



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**AgInt nos EDcl no AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2139698 - SC
(2024/0149152-5)**

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : **OURO PRETO MINERACAO LTDA**
OUTRO NOME : **PEDREIRA OURO PRETO LTDA**
ADVOGADOS : **GRAZIELLE SEGER PFAU - SC015860**
 MARCELO SEGER - SC022851
 AUGUSTO KRAUSE WOLTER - SC055029
AGRAVADO : **MUNICÍPIO DE GASPAR**
ADVOGADOS : **DANIEL KNOP - SC016915**
 JOSÉ CARLOS SCHRAMM - SC016137
 FELIPE JULIANO BRAZ - SC026164

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ATENDIMENTO. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A questão posta no recurso especial referente à possibilidade de inclusão/exclusão dos materiais empregados na base de cálculo do ISS sobre construção civil é jurídica, dispensando reexame de prova.
2. A verificada existência de indicação do artigo de lei federal cuja interpretação é o objeto do dissídio jurisprudencial aventado afasta a alegada deficiência das razões do recurso especial.
3. O Supremo Tribunal Federal, em 03/07/2020, ao decidir agravo interno nos autos do RE 603.497/MG, assentou que o juízo de constitucionalidade do art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei n. 406/1968 realizado por ocasião do julgamento do Tema 247 não infirma a jurisprudência do STJ então sedimentada sobre a interpretação desse dispositivo legal.
4. Essa decisão da Suprema Corte revela que a discussão sobre a caracterização do direito à dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços de construção civil é exclusivamente infraconstitucional, de modo que, no caso dos autos, não subsiste fundamento constitucional autônomo no

acórdão recorrido a ser impugnado, o que afasta a alegação de aplicação do óbice de conhecimento ao recurso especial estampado na Súmula 126 do STJ.

5. Diante desse último pronunciamento do Pretório Excelso no julgamento do Tema 247, há que voltar a ser prestigiada a vetusta jurisprudência do STJ segundo a qual 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.

6. Agravo interno desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 04/02/2025 a 10/02/2025, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

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

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 12 de fevereiro de 2025.

Ministro GURGEL DE FARIA

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AgInt nos EDcl no AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2139698 - SC
(2024/0149152-5)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
AGRAVANTE : **OURO PRETO MINERACAO LTDA**
OUTRO NOME : **PEDREIRA OURO PRETO LTDA**
ADVOGADOS : **GRAZIELLE SEGER PFAU - SC015860**
 MARCELO SEGER - SC022851
 AUGUSTO KRAUSE WOLTER - SC055029
AGRAVADO : **MUNICÍPIO DE GASPAR**
ADVOGADOS : **DANIEL KNOP - SC016915**
 JOSÉ CARLOS SCHRAMM - SC016137
 FELIPE JULIANO BRAZ - SC026164

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ATENDIMENTO. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A questão posta no recurso especial referente à possibilidade de inclusão/exclusão dos materiais empregados na base de cálculo do ISS sobre construção civil é jurídica, dispensando reexame de prova.
2. A verificada existência de indicação do artigo de lei federal cuja interpretação é o objeto do dissídio jurisprudencial aventado afasta a alegada deficiência das razões do recurso especial.
3. O Supremo Tribunal Federal, em 03/07/2020, ao decidir agravo interno nos autos do RE 603.497/MG, assentou que o juízo de constitucionalidade do art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei n. 406/1968 realizado por ocasião do julgamento do Tema 247 não infirma a jurisprudência do STJ então sedimentada sobre a interpretação desse dispositivo legal.
4. Essa decisão da Suprema Corte revela que a discussão sobre a caracterização do direito à dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços de construção civil é exclusivamente infraconstitucional, de modo que, no caso dos autos, não subsiste fundamento constitucional autônomo no

acórdão recorrido a ser impugnado, o que afasta a alegação de aplicação do óbice de conhecimento ao recurso especial estampado na Súmula 126 do STJ.

5. Diante desse último pronunciamento do Pretório Excelso no julgamento do Tema 247, há que voltar a ser prestigiada a vetusta jurisprudência do STJ segundo a qual 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.

6. Agravo interno desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de agravo interno manejado por OURO PRETO MINERAÇÃO LTDA. contra a decisão constante às e-STJ fls. 670/687, em que dei provimento ao recurso especial da municipalidade agravada para cassar o acórdão recorrido e "determinar o re julgamento da apelação, observadas as diretrizes de que a base de cálculo do ISS sobre os serviços de construção civil é o preço do serviço e de que são dedutíveis apenas os materiais empregados fora do local que foram comercializados paralelamente pelo prestador com o respectivo destaque do ICMS".

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 709/710).

Nas suas razões (e-STJ fls. 712/721), a parte agravante sustenta que:

(i) a parte agravada não interpôs recurso extraordinário para impugnar fundamento constitucional adotado no acórdão recorrido (Tema 247 do STF), o que impede o conhecimento de seu recurso especial, nos termos das Súmulas 283 do STF e 126 do STJ;

(ii) as razões do recurso especial são deficientes, pois não indicam com precisão o dispositivo de lei federal violado e apresentam argumentação genérica que não demonstra a suposta ilegalidade no acórdão recorrido, o que atrai a aplicação da Súmula 284 do STF;

(iii) o conhecimento da pretensão deduzida no recurso especial pressupõe reexame de prova;

(iv) a jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que os materiais empregados na realização do serviço de construção civil não compõem a base

de cálculo do ISS.

A parte agravada apresentou impugnação (e-STJ fls. 726/731).

É o relatório.

VOTO

Os argumentos ora deduzidos já foram suficientemente analisados e desacolhidos quando proferi a decisão impugnada, razão por que a mantenho pelos seus próprios fundamentos.

Na origem, cuidam os autos de embargos à execução fiscal de ISS.

Entre outras causas de pedir, a empresa embargante alegou o direito à dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre a prestação de serviços de concretagem.

O magistrado de primeiro julgou procedente o pedido para "determinar que o embargado exclua da base de cálculo da CDA n. 6/2005 os valores referentes aos materiais empregados na prestação de serviços de concretagem".

Na sequência, o TJSC manteve a sentença quanto a esse tópico, com a seguinte motivação:

3. Quanto à exclusão da base de cálculo do valor dos materiais utilizados, a teor de consolidada compreensão do Supremo Tribunal Federal (Tema n. 247) - no que lhe acompanha a jurisprudência desta Corte -, o art. 9º, § 2º, a e b, do Decreto-lei n. 406/68, que autoriza a dedução da base de cálculo do ISS das parcelas correspondentes ao valor dos materiais empregados na construção civil e das subempreitadas já tributadas, foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988, de forma que viável o decote pretendido.

[...]

Saliento que essa já era a posição adotada pela Corte Suprema desde o reconhecimento da repercussão geral, conforme referido na ementa do respectivo acórdão, de relatoria da então Ministra Ellen Gracie:

[...]

De se notar que, a par disso, tal posição passou a ser também empregada pelo Superior Tribunal de Justiça:

[...]

Mais remotamente o Grupo de Câmaras de Direito Público já havia decidido em igual sentido:

[...]

Dessa forma, a partir da previsão análoga contida no art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar Federal n. 116/2003, assegura-se a dedução do valor dos materiais empregados nas obras de construção civil e das subempreitadas da base de cálculo do ISS:

[...]

Importante registrar que o Superior Tribunal de Justiça também já se posicionou, expressamente, quanto à irrelevância, para fins de dedução da base de cálculo, da distinção entre os materiais produzidos pelo próprio prestador do serviço e aqueles adquiridos de terceiros:

[...]

Outrossim, no âmbito deste Tribunal de Justiça, o Grupo de Câmaras de Direito Público, em mais de uma oportunidade debateu a respeito da interpretação a ser conferida ao art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei n. 406/68 e dos itens ns. 32 e 34 da respectiva lista de serviços (LC n. 56/87), bem como ao art. 7º, § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003 e dos itens ns. 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa, firmando posicionamento quanto à exclusão da base de cálculo do tributo dos valores dos materiais empregados nas obras de construção civil independentemente de sua origem (cf. TJSC, Embargos Infringentes n. 2013.001066-1, de Itapiranga, rel. Des. João Henrique Blasi, Grupo de Câmaras de Direito Público, j. 8-5-2013 e Reexame Necessário n. 2012.029539-0, da Capital, rel. Des. Pedro Manoel Abreu, Grupo de Câmaras de Direito Público, j. 12-6-2013; grifei).

Assim, os tribunais pátrios e, especialmente, esta Corte de Justiça, amparam a dedução da base de cálculo do ISS dos materiais utilizados nas obras de construção civil sem distinção de origem.

Diante disso, retira-se dos autos que Ouro Preto Mineração Ltda., cujo objeto social é a "extração e comércio de produtos minerais in-natura, para o emprego imediato na construção civil, podendo no entanto estender suas atividades se assim o desejar a prestação de serviços correlatos e operações de natureza comercial ou industrial [...]" (Ev. 39, Anexo 26 - 1G), realizou serviços de concretagem no Município de Gaspar, conforme se observa das notas fiscais anexadas (Ev. 39, Anexo 54/94 - 1G). Todavia, a municipalidade pretende seja utilizada como base de cálculo do ISS devido o valor total das notas fiscais, quando, na verdade, deveria observar tão somente os importes relativos à prestação dos serviços, destacadas as importâncias referentes aos materiais empregados.

Dessa forma, tendo o magistrado a quo reconhecido que "os valores referentes aos materiais empregados na prestação de serviços de concretagem devem ser deduzidos da base de cálculo do ISS" (Ev. 39, Sent 277/279 - 1G), não há reparos a se fazer na sentença, a qual está em consonância com o posicionamento consolidado na jurisprudência (Tema n. 247).

Irresignada, a municipalidade agravada manejou recurso especial, em que, apontando divergência jurisprudencial sobre a interpretação do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968, sustentou a impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviço de construção civil, no caso, de concretagem.

Pois bem.

Inicialmente, reafirmo que o recurso especial da edilidade supera o juízo de admissibilidade.

A questão referente à composição da base de cálculo do ISS, como suscitada no recurso especial, é jurídica, dispensando reexame de prova para o seu conhecimento, e foi efetivamente decidida pelo acórdão recorrido mediante interpretação de dispositivo de lei federal diversa daquela adotada nos arestos apontados como paradigmas.

Prosseguindo, consoante explicarei a seguir, não subsiste fundamento constitucional autônomo no acórdão recorrido a ser impugnado pela via do recurso extraordinário a ensejar a aplicação do óbice de conhecimento do recurso especial estampado na Súmula 126 do STJ.

Registro, ainda, que as razões expostas no recurso especial da municipalidade recorrente indicam e transcrevem os dispositivos de lei federal sobre os quais reside o dissenso interpretativo suscitado, quais sejam, o art. 9º, § 2º, da LC n. 116/2003 e o item 32 de sua lista anexa.

Assim, demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada, o recurso especial deve ser conhecido.

No tocante ao mérito, importa lembrar os dispositivos do Decreto-Lei n. 406/1968 pertinentes à base de cálculo do ISS sobre serviços de construção civil:

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:

- a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

.....

Itens 19 e 20 da Lista Anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968:

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 nêles 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).

Item 32 da Lista Anexa à LC n. 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);

A LC n. 116/2003 contém dispositivos de igual conteúdo normativo:

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).

Identificados os dispositivos legais pertinentes, 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, confirmam-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 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 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 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 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-empresas 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 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 subempresas. 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 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 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 imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços ; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto") pela Constituição de 1988, assentar que a aplicação desta tese naquele caso concreto não ensejou reforma do acórdão do STJ, pelas seguintes razões contidas no voto condutor do julgado:

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, recorde 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?

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

Assim, considerando que o próprio Pretório Excelso assentou que o juízo de constitucionalidade do art. 9º, § 2º, do Decreto-Lei n. 406/1968 realizado quando do julgamento do Tema 247 não infirma a jurisprudência do STJ então sedimentada sobre a interpretação desse dispositivo legal, tem-se que a discussão sobre a caracterização do direito à dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços de construção civil é exclusivamente infraconstitucional, não subsistindo fundamento constitucional autônomo no acórdão recorrido a ser impugnado, de modo que, no contexto dos autos, é inaplicável o óbice de conhecimento ao recurso especial estampado na Súmula 126 do STJ.

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.

Nesse sentido, são os recentes julgados de ambas as Turmas de Direito Público:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DA BASE DE

CÁLCULO DO ISS DE MATERIAIS PRODUZIDOS NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE 603.497/MG (TEMA 247). INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. No enfrentamento da controvérsia, o Colegiado estadual consignou (grifos acrescidos): "(...) Cumpre observar, ainda, que o STF em recente julgado, reafirmou a sua jurisprudência, no sentido da recepção do artigo 9º, § 2º, "a", do DL 406/68, admitindo, porém, a possibilidade de uma interpretação restritiva dos dispositivos infraconstitucionais relativos à matéria (artigo 7º, § 2º, I, da LC 116/03 e artigo 9º, § 2º, 'a', do DL 406/68), isto é, limitando-se a dedução às mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas por contribuinte do ICMS. (...) No caso concreto a autora-apelada não fez qualquer prova de que os materiais cujo valor pretende deduzir da base de cálculo do ISS foram produzidos por ela própria, fora do local da prestação dos serviços e submetidos ao recolhimento do ICMS."

2. Nesse contexto, a jurisprudência que prevalece é a de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, e não é possível deduzir o valor referente aos materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, motivo pelo qual não merece prosperar a irresignação. Incide na espécie o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

4. Fica prejudicada a apreciação da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional.

5. Agravo Interno não provido.

(AgInt no AREsp 2.486.358/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 29/5/2024.).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PEDIDO DE INGRESSO COMO AMICUS CURIAE. INDEFERIMENTO. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE. MODULAÇÃO DE EFEITOS. NÃO CABIMENTO.

1. Indefere-se o pedido formulado por Aneor – Associação Nacional das Empresas de Obras Rodoviárias (Pet 00045117/2024) de ingresso nos autos como amicus curiae, haja vista que formulado após o julgamento do recurso especial epigrafado, além disso, das razões trazidas pela Requerente, ressaí nítido o seu intento de atuar em favor da ora Agravante, refugindo, assim, do propósito insculpido no art. 138 do CPC.

2. O Supremo Tribunal Federal, ao dar parcial provimento ao agravo interno manejado no RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), além de reafirmar a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL 406/1968, buscou 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, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS.

Precedentes.

3. Não é cabível a modulação de efeitos da decisão que, acolhendo orientação firmada em recurso extraordinário julgado no STF, volta a prestigiar anterior jurisprudência do STJ sobre o tema da dedução de materiais na base de cálculo do ISS no serviço de construção civil (AgInt no REsp 2.087.100/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, 13/11/2023, DJe de 17/11/2023).

4. Agravo interno de Suíça Transportes Ltda. não provido.

(AgInt no REsp n. 2.109.050/SC, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 16/5/2024.).

Cito ainda: AgInt no AREsp n. 1.548.130/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 19/6/2023, DJe de 22/6/2023; REsp n. 1.916.376/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 14/3/2023, DJe de 18/4/2023.

Nesse contexto, verifico que o acórdão do Tribunal catarinense não tem mais sustentação diante da orientação desta Corte superior acerca do tema.

Por fim, embora não merecedor de acolhimento, tenho que o presente inconformismo não representa interposição de agravo interno manifestamente inadmissível ou improcedente, a ensejar, por decisão unânime do Colegiado, a multa processual prevista no § 4º do art. 1.021 do CPC/2015.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao agravo interno.

É como voto.

ADVOGADOS : DANIEL KNOP - SC016915
JOSÉ CARLOS SCHRAMM - SC016137
FELIPE JULIANO BRAZ - SC026164

TERMO

A PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, em Sessão Virtual de 04/02/2025 a 10/02/2025, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

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

Brasília, 10 de fevereiro de 2025