



O ISS na construção civil a luz do novo entendimento do STJ.

GT 2 - TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

GT 2 – TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO

O ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL A LUZ DO NOVO ENTENDIMENTO DO STJ.

Área: Finanças Municipais – Conselho Técnico das Administrações Tributárias (CTAT).

Interessados: Municípios Brasileiros, Prefeitos(as), Secretários(as) de Finanças.

Palavras-chaves: ISS, construção civil, dedução de materiais, entendimento STJ.

Produzido em: Março 2025

Telefone: (61) 2101-6000

E-mail: financas@cnm.org.br

Capa e diagramação:

Assessoria Comunicação CNM

INTRODUÇÃO

A Confederação Nacional de Municípios (CNM), por meio do Conselho Técnico das Administrações Tributárias Municipais (CTAT), apresenta esta nota técnica com o intuito de esclarecer a mudança no entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a dedução de materiais na base de cálculo do Imposto sobre Serviço (ISS) na construção civil.

Além de garantir segurança jurídica às administrações tributárias municipais, a presente Nota Técnica destaca a importância de uma arrecadação robusta e eficiente do ISS, especialmente no contexto da Reforma Tributária.

A arrecadação do ISS entre os anos de 2019 e 2026 será utilizada como referência para a repartição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), conforme previsto na Emenda Constitucional 132/2023.

Assim, uma atuação proativa das administrações tributárias municipais neste momento será determinante para fortalecer as receitas futuras, evitando prejuízos à sustentabilidade fiscal dos Municípios.

1. HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DO ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

O Imposto sobre Serviço (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (LC 116/2003, art. 1º).

Os serviços constantes da Lista Anexa à LC 116/2003 referenciados pelos subitens 7.02 e 7.05 descrevem:

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).

(grifos)

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, até 2010, manteve forte jurisprudência no sentido de uma interpretação literal da redação dos subitens 7.02 e 7.05. Logo, a dedução de materiais se restringia às mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS.

Exemplificando: caso o prestador de serviço de construção civil fosse também um fabricante de lajes pré-moldadas e essas lajes fossem empregadas na obra, os valores dessas peças seriam deduzidos da prestação de serviços dos subitens 7.02 e 7.05, incidindo ICMS sobre o fornecimento das lajes.

Em outro giro, os produtos não produzidos pelo prestador – exemplo cimento, areia, brita etc. – não poderiam ser retirados da base de cálculo do Imposto.

Nesse sentido, o STJ sumulou o entendimento da exclusividade da tributação do ISS acerca do fornecimento de concreto.

SÚMULA N. 167

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.

Até então, não havia dúvidas acerca da tributação do ISS sobre a prestação de serviços dos subitens 7.02 e 7.05. No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) mudou o entendimento no julgamento que reconheceu da repercussão geral no RE 603.947/MG, que tratava de decisão monocrática da ministra Ellen Gracie, com o acolhimento da tese de recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela CF/1988. Nesse julgamento de 2010, foi expresso que havia a possibilidade de dedução do valor dos materiais utilizados na prestação do serviço da construção civil.

Com esse julgamento, a jurisprudência começou a se consolidar em sentido oposto à jurisprudência do STJ. Tanto os tribunais de piso, quanto o próprio STJ, começaram a aceitar a possibilidade da dedução de outros materiais empregados na obra.

Daí em diante, os Municípios, na tentativa de garantir a tributação de forma organizada e evitar mais litígios, começaram a criar legislações no sentido de permitir a dedução de matérias de forma mais ampla. Logo, mercadorias como cimento, brita, portas, janelas etc. começaram a ser abatidas da base de cálculo do ISS.

Alguns Municípios regulamentaram a questão em nível infralegal, baixando portarias, decretos e instruções normativas. Outros foram mais longe e editaram leis, em sentido stricto.

Passado mais de uma década, o STF concluiu o julgamento do RE 603.497, em 30 de julho de 2020, decidindo pela confirmação da recepção do DL 406/1968 e reafirmando a competência do STJ para estabelecer interpretação do alcance da expressão “materiais fornecidos pelo prestador”.

Disse o Supremo Tribunal Federal:

Agravo interno conhecido e parcialmente provido, para, reafirmada a tese da recepção do art. 9º, § 2º, do DL 406/1968 pela Carta de 1988, assentar que sua aplicação ao caso concreto não enseja reforma do acórdão do STJ, uma vez que aquela Corte Superior, à luz do estatuído no art. 105, III, da Constituição da República, sem negar a premissa da recepção do referido dispositivo legal, limitou-se a fixar-lhe o respectivo alcance.

Para o Supremo, o STJ apenas interpretou o alcance da expressão “materiais fornecidos pelo prestador” como lhe permite a CF/88, art. 105, III.

Assim, vale o entendimento do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. In casu, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo enfrentou a controvérsia relacionada à base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS). Destacou que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconhece a recepção do art. 9º, § 2º, “a”, do Decreto-Lei 406/1968, no entanto, admite a possibilidade de interpretação restritiva dos dispositivos infraconstitucionais relacionados à matéria (art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003 e art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968). Essa interpretação limita a dedução apenas às mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas por contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). No caso concreto, a autora não apresentou 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. O acórdão embargado consignou que a jurisprudência predominante do Superior Tribunal de Justiça (STJ), corroborada pelo RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), estabelece que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir o valor referente aos materiais empregados, a menos que sejam produzidos pelo prestador fora do local da obra e comercializados separadamente com a incidência do ICMS.

3. A solução integral da controvérsia, com motivação suficiente, não caracteriza violação ao art. 1.022 do CPC/2015.

4. Os Embargos Declaratórios não constituem instrumento adequado para a rediscussão da matéria de mérito.

5. Embargos de Declaração rejeitados.

E, diante da consolidação definitiva desse entendimento, cabe à municipalidade agir no intuito de garantir a arrecadação do ISS sobre a totalidade do preço do serviço dos subitens 7.02 e 7.05 da Lista Anexa à LC 116/2003.

No entanto, essa atuação deverá ser cuidadosa para evitar mais litígios e a postergação da arrecadação do tributo.

2. A ANTERIORIDADE DIANTE DA MUDANÇA DO ENTENDIMENTO SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO ISS DA CONSTRUÇÃO CIVIL E ATUAÇÃO DA MUNICIPALIDADE

Para Ricardo Alexandre¹, a segurança jurídica é, ao lado da justiça, um dos objetivos fundamentais do direito.

Em sua docência² ele entende que é o fundamento para vários institutos no ordenamento jurídico brasileiro, como o direito adquirido, o do ato jurídico perfeito, o da coisa julgada, o da prescrição e decadência etc.

Na mesma linha, o professor Eduardo Sabbag³ afirma que a anterioridade objetiva ratifica o sobre princípio da segurança jurídica, evitando-se que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária.

Nesse sentido, cabe pontuar que anterioridade se expressa de duas formas, a anterioridade anual e a nonagesimal:

× Anterioridade anual

A Constituição Federal, art. 150, inc. III, alínea b, veda à União, aos Estados, aos Distrito Federal e ao Município cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

1 ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 3ª ed. atual. ampl. –Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. p 120.

2 Idem.

3 SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p 94.

× **Anterioridade nonagesimal**

A Constituição Federal, art. 150, inc. III, alínea c, veda à União, aos Estados, ao DF e ao Município cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

O STF, na fixação do Tema 247, que teve origem no Leading Case RE 603.497/MG, não modulou os efeitos da decisão. Assim, conclui-se que a mudança do entendimento acerca da cobrança do ISS da construção civil não está sujeita ao atendimento dos princípios da anterioridade anual e da nonagesimal.

No entanto, importa lembrar que parte dos Municípios legislou sobre a matéria. Logo, teremos três situações que devem ser pontuadas:

Situação 1 – Municípios que optaram pela edição de Lei (em sentido stricto):

Orienta-se que a tributação seja precedida da alteração do dispositivo legal que possibilitou a dedução de materiais da base de cálculo do ISS. Nessa situação, a lei local imporá ao contribuinte a expansão das obrigações tributárias. Logo, a lei que alterar o dispositivo deverá atender aos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

Situação 2 – Municípios que optaram pela edição de legislação infralegal (decretos, portarias, etc.):

Recomenda-se que a tributação seja antecedida da alteração do ato infralegal que possibilitou a dedução de materiais da base de cálculo do ISS. Nesse caso, como não se trata de Lei (em sentido stricto), não é necessária a observância dos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

Situação 3 – Municípios que não alteraram a legislação:

A mudança de entendimento sobre a cobrança do ISS da construção civil não é vinculada, por si só, aos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal. Logo, a municipalidade pode adotar imediatamente o novo entendimento do STJ e iniciar a cobrança. No entanto, recomenda-se a edição de algum ato infralegal no sentido de informar ou reforçar o entendimento do Município em relação à cobrança.

2.1.ÓRGÃO DE CONTROLE INTERNO DO MUNICÍPIO

Importa lembrar que a municipalidade é uma grande tomadora de serviço de construção civil.

Razão pela qual é aconselhável que o Órgão de Controle Interno do Município seja informado acerca das alterações legislativas ou do entendimento do STJ. De modo que seja recomendada a realização das devidas retenções do ISS das obras contratadas pelo Município, tomando como base de cálculo o preço total do serviço.

2.2. PROCURADORIA-GERAL DO MUNICÍPIO

A discussão a respeito da dedução de materiais da base de cálculo do ISS se estendeu por mais de uma década. Isso ocasionou muitos processos judiciais e em muitos deles foram concedidas liminares em desfavor dos Municípios.

Com o novo alinhamento do STJ, recomenda-se que as Procuradorias dos Municípios recorram ao Poder Judiciário com o objetivo de sustar os efeitos destas liminares. Promovendo, assim, a proteção do crédito tributário e a efetiva arrecadação do ISS.

3. RENÚNCIA DE RECEITA

Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do Ente da Federação (Lei Complementar 101/200, art. 11º).

A alteração de entendimento da tributação sobre a construção civil traz aos Municípios a possibilidade de aumento efetivo da arrecadação.

Logo, a falta de cobrança por parte do Município pode configurar renúncia de receita e infringir o disposto no art. 11º do LC 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal. O que poderia culminar em várias sanções, inclusive não receber as transferências voluntárias (Lei Complementar 101/200, art. 11º, parágrafo único.)

No entanto, os Municípios que optarem pela manutenção do benefício fiscal deverão ajustar a legislação municipal e a escrituração contábil e orçamentária a fim de evitar problemas com os órgãos de controle externo.

4. A IMPORTÂNCIA DA ARRECADAÇÃO DO ISS PARA OS MUNICÍPIOS E O IMPACTO NA DISTRIBUIÇÃO DE IBS

A correta aplicação das orientações desta Nota Técnica não apenas fortalece as receitas municipais a curto prazo, mas também desempenha um papel estratégico no cenário tributário nacional, marcado pela implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), instituído pela Emenda Constitucional 132/2023.

A arrecadação do ISS no período de transição, compreendido entre os anos de 2019 e 2026, será um dos critérios utilizados para definir a repartição do IBS entre os Entes federativos. Isso significa que a performance arrecadatória dos Municípios em relação ao ISS terá reflexo direto na participação desses Entes na distribuição das receitas do novo imposto. Municípios que conseguirem ampliar e consolidar sua arrecadação nos próximos anos terão maior participação nas cotas do IBS, garantindo recursos fundamentais para o financiamento de suas políticas públicas.

Dessa forma, é imprescindível que as administrações tributárias municipais sigam as diretrizes estabelecidas nesta Nota Técnica, adotando as medidas necessárias para garantir a correta tributação do ISS sobre os serviços de construção civil. A omissão ou a aplicação indevida deste entendimento não apenas compromete a arrecadação atual, como também prejudica o desempenho dos Municípios na repartição do IBS.

Portanto, recomenda-se uma atuação imediata, coordenada e tecnicamente fundamentada, garantindo aos Municípios os recursos que lhes são de direito e fortalecendo a sustentabilidade fiscal no novo cenário tributário brasileiro.

www.cnm.org.br

Sede

SGAN 601 – Módulo N - Asa Norte
CEP: 70830-010 – Brasília/DF
Tel: (61) 2101-6000

Escritório Regional

Rua Marcílio Dias, 574
Bairro Menino Deus
CEP: 90130-000 – Porto Alegre/RS
Tel: (51) 3232-3330