

RECURSO ESPECIAL Nº 1.916.376 - RS (2021/0011137-9)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : SUPERBLOCO CONCRETOS LTDA. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS : ALEXANDRE CARTER MANICA - RS052579
LUCAS PACHECO VIEIRA - RS088916
PABLO AUGUSTO LIMA MOURÃO - RS092361
RECORRIDO : MUNICIPIO DE IVOTI
ADVOGADO : GIOVANA MORAIS MENA BARRETO - RS119060

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO COMBATIDO. DECISÃO SURPRESA. INEXISTÊNCIA. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A valoração jurídica diversa, calcada nos fatos da causa, dada pelo magistrado à atividade empresarial da contribuinte não caracteriza decisão surpresa que justifique a anulação do julgado.

2. Esta Corte Superior há muito consolidou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir os materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS. Precedentes.

3. O Supremo Tribunal Federal, ao proferir o primeiro julgamento do RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), em 31/08/2010 (DJ 16/09/2010), decidiu reformar acórdão do STJ com fundamento no entendimento do Pretório Excelso sobre a "possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil".

4. A partir desse momento, esta Corte Superior, buscando alinhar a sua jurisprudência à referida decisão da Suprema Corte, começou a decidir naquele mesmo sentido, como se observa, a título de exemplo, no AgRg nos EAREsp n. 113.482/SC, relatora Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Primeira Seção, julgado em 27/2/2013, DJe de 12/3/2013.

5. Entretanto, mais recentemente, em 03/07/2020 (publicação da ata de julgamento em 13/07/2020), nos mesmos autos do RE 603.497/MG, o STF deu parcial provimento a agravo interno para, reafirmando a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968 pela Constituição de 1988, assentar que a aplicação dessa tese naquele caso concreto não ensejou reforma do acórdão do STJ, ficando evidenciada, no referido julgamento, a intenção do Pretório Excelso de preservar a orientação jurisprudencial que o Superior Tribunal de Justiça sedimentou no âmbito infraconstitucional acerca da impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviço de construção civil.

Superior Tribunal de Justiça

6. Diante desse último pronunciamento da Suprema Corte no julgamento do seu Tema 247, há de voltar a ser prestigiada a vetusta jurisprudência do STJ sobre o tema.

7. Hipótese em que a parte autora nem sequer alegou, muito menos comprovou, que comercializou de forma apartada os materiais empregados nos serviços de concretagem e submeteu o valor deles à tributação pelo ICMS, de modo que não faz jus à pretendida dedução da base de cálculo de ISS.

8. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 14 de março de 2023

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1916376 - RS (2021/0011137-9)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : **SUPERBLOCO CONCRETOS LTDA. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**
ADVOGADOS : **ALEXANDRE CARTER MANICA - RS052579**
 : **LUCAS PACHECO VIEIRA - RS088916**
 : **PABLO AUGUSTO LIMA MOURÃO - RS092361**
RECORRIDO : **MUNICIPIO DE IVOTI**
ADVOGADO : **GIOVANA MORAIS MENA BARRETO - RS119060**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO COMB ATIDO. DECISÃO SURPRESA. INEXISTÊNCIA. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DOS MATERIAS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A valoração jurídica diversa, calcada nos fatos da causa, dada pelo magistrado à atividade empresarial da contribuinte não caracteriza decisão surpresa que justifique a anulação do julgado.

2. Esta Corte Superior há muito consolidou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir os materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS. Precedentes.

3. O Supremo Tribunal Federal, ao proferir o primeiro julgamento do RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), em 31/08/2010 (DJ 16/09/2010), decidiu reformar acórdão do STJ com fundamento no entendimento do Pretório Excelso sobre a "possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil".

4. A partir desse momento, esta Corte Superior, buscando alinhar a sua jurisprudência à referida decisão da Suprema Corte, começou a decidir naquele mesmo sentido, como se observa, a título de exemplo, no AgRg nos EAREsp n. 113.482/SC, relatora Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Primeira Seção, julgado em 27/2/2013, DJe de 12/3/2013.

5. Entretanto, mais recentemente, em 03/07/2020 (publicação da ata de julgamento em 13/07/2020), nos mesmos autos do RE 603.497/MG, o STF deu parcial provimento a agravo interno para,

reafirmando a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968 pela Constituição de 1988, assentar que a aplicação dessa tese naquele caso concreto não ensejou reforma do acórdão do STJ, ficando evidenciada, no referido julgamento, a intenção do Pretório Excelso de preservar a orientação jurisprudencial que o Superior Tribunal de Justiça sedimentou no âmbito infraconstitucional acerca da impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviço de construção civil.

6. Diante desse último pronunciamento da Suprema Corte no julgamento do seu Tema 247, há de voltar a ser prestigiada a vetusta jurisprudência do STJ sobre o tema.

7. Hipótese em que a parte autora nem sequer alegou, muito menos comprovou, que comercializou de forma apartada os materiais empregados nos serviços de concretagem e submeteu o valor deles à tributação pelo ICMS, de modo que não faz jus à pretendida dedução da base de cálculo de ISS.

8. Recurso especial desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela empresa SUPERBLOCO CONCRETOS LTDA. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, fundado na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão assim ementado (e-STJ fl. 222):

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ISS. FABRICAÇÃO E VENDA DE ARGAMASSA OU CONCRETO, COM SERVIÇO DE CONCRETAGEM (= COLOCAÇÃO NAS FORMAS DAS OBRAS). PEDIDO DE EXCLUSÃO DO MATERIAL DA BASE DE CÁLCULO DO ISS, COM RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. TODAVIA, OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA EMPRESARIAL QUE SE OSTENTA PRÓPRIA À INCIDÊNCIA DE ICMS. ADEMAIS, MESMO ADMITINDO-SE A INCIDÊNCIA DE ISS, PARTE AUTORA QUE NÃO SE DESINCUMBIU DO ÔNUS DA PROVA, TAMPOUCO EM RELAÇÃO AO NÃO REPASSE PARA FINS DE CUMPRIMENTO DO ART. 166 DO CTN.
APELAÇÃO DESPROVIDA.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 285/289).

Nas suas razões (e-STJ fls. 303/335), a parte recorrente, apontando violação dos arts. 10, 20, 491, I e II, § 1º, do CPC/2015, do art. 7º da LC n. 116/2003 e da Súmula 167 do STJ, sustenta, em resumo, que: (i) o acórdão recorrido é nulo, por ofensa ao princípio da não surpresa, visto que adotou fundamento não submetido à prévia manifestação das partes, no caso, referente à natureza mercantil da atividade desenvolvida e a sujeição da mesma à tributação pelo ICMS e não pelo ISS; (ii) faz jus à dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre a prestação de serviços de concretagem; (iii) a comprovação do não repasse econômico da exação

para fins de repetição de indébito pode ser feita quando da fase de liquidação.

Depois de apresentadas as contrarrazões (e-STJ fls. 384/394), o Tribunal de origem admitiu o apelo raro, determinando a subida dos autos (e-STJ fls. 434/451).

É o relatório.

VOTO

Na origem, cuidam os autos de ação ordinária ajuizada pela empresa recorrente na qual pediu "seja concedido provimento judicial para reconhecer o direito da Autora de excluir da base de cálculo do ISS, no Município de Ivoti, os valores referentes aos materiais e equipamentos utilizados na prestação do serviço de concretagem, condenando o Município de Ivoti/RS na obrigação de restituir a autora o que foi pago indevidamente, decretando a repetição de indébito referente às importâncias recolhidas a maior nos últimos cinco anos, devidamente corrigidas".

O magistrado de primeiro grau julgou a demanda improcedente, nos seguintes termos:

A questão controvertida nos autos é no tocante à possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados nos serviços de concretagem. O STF reconheceu a repercussão geral da matéria sob análise no bojo dos autos do RE 603.497/MG, quando sedimentado o entendimento quanto à possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

Prevaleceu o entendimento de que somente se pode exigir a incidência do ISS sobre serviços prestados, não estando, portanto, os "materiais" utilizados na obra englobados no conceito de "serviços", hipótese material de incidência do tributo em questão.

A compreensão vem ao encontro do disposto no diploma legal, vide o disposto no art. 7º, §2º, I, da LC nº 116/03:

[...]

Dessa forma, pacificada a possibilidade de exclusão dos materiais utilizados pela prestadora de serviços de construção civil na base de cálculo do ISS.

Todavia, o valor do tributo a ser restituído deve ser claramente definido, com base nas notas fiscais comprobatórias de aquisição dos materiais relacionadas à prestação de serviços, documentos que não foram anexados aos autos.

Da análise da nota fiscal colacionada à fl. 40, verifica-se somente a prestação do serviço e o valor do imposto retido, sem indicar o valor gasto com os materiais de forma discriminada, sendo oportuno mencionar que, embora refira a existência de materiais aplicados, não atende ao disposto no Decreto nº 15.809/15 notadamente ao artigo 2º.

Assim, em que pese cabível a dedução do custo dos materiais empregados na construção civil/concretagem da base de cálculo do ISS, a parte autora não se desincumbiu do ônus de provar o fato constitutivo do direito alegado na inicial de que materiais foram efetivamente adquiridos e empregados nas obras.

Não há prova tampouco de que a parte autora tenha assumido o alegado

encargo, isto é, não tenha transferido ou repassado a terceiro que teoricamente o teria suportado mediante inclusão no preço do produto ou do serviço, ou que o requerente esteja autorizado pelo terceiro, contribuinte de fato, a recebê-lo. Desse modo, a improcedência dos pedidos é medida que se impõe, considerando que não basta previsão legislativa que contemple a pretensão do autor, quanto à possibilidade de dedução do ISS dos materiais nas construções civis/concretagem, se este não produz prova mínima de qual material realmente foi utilizado, através de notas fiscais discriminadas dos referidos materiais, não bastando para tanto as notas gerais acostadas aos autos.

Na sequência, o TJRS negou provimento à apelação, vindo a manter a sentença com a seguinte motivação:

Colhe-se dos autos que as autoras produzem argamassa ou concreto e vendem para as construtoras, prestando a estas serviços de concretagem, que vem a ser a colocado nas formas das obras.

Sob o argumento de que, conforme orientação jurisprudencial, os materiais empregados nos serviços de concretagem não integram a base de cálculo do ISS, ingressaram com ação em que postulam seja o Município condenado à "*repetição do indébito referente às importâncias recolhidas a maior nos últimos cinco anos, devidamente corrigidas*".

A sentença julgou improcedente, visto não ser suficiente a juntada de "notas gerais", vale dizer, são necessárias "*notas fiscais discriminadas*", para fins de dedução do ISS em relação aos "*materiais nas construções civis/concretagem*", enfim, as autoras não se desincumbiram do ônus da prova.

Por isso, a apelação, sustentando, em suma, que a prova reclamada na sentença pode ser feita em liquidação.

Mas não lhe assiste razão, e evidencio os seguintes pontos.

1. Pode enviar à fase de liquidação a apuração do *quantum debeatur*; a prova do *an debeatur*, ao invés do que defendem as autoras, deve ser feita, necessariamente, na fase de conhecimento.
2. Considerando que na realidade as autoras produzem argamassa para construções ou concreto e vendem para as construtoras, prestando-lhes, como etapa inerente à operação, os serviços de concretagem, isto é, de colocação da argamassa ou concreto nas formas das obras, o que acontece na realidade é uma operação de compra e venda sujeita à incidência de ICMS.

Nesse sentido, peço vênha para transcrever o voto que proferi na Ap 70 052 393 659:

[...]

2.2 - Quanto ao material individual. É a situação oposta ao material genérico. Entende-se por material individual aquele que é feito (industrializado) sob encomenda, específico para certa obra.

Por exemplo: (a) esquadrias, gênero do qual são espécies as portas, as janelas e os caixilhos; (b) argamassa, que é a mistura de areia e água, com aglutinante (cal e/ou cimento), que endurece com o passar do tempo, própria para assentar tijolos, pedras e ladrilhos, podendo ser gorda ou forte (alto índice de aglutinante), magra ou fraca (baixo índice de aglutinante) e hidráulica (propriedade para endurecer na água); e (c) concreto, que é a mistura de areia, água e pedras (britas), com aglutinante, que endurece com o passar do tempo, formando um agregado compacto, próprio nas construções civis para as peças de sustentação horizontais (vigas) e verticais (esteios ou espeques), sendo que, na concretagem (serviço de colocação nas formas), o concreto é permeado de armaduras de barras de ferro ou aço para maior resistência, passando a se chamar concreto armado.

De igual modo aqui há duas situações distintas e do mesmo naipe do item anterior: (a) quando a empreiteira industrializa os produtos para a obra; e (b) quando a empreiteira compra os produtos para a obra.

2.2.1 – Quando a empreiteira industrializa os produtos para a obra. Quando isso ocorre, a situação é a da Súm. 167 do STF que diz: “O fornecimento de concreto, por empreiteira, para construção civil,

preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS".

Trata-se, como se vê, de fornecimento de concreto por empreiteira para a construção civil. Isso acontece quando a empreiteira compra a matéria-prima e os insumos, isto é, os ingredientes necessários (cal, areia, cimento, brita, etc.), e faz a industrialização (manipulação conforme a receita, "traço" tecnológico ou índice de "liga"), resultando um produto chamado concreto, atividade em que não pode ser confundida com a concretagem, que é o serviço de colocação nas formas ou talhes da obra, mediante a qual se incorpora à obra".

[...]

Nessa categoria, assim como em relação ao material genérico, incide ICMS sobre as operações de compra dos ingredientes necessários procedidas pela empreiteira. E obviamente não incide sobre a operação de circulação econômica da empreiteira para o dono da obra, isso porque é meio para a atividade-fim. É a mercadoria necessária para a prestação do serviço.

2.2.2 – Quando a empreiteira compra os produtos para a obra. A empreiteira pode comprar os produtos necessários à obra. Se for concreto, à evidência será sob encomenda, pois o produto conserva as condições ideais de uso por tempo bastante reduzido, sendo irrelevante, pois, o fato de o produto ser conduzido, por necessidade inerente, em betoneiras ao canteiro de obras em caminhões da própria vendedora. Isso não configura a descrição da Súm. 127 do STJ, tampouco operação abrangida prevista no item 32 (antigo 19) da Lista anexa ao DL 406/68, com a redação da LC 56/87, atual item 7.02 da Lista Anexa à LC 116/03.

Quando a empreiteira compra o concreto de uma empresa especializada, ocorre com a vendedora um contrato paralelo ao de empreitada, mas autônomo em relação a ele, assim como, no material genérico, quando a empreiteira aplica material por ela industrializado para o mercado (item 2.1.2 supra).

Observe-se que falo em compra de concreto pela empreiteira. Vale dizer: os ingredientes (cimento, areia, brita, etc.) são adquiridos pela empresa especializada – indústria de concreto –, em operações normais sujeitas ao ICMS.

Não há confundir esta operação que é de compra e venda de concreto, com outra, qual seja, quando a empreiteira compra os ingredientes necessários e contrata outra empresa para somente os serviços de industrialização, isto é, para misturar, para fazer a manipulação conforme as receitas, podendo até, eventualmente, se estender aos serviços de concretagem (colocação nas feições da obra).

Na compra e venda de concreto realiza-se uma operação empresarial entre a empreiteira (compradora) e a indústria e comércio de concreto (vendedora), que não estava contemplada no item 32 (antigo 19) da Lista Anexa ao DL 406/67, com a redação da LC 56/87, e não está no item 7.02 da Lista da LC 116/03.

Imaginemos uma padaria que, em vez de comprar farinha, fermento, açúcar, sal, gordura, enfim, todos os ingredientes necessários, resolve comprar a massa pronta de uma empresa especializada nisso, limitando-se apenas a colocá-la nas formas e a cozinhá-la. Fora de dúvida, sobre essa operação incide ICMS, não importando que tudo seja feito sob encomenda, uma vez que também neste caso a encomenda é inerente à atividade.

Mutatis mutandis , é o que acontece com a empresa que vende concreto às empreiteiras de obras civis.

Por isso, existe um contrato autônomo, independente do contrato de empreitada, ficando o objeto (mercadoria) sujeito ao ICMS.

E diga-se o mesmo, eminentes colegas, em relação aos produtos pré-moldados, tais como vigas, pilares, painéis de fechamento, etc. Se a empreiteira os compra sob encomenda de outra empresa que os industrializa, sobre esta operação incide ICMS.

Já se ela mesma os industrializa como produtos individuais, isto é, para uma obra específica, conforme as respectivas necessidades e características, obviamente não incide ICMS, mesmo que a fabricação ocorra fora do canteiro de obras. O princípio é exatamente o mesmo da Súm. 167 do STJ em relação às betoneiras que transportam concreto.

Pois, eminentes colegas, o caso sub judice se encaixa na situação do item 2.2.2, quer dizer, ocorre compra e venda de concreto ou de argamassa, portanto operação empresarial entre a empreiteira (compradora) e a indústria e comércio de concreto ou de argamassa, sendo a colocação nas formas da obra (=serviço de concretagem) inerente à operação, considerando que o produto conserva as condições ideais de uso por tempo bastante reduzido.

3. Admitindo-se *ad argumentandum tantum*, a incidência do ISS, impugna-se, para fins de restituição, pois quando por operação ou variável, e não por profissional ou fixo, é naturalmente repassável, impunha-se - repito - cumprir o art. 166 do CTN, prova não realizada e que não pode ser enviada à fase de liquidação, visto envolver o *an debeatur*.

[...]

Com a devida vênia, conceder a restituição nos contratos de obras, sem o cumprimento do art. 166 do CTN, na realidade não é restituir o indébito tributário, e sim contemplar a empreiteira com lucro extra. Sim, pois, embutiu o imposto sobre o total, inclusive sobre o material, no custo da obra, e, sem autorização de quem lhe pagou, requer, pela segunda vez, contra o Município.

4. Nesses termos, desprovejo, respondendo as autoras solidariamente pelas custas e honorários, estes arbitrados em 20% sobre o valor da causa, considerando seu pequeno valor, atualizado pelo IGP-M desde o ajuizamento.

Pois bem.

Inicialmente, desacolho o pedido de anulação do acórdão recorrido lastreado em alegada ofensa ao princípio da não surpresa (art. 10 do CPC/2015).

Conforme já salientado, na exordial a empresa autora pediu provimento declaratório que lhe reconhecesse o direito de subtrair os materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços de concretagem, afirmando em sua argumentação que seria fato incontroverso que a sua atividade está sujeita ao imposto municipal.

No entanto, o tribunal de apelação, sopesando o contexto fático-probatório dos autos, adotou, bem ou mal, compreensão diversa, no sentido de que os contratos celebrados pela autora com empresa empreiteira para a realização dos serviços de concretagem configuram operação mercantil de compra e venda de concreto sujeita ao ICMS e não ao ISS.

A toda evidência, essa valoração jurídica diversa sobre a atividade empresarial da contribuinte, calcada na compreensão dos fatos da causa, não pode ser considerada decisão surpresa que justifique a anulação do julgado.

No que tange ao juízo de reforma, verifico que a conclusão do acórdão recorrido deve ser mantida, mas por outros fundamentos.

Saliento, desde logo, que não me coaduno com o entendimento consignado no acórdão recorrido de que a atividade desenvolvida pela autora recorrente está sujeita à incidência do ICMS.

No julgado *a quo* está expressamente registrado que "na realidade as autoras produzem argamassa para construções ou concreto e vendem para as construtoras, prestando-lhes, como etapa inerente à operação, os serviços de concretagem, isto é, de colocação da argamassa ou concreto nas forma das obras".

Na presente demanda se discute a base de cálculo do ISS devido pela autora, a qual realiza serviços de concretagem em prol de empreendimentos de construção civil. Frise-se, por importante, que aqui não se está a discutir a tributação da empreiteira que contrata os serviços da parte autora.

O fato de o contrato da autora com a empreiteira não se confundir com o que essa (a empreiteira) celebra com outrem para a edificação da obra não desnatura o serviço prestado pela autora e, por conseguinte, a espécie tributária a que está sujeita.

Nesse contexto, tenho que o serviço prestado pela parte autora enquadra-se na hipótese estampada na Súmula 167 do STJ, segundo a qual "o fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS".

A propósito, cumpre destacar que se fosse mantida a motivação externada pela Corte gaúcha, de que as operações em questão estariam sujeitas ao ICMS, a conclusão esperada seria a de procedência do pedido declaratório por inexistência de relação jurídica entre autora e o Município de Ivoti que amparasse a própria tributação do ISS, o que já seria suficiente para acolher o pedido de devolução dos materiais empregados.

Pois bem.

No presente caso, a base de cálculo do ISS sobre serviço de construção civil está sendo discutida à luz da LC n. 116/2003, que, no que aqui importa, contém as seguintes disposições normativas:

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

[...]

§ 2 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;

[...]

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).

[...]

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Feitas essas considerações, importa recordar que esta Corte Superior possuía firme orientação jurisprudencial de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir os materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS. A esse respeito, ilustrativamente, confirmaram-se os seguintes arestos:

TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. INCLUSÃO OU NÃO DO VALOR DOS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EMPREGADOS POR SUBEMPREITEIRA. SÚMULA Nº 167/STJ. PRECEDENTES.

1. Da base de cálculo do ISS não deve ser deduzido o valor dos materiais de construção utilizados pela prestadora do serviço.

2. A base de cálculo para apuração do total do tributo devido é o custo do serviço em sua totalidade.

3. Aplicação da Súmula nº 167/STJ: "O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS".

4. Precedentes das Egrégias 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

5. Recurso desprovido.

(REsp n. 256.210/MG, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2000, DJ de 25/9/2000, p. 77.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - CONSTRUÇÃO CIVIL - ISS - BASE DE CÁLCULO - DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULAS 282 E 284/STF - CORREÇÃO MONETÁRIA - INAPLICABILIDADE DA TR - VERBA HONORÁRIA DEVIDA.

1. Aplica-se o teor da Súmula 282/STF relativamente às teses sobre as quais o Tribunal a quo não emitiu juízo de valor.

2. Tese de que a alteração da base de cálculo somente poderia se dar por lei complementar deficientemente fundamentada, porque não indicado o dispositivo de lei federal tido por violado. Súmula 284/STF.

3. A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. Precedentes.

4. A mudança de disposição, na lista do ISS, do serviço de execução de obras de construção civil - do item 19 para o 32, conforme a redação da LC 56/87 - é circunstância inteiramente desinfluyente.

Isso porque tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a

dedução dos materiais empregados, por prescrição dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço.

5. Os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não aqueles correspondentes aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS.

6. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta.

7. Segundo a jurisprudência do STJ, a TR pode ser utilizada como equivalente aos juros de mora, sendo ilegal, entretanto, sua aplicação como fator de correção monetária. Em substituição, deve incidir o INPC e, a partir de janeiro/92, a UFIR.

8. Havendo revelia e sagrando-se vencedor o réu, é descabida a condenação em honorários (precedentes). Regra que não se aplica se a parte, apesar de não ter apresentado contestação, atuou posteriormente nos autos.

9. Recurso provido em parte.

(REsp n. 779.515/MG, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27/6/2006, DJ de 3/8/2006, p. 260.)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DO VALOR DOS MATERIAIS DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não é cabível a dedução, da base de cálculo do ISS, do valor dos materiais empregados na prestação do serviço de concretagem da construção civil. REsp 622385/MG, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 28.06.2006; AgRg no REsp 621484/SP, 1ª T., Min. Denise Arruda, DJ de 14.11.2005; AgRg no REsp 661163/SP, 1ª T., Min. Francisco Falcão, DJ de 19.12.2005 e REsp 603761/PR, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 05.04.2004.

2. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp n. 828.879/SP, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 17/8/2006, REPDJ de 16/10/2006, p. 312, DJ de 31/8/2006, p. 255.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONSTRUÇÃO CIVIL. ISS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO TOTAL DO SERVIÇO. ABATIMENTOS. INVIABILIDADE.

[...]

5. É firme no STJ o entendimento de que o ISS incide sobre o preço total do serviço de construção civil. Os insumos adquiridos de terceiros pelo construtor e utilizados na obra compõem a base de cálculo do tributo municipal.

6. Sujeitam-se ao ICMS e são excluídas da base de cálculo do ISS somente as mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas pelo contribuinte. Precedentes do STJ.

[...] (AgRg no REsp n. 1.128.343/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 2/9/2010, DJe de 28/2/2011.)

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS EMPREGADOS NA OBRA. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO.

1. As empresas do ramo da construção civil são contribuintes do ISS, não sendo admitido subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às sub-empregadas e aos materiais utilizados pela construtora. (Precedentes: REsp 974.265/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJ 26/08/2009; REsp 976.605/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ 02/04/2009; AgRg no REsp 1002693/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJ 07/04/2008; AgRg no Ag 830.095/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJ 24/10/2007; REsp 622.385/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ 28/06/2006; REsp 577.356/MG, Rel.

Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJ 31/05/2004).

[...] (AgRg no REsp n. 1.189.255/RS, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 5/8/2010, DJe de 18/8/2010.)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE PROVEU O RECURSO ESPECIAL. INCONSISTÊNCIA DO ÓBICE INVOCADO PELA RECORRIDA (ORA AGRAVANTE). TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. MATERIAIS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Quanto à alegação no sentido de que o recurso especial não podia ser conhecido, verifica-se que tal alegação é inconsistente, pois o acórdão recorrido está amparado no art. 7º, § 2º, da LC 116/2003, ou seja, o acórdão não julgou válida lei local contestada em face de lei federal (na forma do art. 102, III, "d", da CF/88), como afirma a agravante.

2. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, de modo que não é admitida a dedução dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. Desse modo, "a tese de que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas também os adquiridos de terceiros, devem ser excluídos da base de cálculo do ISS não encontra respaldo no ordenamento jurídico, pois a regra legal que trata da incidência do ISS sobre serviços de construção civil é clara ao excluir apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços", de modo que "quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS" (AgRg no REsp 1.002.693/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 7.4.2008).

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EDcl no REsp n. 1.081.617/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 21/9/2010, DJe de 8/10/2010.)

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, ao proferir o primeiro julgamento do RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), em 31/08/2010 (DJ 16/09/2010), decidiu reformar acórdão do STJ com fundamento no entendimento do Pretório Excelso sobre a "possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil".

A partir desse momento, esta Corte Superior, buscando alinhar a sua jurisprudência à referida decisão da Suprema Corte, começou a decidir naquele mesmo sentido. A título de exemplo, cito o seguinte aresto prolatado pela Primeira Seção em sede de embargos de divergência:

TRIBUTÁRIO - ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - BASE DE CÁLCULO - MATERIAIS EMPREGADOS - DEDUÇÃO - POSSIBILIDADE.

1. Alinhada à orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência desta Corte reconhece a legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços (ISS).

2. Nos termos da Súmula 168 do STJ, não cabem embargos de divergência quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg nos EAREsp n. 113.482/SC, relatora Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Primeira Seção, julgado em 27/2/2013, DJe de 12/3/2013.)

Entretanto, mais recentemente, em 03/07/2020 (publicação da ata de julgamento em 13/07/2020), nos mesmos autos do RE 603.497/MG, ao examinar

agravo interno do Município de Betim, o STF deu parcial provimento ao recurso para, reafirmando a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968 ("§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o impôsto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços ; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo impôsto") pela Constituição de 1988, assentar que a aplicação dessa tese naquele caso concreto não ensejou reforma do acórdão do STJ, pelas seguintes razões contidas no voto condutor do acórdão:

Entendo que o agravo interno merece ser parcialmente provido.

O agravante não se volta contra a orientação jurisprudencial embasadora da decisão fustigada – enquanto admite a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil -, e sim contra a sua aplicação ao caso dos autos.

Mais precisamente, não questiona a afirmada constitucionalidade da dedução, para definir a base de cálculo do ISS, dos materiais empregados na construção civil, senão a subsistência da decisão do Superior Tribunal de Justiça, que teria apreciado a questão à luz da legislação infraconstitucional, conferindo-lhe interpretação mais restrita do que a acolhida pela sentença.

Para enfrentar a insurgência veiculada, mister examinar com atenção o objeto desta ação, bem como as decisões nela proferidas.

Trata-se de embargos à execução oferecidos pela empresa Topmix Tecnologia e Engenharia de Concreto S.A. na execução fiscal promovida pelo ora agravante, Município de Betim – MG.

Na referida ação incidental, a embargante postula a extinção da execução fiscal, com o reconhecimento do seu direito a deduzir, da base de cálculo do ISS, o valor dos materiais fornecidos em serviços de concretagem, prestados em obras de construção civil. Sustenta que tal direito decorre do disposto no art. 9º, § 2º, a, do Decreto-Lei 406/1968, recepcionado pela Constituição de 1988, consoante remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A sentença julgou procedentes os embargos à execução, dada a recepção do art. 9º, § 2º, a, do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição da República (fls. 77-9).

Interposto recurso de apelação pelo embargado, Município de Betim, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais negou-lhe provimento e logo após rejeitou os embargos de declaração opostos.

Contra o acórdão do TJ/MG, o Município de Betim interpôs recurso especial e recurso extraordinário, a que negado seguimento na instância recorrida. Manejado agravo de instrumento perante o Superior Tribunal de Justiça pelo Município de Betim, a Corte Superior acolheu-o para determinar a subida do recurso especial, deste conheceu em parte e, na parte conhecida, deu-lhe provimento, forte no entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, sendo indevida a subtração dos materiais empregados.

Contra essa decisão, foi interposto agravo regimental, ao qual foi negado provimento. Novos embargos declaratórios foram opostos e rejeitados. Finalmente, a embargante interpôs o recurso extraordinário em foco (fls. 311-31) contra o acórdão do STJ.

Admitido o recurso extraordinário na origem, esta Corte reconheceu a sua repercussão geral, a fim de propiciar a ratificação, para os efeitos do art. 543-B do CPC/1973, da sua jurisprudência assente no sentido da recepção do art. 9º, § 2º, b, do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição de 1988, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS GASTOS COM MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, b, DO DECRETO-LEI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA

JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (RE 603497 RG, rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04/02/2010)

Após o julgamento da repercussão geral, no âmbito do Plenário Virtual, a eminente Ministra Ellen Gracie, que me antecedeu na relatoria deste recurso, deu provimento ao extraordinário e restabeleceu expressamente a sentença, mediante a decisão monocrática das fls. 559/60.

Para aferir se o agravante tem razão, mostra-se imprescindível evidenciar os fundamentos e o teor da pacífica orientação jurisprudencial desta Suprema Corte sobre o tema, a fim de, em um segundo momento, contrastá-la com os embasadores do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Constato que nos inúmeros julgados a respeito da matéria, o Supremo Tribunal Federal pronunciou a recepção do art. 9º, § 2º, alíneas a e b, do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição de 1988. E tal pronúncia de recepção, com status de lei complementar, foi feita sem ingressar na interpretação do alcance específico do texto, e tampouco na questão da subsistência respectiva frente à legislação que lhe sucedeu.

Para aclarar a questão, transcrevo o teor dos dispositivos determinantes da dedução, da base de cálculo do ISS (correspondente ao “preço do serviço”), dos valores relativos aos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e das subempreitadas já tributadas pelo próprio ISS, *verbis*:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

[...]

§ 2º Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

[...]

a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviços;

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

O *leading case* sobre o tema é o RE 214.414 AgR, cuja ementa tem a seguinte redação:

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. (RE 214414 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 05/11/2002)

Em tal precedente, em debate a recepção do art. 9º, § 2º, alíneas a e b, do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição de 1988. O seu relator, Ministro Carlos Velloso, em decisão monocrática, conhecera e dera provimento ao recurso extraordinário, reportando-se ao RE 236.604, e tal decisão foi mantida pelos seus próprios fundamentos ao julgamento de agravo regimental. Nela assentou-se recepcionado o art. 9º, § 2º, alíneas a e b, do Decreto-Lei 406/68 pela Constituição de 1988, ao fundamento de que não estabelecia isenção heterônoma e, portanto, não violava os arts. 145, § 1º [princípio da capacidade contributiva], 150, II [princípio da isonomia tributária], 151, III [vedação de isenções heterônomas], da CF/88 e sequer o art. 34 do ADCT [a estatuir normas de transição em matéria tributária e a revogação da legislação incompatível com os ditames da nova Carta Constitucional]. Portanto, restou reformado o acórdão recorrido, que concluía pela revogação tácita dos aludidos dispositivos pela Carta de 1988.

Vale observar, aqui, que a invocação do RE 236.604, em que declarada pelo Tribunal Pleno a recepção, pela Constituição vigente, do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, em que estabelecidas alíquotas fixas para certos serviços, afastando as alegações de ofensa aos citados arts. 145, § 1º, 150, II, 151, III, da CF e ao art. 34 do ADCT, era pertinente apenas em parte. E isso por resultar, a pertinência, da similitude de certos aspectos - como a alegada violação do art. 151, III, da CF-, e não da identidade das questões jurídicas

debatidas, estas a rigor significativamente distintas.

O precedente em exame deu origem à formação de sólida jurisprudência relativa à recepção do art. 9º, § 2º, alíneas a e b, do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição de 1988. A título exemplificativo, cito os seguintes julgados:

[...]

Em suma, firme a jurisprudência desta Suprema Corte quanto à recepção do Decreto-Lei nº 406/1968 pela Constituição de 1988. No que tange ao alcance específico do seu art. 9º, § 2º, alíneas a e b, porém, não há entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, haja vista se tratar de questão infraconstitucional.

Nesse linha, recorro elucidativo acórdão da Primeira Turma desta Suprema Corte que rechaçou – por versar sobre legislação infraconstitucional –, a subida de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que negara a dedução, da base de cálculo do ISS, do valor dos materiais adquiridos de terceiro, com base na exegese do art. 9º, § 2º, a, do DL 406/1968 (RE 568204 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15.9.2009). No mesmo sentido: AI 634934 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 23.6.2009.

Exposto o alcance da jurisprudência desta Casa quanto à matéria, resta aferir, ao exame da inconformidade veiculada pelo ora agravante, os fundamentos que levaram o STJ a dar provimento ao recurso especial interposto, de modo a verificar se há efetiva contraposição de fundamentos e conclusões e, por consequência, se existe óbice à manutenção da sentença, como alega o agravante.

O acórdão de origem, do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, havia se circunscrito a aplicar a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal no sentido da recepção do art. 9, § 2º, do Decreto-Lei nº 406/1968 pela Carta de 1988.

Esse acórdão veio a ser reformado pela decisão monocrática do Ministro do STJ Humberto Martins, em que não se tece consideração alguma sobre a jurisprudência do STF. Simplesmente nela se afirma que a jurisprudência do STJ *“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”* (fl. 238).

Interposto agravo regimental, com referência à violação da jurisprudência do STF pela decisão recorrida, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça simplesmente reiterou os termos da decisão monocrática (fls. 272-5).

A omissão do julgado quanto à invocada jurisprudência desta Suprema Corte não foi suprida nem mesmo no julgamento dos embargos de declaração, oportunidade em que o STJ voltou a reafirmar o seu entendimento sem explicitar os fundamentos respectivos e, muito menos, cotejá-los com o do Supremo Tribunal Federal.

Nesse contexto, os fundamentos do acórdão do STJ que desafiou o Recurso Extraordinário - reformado pela decisão monocrática agravada -, devem ser colhidos nos julgados que levaram à formação da jurisprudência daquela Casa, o STJ, evocada, repito, no acórdão recorrido, como razão de decidir.

Início pelo REsp 926.339, referido na decisão monocrática do Ministro Humberto Martins e também no acórdão da 2ª Turma, a fim de evidenciar o entendimento jurisprudencial da Corte Superior. Naquele julgado, a Ministra Eliana Calmon, relatora do precedente, explicitou os fundamentos da orientação do Superior Tribunal de Justiça, que gravitam em torno da exegese da legislação infraconstitucional, nomeadamente do Decreto-Lei nº 406/1968, com as alterações dos Dls 84/1969 e 56/1987, e da LC 116/2003, *verbis*:

“Veja-se que tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por indicação dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço.

Isso sucede porque os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não aqueles correspondentes

aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS.

Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta. De qualquer forma, esta nova legislação não teria aplicação à hipótese, porque a ação foi ajuizada em momento que antecede o início de sua vigência (jul/1998).

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial".

Essas ponderações se refletiram na ementa do precedente.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONSTRUÇÃO CIVIL – ISS – BASE DE CÁLCULO – DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS – IMPOSSIBILIDADE - OMISSÃO INEXISTENTE.

[...]

2. A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. Precedentes.

3. A mudança de disposição, na lista do ISS, do serviço de execução de obras de construção civil – do item 19 para o 32, conforme a redação da LC 56/87 – é circunstância inteiramente desinfluyente. Isso porque tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por prescrição dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço.

4. Os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não aqueles correspondentes aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS.

5. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta.

6. Recurso especial improvido.

(REsp 926339/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 03.5.2007)

Nesse diapasão, ressaltando que os fundamentos da jurisprudência do STJ têm caráter infraconstitucional, registro esse precedente, de maio de 2011:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. SERVIÇOS DE CONCRETAGEM. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

1. A decisão agravada está fundamentada na jurisprudência de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que não é cabível a dedução dos materiais empregados na prestação do serviço de concretagem da construção civil na base de cálculo do ISS.

2. A questão analisada nos autos não é eminentemente constitucional, pois a Corte local tratou de matéria infraconstitucional (vigência do art. 9º do DL 406/68).

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1214266/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 10.5.2011)

Essa orientação, estritamente assentada na exegese da legislação infraconstitucional, não se contrapõe à firme jurisprudência desta Corte Suprema.

Acolhê-la, deixar de aplicá-la ou perfilhar interpretação diversa, tudo isso se insere na esfera de competência constitucionalmente conferida ao Superior Tribunal de Justiça.

Antes de prosseguir no julgamento deste agravo interno, mostra-se imprescindível explicitar a controvérsia relativa à interpretação dos preceitos do Decreto-Lei 406/1968, com as alterações dos Dls 84/1969 e 56/1987, e da

LC 116/2003 que dizem respeito à base de cálculo do ISS incidente sobre a prestação de serviços de construção civil. Para tanto, é viável desconsiderar o texto original do DL 406/1968, que vigorou por curtíssimo período, partindo do regime estabelecido pelo DL 84/1969, que conferiu a seguinte redação ao art. 9º, § 2º, do DL 406/1968:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

[...]

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

Os itens 19 e 20 da lista anexa, aos quais se aplica o dispositivo citado, eram assim redigidos, no regime do DL 834/1969:

19. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).

20. Demolição; conservação e reparação de edifícios (inclusive elevadores neles instalados), estradas, pontes e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).

Os serviços descritos nesses itens foram transplantados para os itens 32, 33 e 34 da lista anexa, na redação dada pela LC nº 56/1987:

32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM); 33. Demolição;

34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM);

A despeito do lapso da LC nº 56/1987, que se olvidou de modificar a referência do art. 9º, § 2º, é inquestionável que este preceito subsistiu, designando os serviços originais (de construção civil), e não aqueles que passaram, com o seu advento, a constar nos itens 19 e 20 da lista anexa.

A redação do art. 9º, § 2º, *a*, é clara e, em princípio, não daria margem a divergências interpretativas. Nos serviços de construção civil, o preço do serviço (base de cálculo geral do imposto) sofrerá o abatimento do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, com o que chegaríamos à base de cálculo aplicável a tais serviços: preço do serviço menos o valor dos materiais fornecidos pelo próprio prestador. O que ensejou a controvérsia interpretativa foi a ressalva posta entre parênteses no item correspondente da lista anexa: *“exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM”*. Essa ressalva deu origem a duas correntes interpretativas: a primeira, restritiva, no sentido de que o abatimento a que se refere o art. 9º, § 2º, *a*, somente se aplica às mercadorias mencionadas entre parênteses no item da lista anexa, ou seja, às mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação de serviços, que se sujeitavam ao antigo ICM; a segunda, favorável aos contribuintes, no sentido de que o abatimento diria respeito às mercadorias produzidas no próprio local da prestação dos serviços, de modo que o ISS não alcançaria o valor relativo a mercadoria alguma, quer fossem produzidas no local da prestação do serviço (pela determinação do art. 9º, § 2º, *a*), quer fora dele (pela ressalva do item da lista, que sujeitava tais mercadorias ao ICM).

A primeira orientação exegética é corroborada pela tese de que tais materiais jamais deveriam integrar a base de cálculo do ISS, seja nos serviços de

construção civil, seja em qualquer outro serviço, por se tratar de gastos com materiais imprescindíveis à prestação do serviço, e não do valor da prestação de serviço propriamente dita. Contudo, essa tese não é pacífica; pelo contrário, é refutada por abalizada doutrina e, ainda, diversos precedentes jurisprudenciais.

A querela doutrinária não cessou com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, que, em seu art. 7º, § 2º, I, reitera, com certas nuances, a regra do art. 9, § 2º, a, do DL nº 406/1968:

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;

Os itens da lista anexa a que se refere esse dispositivo dizem respeito justamente aos serviços de construção civil. Porém, subsiste a ressalva ao fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços, *verbis*:

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).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Como a LC nº 116/2003 veiculou preceitos idênticos, em seus aspectos essenciais, àqueles do DL nº 406/1968, subsiste a divergência interpretativa quanto ao real alcance da autorização para dedução de materiais na base de cálculo do ISS pago pelos serviços de construção civil.

A solução dessa divergência está a cargo do Superior Tribunal de Justiça, no desempenho da sua função constitucional de preservar a autoridade e uniformizar a interpretação das leis federais (art. 105, III, a e c, da CF).

A propósito, o STJ editou a Súmula 167, consolidando o seu entendimento de que o fornecimento de concreto, para construção civil, caracteriza prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do ISS, e não do ICMS:

O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

Essa súmula é relevante para o deslinde do processo em foco, haja vista tratar precisamente de serviços de concretagem, em que a autora, recorrente do extraordinário e ora agravada, sustenta o seu direito a abater, da base de cálculo do ISS, os materiais fornecidos na prestação do serviço, como o cimento, a brita, a areia etc. (fl. 3 dos autos).

Pois bem, firmada a premissa de que o serviço de concretagem está sujeito ao ISS, o STJ passou a enfrentar a questão relativa à base de cálculo e, especificamente, ao direito à dedução dos valores gastos com materiais, conferindo-lhe resposta negativa. A título elucidativo, registro este acórdão, proferido em ação também ajuizada pela empresa Topmix Tecnologia e Engenharia de Concreto, ora agravada:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONCRETAGEM. MATERIAIS EMPREGADOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N.º 167/STJ.

1. A base de cálculo do ISSQN é o custo do serviço em sua totalidade, motivo pelo qual não se deduz de sua base de cálculo o valor dos materiais utilizados na produção de concreto pela prestadora de serviço, tanto mais que, nos termos da Súmula n.º 167/STJ, sujeitam-se referidas

empresas à tributação exclusiva do ISSQN, verbis: "O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS"

2. Precedentes: REsp 1051383/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/06/2008, DJe 12/08/2008; AgRg no Ag 909.011/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/04/2008, DJe 23/04/2008; REsp 886.373/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2008, DJe 30/04/2008; AgRg no REsp 921.804/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2007, DJ 31/05/2007 p. 408; REsp 828.879/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/08/2006, DJ 31/08/2006 p. 255, REPDJ 16/10/2006 p. 312; AgRg no REsp 661.163/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/11/2005, DJ 19/12/2005 p. 223 ;REsp 603761/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2004, DJ 05/04/2004 p. 218. 3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 1050405/MG, Primeira Turma, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 07/05/2009)

Os fundamentos que sustentam tal orientação jurisprudencial foram expostos no julgado referido, cuja ementa evidencia a adoção da exegese restritiva da cláusula de dedução, limitada às mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas por contribuinte do ICMS:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONSTRUÇÃO CIVIL. ISS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO TOTAL DO SERVIÇO. ABATIMENTOS. INVIABILIDADE. CONCRETAGEM. SÚMULA 167/STJ.

1. O ISS incide sobre o preço total do serviço de construção civil. Os insumos adquiridos de terceiros pelo construtor e utilizados na obra compõem a base de cálculo do tributo municipal.

2. Entendimento sumulado no que se refere à concretagem (Súmula 167/STJ).

3. Sujeitam-se ao ICMS e são excluídas da base de cálculo do ISS somente as mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas pela contribuinte. Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental não provido. (AgRg nos EDcl no REsp 973.432/MG, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 02/12/2008)

O voto do relator evidencia os argumentos, de caráter infraconstitucional, que dão suporte ao entendimento do Tribunal:

A incidência exclusiva do ISS no caso de concreto produzido pelo prestador do serviço é incontroversa, tendo sido reconhecida pela Corte Estadual (Súmula 167/STJ).

Ora, não havendo incidência do ICMS, não há falar em redução da base de cálculo do ISS.

Não se trata, como visto, de fornecimento de mercadoria pela construtora, mas de simples prestação de serviço, o que afasta a aplicação do art. 9º, § 2º, "a", do DL 406/68 (possibilidade de abatimento dos insumos da base de cálculo do tributo municipal).

Ademais, não cabe abatimento da base de cálculo (art. 9º, § 2º, "a", do DL 406/1968), pelo fato de o fornecedor (construtora) não ser contribuinte do ICMS.

Essa exegese é restritiva, mas não se mostra ofensiva à Constituição da República. **Implica a aplicação do art. 9, § 2º, a, do DL 406/1968 apenas àquelas hipóteses em que o prestador do serviço é contribuinte do ICM-ICMS e fornece mercadorias paralelamente à prestação do serviço.** (grifo adicionado)

Recordo, à demasia, que essa interpretação restritiva dada pelo STJ tem respaldo na doutrina, como elucida Kiyoshi Harada, tratando da questão frente à LC nº 116/2003:

Conforme prescreve o inciso I, do § 2º, não se inclui na base de cálculo

do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços (execução de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica, e serviços de reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas e pontes, portos ou congêneres), porque nessas hipóteses o valor dos materiais fica sujeito ao ICMS.

Na mesma linha, Anna Cordelli Alves ressalta que a aplicação do art. 7º, § 2º, da LC nº 116/2003 depende das peculiaridades da relação contratual, podendo ensejar a incidência simultânea do ISS e do ICMS ou apenas do ISS, sobre o valor total da operação, fato este que evidencia com base no exemplo das empreitadas de obra mista:

No mesmo exemplo dado, configura-se tal hipótese quando o tomador contrate pura e simplesmente a reforma do imóvel, sem qualquer exigência referente a materiais a serem utilizados. Nesse caso, o preço acordado estará remunerando a execução da reforma e deverá ser tomado, como um todo (serviço + fornecimento de materiais), para fins de cálculo do ISS devido.

De qualquer modo, a este Supremo Tribunal Federal não incumbe revisar a exegese perfilhada pelo Superior Tribunal de Justiça, mas apenas verificar se, ao acolhê-la, aquela Corte não incorreu em ofensa à Carta da República, violando o arquétipo constitucional do Imposto sobre Serviços.

E, no caso dos autos, não vislumbro ofensa alguma à Carta Magna.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao agravo interno, para, reafirmada a tese da recepção do art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 pela Constituição de 1988, assentar que sua aplicação ao caso concreto não enseja reforma do acórdão do STJ, uma vez que aquela Corte, sem negar a premissa da recepção do mencionado dispositivo legal, circunscreveu-se a fixar-lhe o respectivo alcance.

Como tese de repercussão geral, sugiro abordagem minimalista, nos seguintes termos: *“O art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988”*.

A aplicação dessa tese de repercussão geral aos recursos sobrestados não constitui empecilho à interpretação do significado específico do art. 9, § 2º, do DL nº 406/1968 e, se aplicável, do art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003.

Constata-se que o Supremo Tribunal, ao dar parcial provimento ao agravo interno manejado no RE 603.497/MG, além de reafirmar a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968, buscou, a toda evidência, preservar a orientação jurisprudencial que o Superior Tribunal de Justiça sedimentou no âmbito infraconstitucional acerca da impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviço de construção civil.

Diante desse último pronunciamento da Suprema Corte, não tenho dúvida de que deve voltar a ser prestigiada a então vetusta jurisprudência do STJ sobre o tema, identificada nos vários julgados acima citados.

O prestador de serviço de construção civil é, via de regra, contribuinte tão somente do ISS, de modo que, ainda que ele mesmo produza os materiais empregados fora do local da obra, esses materiais não estarão sujeitos ao recolhimento do ICMS e, portanto, não poderão ser abatidos da base de cálculo do ISS.

Entretanto, caso o prestador do serviço de construção civil também seja contribuinte do ICMS, os materiais necessários à construção por ele produzidos fora

do local da obra e destacadamente comercializados em paralelo com o tomador, porquanto passíveis de tributação pelo imposto estadual, poderão ser subtraídos da base de cálculo do ISS.

No presente caso, a autora nem sequer alegou, muito menos comprovou, que comercializou de forma apartada os materiais empregados nos serviços de concretagem e submeteu o valor dos mesmos à tributação pelo ICMS, de modo que não faz jus à pretendida dedução da base de cálculo de ISS.

O indeferimento da pretensão declaratória prejudica o exame do pedido de repetição de indébito.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

Deixo de majorar os honorários advocatícios, uma vez que a quantia fixada pelo acórdão recorrido, de 20% sobre o valor atualizado da causa, já alcança do limite máximo previsto no art. 85, § 3º, I, do CPC.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2021/0011137-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.916.376 / RS

Números Origem: 00135046820208217000 01002815620208217000 01193779120198217000
02596719620198217000 1002815620208217000 1193779120198217000
135046820208217000 2596719620198217000 70081474686 70082877622
70083751453 70084619220 90001736620188210166

PAUTA: 14/03/2023

JULGADO: 14/03/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA SOARES CAMELO CORDIOLI

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SUPERBLOCO CONCRETOS LTDA. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
ADVOGADOS : ALEXANDRE CARTER MANICA - RS052579
LUCAS PACHECO VIEIRA - RS088916
PABLO AUGUSTO LIMA MOURÃO - RS092361
RECORRIDO : MUNICIPIO DE IVOTI
ADVOGADO : GIOVANA MORAIS MENA BARRETO - RS119060

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves (Presidente), Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.