Ademais, neste sentido, caso queira o legislador prever regras específicas de presunção de valores a serem deduzidas para as hipóteses de 7.02 e 7.05, talvez possa fazê-lo em presumir alíquotas máximas, ou estabelecer critérios que confirmam margens específicas de dedução de acordo com certas características, sendo sempre zeloso em relação à situação a que se arbitra, obedecendo não só o devido processo legal como o princípio do “in dubio pro contribuinte”.

Vejamos que hoje, as regras gerais de arbitramento contidas no artigo 127 do CTM já possibilitariam a dedução de 40% do valor nos casos estipulados, ou ainda percentual maior ou menor do que este, mediante atuação do fisco em suas atividades, atendido critérios fixados e o devido processo administrativo.

Mas a fixação de percentual de dedução ao extrapolar as regras gerais de arbitramento já vigentes, pode ser encarada como uma renúncia fiscal, ou como uma forma de benefício tributário, e exigiria, quando a ser aprovada em lei, a previsão orçamentária, além do atendimento das condições da Lei de Responsabilidade Fiscal, como a estimativa de impacto financeiro, colocando sobre risco de inconstitucionalidade formal a aprovação desta matéria.



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

Aliás, neste sentido, uma vez que as regras gerais sobre arbitramento já estão dispostas no CTN e no Código Tributário Municipal, também se mostra inoportuno o artigo 2º e o artigo 3º em relação à sua forma, eis que meramente regulamentar, e assim como a matéria do artigo 1º da propositura, poderia ser disposta em atos infralegais, dispensando a análise da matéria previamente por este Poder Legislativo.

Por fim, no caso do arbitramento, se é intenção do legislador prever uma presunção específica para os casos dos itens 7.02 e 705, além de não fixá-la para todas as hipóteses, deverá dispô-la dentro da edição do próprio artigo 127 do CTN, em incisos e parágrafos específicos.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, a propositura mostra-se inoportuna em sua forma, eis que de a maioria dos seus dispositivos poderiam ser tratados em atos infralegais, como por exemplo um Decreto Municipal, eis que como inclusive expressa em sua ementa dispõe-se à “regulamentação da dedução de matérias da base de cálculo do ISS”, ou seja, é tema que extrapola a regra-matriz tributária que exige autorização legal.

Ademais, parte dos dispositivos dispostos no PLC encontram direta incompatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio e municipal, a que destaco:

- Inciso III do art. 1º, que não inova na ordem jurídica, eis que apenas especifica conceito de “concreto” que já englobado nos incisos I e II como uma das materiais, e que de certa forma trás insegurança jurídica municipal ao prever hipótese de dedução específica não prevista expressamente na Lei 116/2003;
- Artigo 2º, caput, que ao fixar percentual de dedução em caso do arbitramento específico, tem a potencialidade de trazer prejuízos injustificáveis ao contribuinte - ao tratar igualmente situações desiguais - além de ir de encontro ao princípio do contraditório e ampla defesa, sendo incompatíveis com as regras gerais de arbitramento previstas no artigo 127 do Código Tributário Municipal;

Deste modo entendo que o PLC é inoportuno na maioria dos seus artigos, cujos teores dispensariam a disposição em forma de lei, e que, em outros encontram incompatibilidade com o ordenamento jurídico vigente (em especial o Código Tributário Municipal e o Código Tributário Nacional) além de terem a



Câmara Municipal de Pradópolis

ESTADO DE SÃO PAULO

potencialidade de legalizar situações que padecem de inconstitucionalidade tanto material como formal.

Assim, entendo que a matéria do PLC é, em sua grande maioria, repetitiva de dispositivos legais já vigentes, e, quando inovam, o fazem com grau de preciocismo inadequado pois dispensaria autorização legislativa, podendo ser por meio de atos infralegais.

Por tais motivos, entendo que o PLCs não deve seguir adiante, ou, deve ser devolvido ao Poder Executivo para que sofra suas alterações/limitações afim de adequá-lo a limitar-se como norma legal apenas o que seja essencial à tal categoria.

É, sub censura, o parecer que se submete à elevada apreciação, com base nas informações apresentadas e nos documentos anexos, sem embargo de outras opiniões.

Pradópolis, 21 de junho de 2023.


DR. RORIGO CREPALDI PEREZ CAPUCELLI
Procurador Legislativo da Câmara Municipal de Pradópolis - SP

