

29/06/2020

PLENÁRIO

SEGUNDO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.497 MINAS GERAIS

RELATORA : **MIN. ROSA WEBER**
AGTE.(S) : **MUNICÍPIO DE BETIM**
ADV.(A/S) : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA E OUTRO(A/S)**
AGDO.(A/S) : **TOPMIX ENGENHARIA E TECNOLOGIA DE CONCRETO S/A**
ADV.(A/S) : **JOAO MARCELO SILVA VAZ DE MELLO E OUTRO(A/S)**
ADV.(A/S) : **HUMBERTO BERGMANN AVILA**

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. MATERIAL EMPREGADO. DEDUÇÃO. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, “A”, DO DL 406/1968. ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE NÃO DESTOA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, reafirmada na decisão agravada, circunscreve-se a asseverar recepcionado, pela Carta de 1988, o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968, sem, contudo, estabelecer interpretação sobre o seu alcance nem analisar sua subsistência frente à legislação que lhe sucedeu – em especial, a LC 116/2003 –, tarefas de competência do Superior Tribunal de Justiça.

2. No caso, o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, objeto do recurso extraordinário, não destoou da jurisprudência desta Suprema Corte, porque, sem contrariar a premissa de que o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968 foi recepcionado pela atual ordem constitucional, e considerada, ainda, a superveniência do art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003, restringiu-se a delimitar a interpretação dos referidos preceitos infraconstitucionais, para concluir pela ausência, na espécie, dos requisitos para a dedução, da base

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de materiais utilizados no fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil.

3. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em conhecer do agravo dar-lhe parcial provimento, 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, nos termos do voto da Relatora e por unanimidade de votos, em sessão virtual do Pleno de 19 a 26 de junho de 2020, na conformidade da ata do julgamento.

Brasília, 30 de junho de 2020.

Ministra Rosa Weber
Relatora

29/06/2020

PLENÁRIO

**SEGUNDO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.497 MINAS
GERAIS**

RELATORA : **MIN. ROSA WEBER**
AGTE.(S) : **MUNICÍPIO DE BETIM**
ADV.(A/S) : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA E
OUTRO(A/S)**
AGDO.(A/S) : **TOPMIX ENGENHARIA E TECNOLOGIA DE
CONCRETO S/A**
ADV.(A/S) : **JOAO MARCELO SILVA VAZ DE MELLO E
OUTRO(A/S)**
ADV.(A/S) : **HUMBERTO BERGMANN AVILA**

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Trata-se de agravo interno manejado pelo recorrido, Município de Betim, contra decisão monocrática da lavra da eminente Ministra Ellen Gracie, então Relatora, em que dado provimento ao recurso extraordinário de Topmix Engenharia e Tecnologia de Concreto S.A., com o restabelecimento dos ônus fixados na sentença, nos seguintes termos:

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

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

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

Agravo regimental improvido.

2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados.

Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009.

O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, **dou provimento** ao recurso extraordinário. Restabeleço os ônus fixados na sentença. **Julgo prejudicado** o pedido de ingresso como *'amicus curiae'* formulado pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM (Petição STF 42.520/2010 – fls. 524-541), bem como o recurso interposto pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF (fls. 505-521), em face da presente decisão.”

Postula a **subsistência da decisão proferida, nestes autos, pelo Superior Tribunal de Justiça**, com a conseqüente repartição proporcional dos ônus da sucumbência. Para tanto, sustenta que a decisão fustigada **desbordou da matéria constitucional**, acabando por decidir, de forma indireta, matéria relativa à interpretação da legislação complementar federal, **pois manteve expressamente a sentença de procedência, que anulou o auto de infração lavrado pelo ora agravante**. Alega, especificamente, que a discussão no recurso extraordinário deveria se restringir à constitucionalidade, ou não, da norma contida no § 2º do art.

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

9º do Decreto-Lei nº 406/1968, sem ingressar no exame, mesmo que indireto, das regras de dedução disciplinadas nesse diploma legal. Assevera que a decisão impugnada partiu da premissa falsa de que o STJ teria declarado inconstitucional a dedução de materiais, quando na realidade apenas interpretou a legislação federal.

Indeferi os pedidos de ingresso como *amici curiae* formulados pelos Municípios de Belo Horizonte (peça 42, vol. III, parte II), Uberlândia (peça 42, vol. III, parte II) e São Paulo (peça 48).

Minha antecessora, Ministra Ellen Gracie, indeferiu o pedido de ingresso como *amicus curiae* da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF.

Em sintonia com o decidido pelo Plenário desta Casa no julgamento do RE 602.584, incabíveis os recursos interpostos pelo Município de São Paulo e pela ABRASF contra as decisões de indeferimento de ingresso na condição de *amicus curiae*.

É o relatório.

29/06/2020

PLENÁRIO

SEGUNDO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.497 MINAS
GERAIS

VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Preenchidos os pressupostos genéricos, **conheço** do agravo interno e passo ao exame do mérito.

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

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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)

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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:

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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, conheceu e deu 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**

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DO VALOR DE SUBEMPREITADAS TRIBUTADAS. ART. 9º, § 2º, ALÍNEA B, DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da República. Precedentes: Recursos Extraordinários ns. 236.604 e 220.323. 2. O disposto no art. 9º, § 2º, alínea b, do Decreto-Lei n. 406/68 não contraria a Constituição da República. 3. Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 262598, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia, julgado em 14/08/2007)

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

(RE 599582 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ayres Britto, julgado em 29/03/2011)

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**

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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 5687 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

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

(jul/1998).

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial.” (trecho voto, **grifei**)

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, **grifei**)

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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 jurisprudencial 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, **grifei**)

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:

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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;¹ a segunda, **favorável aos contribuintes**, no sentido de que o abatimento diria respeito às mercadorias produzidas no próprio local da prestação dos serviços,² de modo que o ISS não alcançaria o valor relativo a

1 Defendendo essa posição, à luz da LC 118/2003, vide HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 76-7.

2 Nessa linha, podemos citar a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes (*Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984), p. 533.

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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.³ Contudo, essa tese não é pacífica; pelo contrário, é refutada por abalizada doutrina⁴ 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

3 Nesse sentido, vide BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 599 e ss; GRUPENMACHER, Betina Treiger. “A base de cálculo do ISS”, in: *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Barueri: Manole, 2004, p. 207.

4 Vide, por todos, BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, p. 363.

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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 406/68), 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.

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.⁵

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

5 Vide a obra já citada de HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2008, p. 76-7.

RE 603497 AGR-SEGUNDO / MG

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.⁶

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.

É como voto.

6 ALVES, Anna Emilia Cordelli. “A base de cálculo do ISS”, in: ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Barueri: Manole, 2004, p. 181.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

SEGUNDO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.497

PROCED. : MINAS GERAIS

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

AGTE.(S) : MUNICÍPIO DE BETIM

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)
E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : TOPMIX ENGENHARIA E TECNOLOGIA DE CONCRETO S/A

ADV.(A/S) : JOAO MARCELO SILVA VAZ DE MELLO (62006/MG, 186083/RJ,
171632/SP) E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : HUMBERTO BERGMANN AVILA (30675/RS, 319503/SP)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deu 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. Foi fixada a seguinte tese (tema 247 da repercussão geral): "O art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988", nos termos do voto da Relatora. Plenário, Sessão Virtual de 19.6.2020 a 26.6.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário