

AS PREMISSAS E CONCLUSÕES ADOTADAS PELO STF NO JULGAMENTO DO TEMA 247 E A TENDENTE INTERPRETAÇÃO PRECIPITADA (E EQUIVOCADA) DA DECISÃO

THE PREMISES AND CONCLUSIONS ADOPTED BY THE STF IN THE JUDGMENT OF THEME 247 AND THE PRECIPITATED (AND MISTAKEN) INTERPRETATION OF THE DECISION

MATHEUS BRAGA DE ALMEIDA SILVA

Especialista em Direito Tributário pela Faculdade
de Direito Milton Campos. Bacharel em Direito pela
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Advogado da área de Contencioso Tributário.
matheusbragaadv@gmail.com

Resumo: A presente pesquisa tem por finalidade analisar a possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN, tendo em vista a disposição contida no §2º, inciso I do Art. 7º da LC 116/03 e Art. 9º, §2º do Decreto-lei Nº 406/1968. Para se chegar à conclusão do questionamento, o Trabalho abordará os aspectos conceituais que são relevantes para o estudo, e examinará pormenorizadamente o cenário jurisprudencial acerca da questão posta em discussão, o que perpassa necessariamente pelo exame do julgamento do Recurso Extraordinário 603.497/MG, leading case, confrontando-as com as decisões passadas e atuais do STJ, bem como dos tribunais de justiça do país.

Palavras-chaves: ISSQN; dedutibilidade; materiais; construção civil; base de cálculo; isenção; jurisprudência.

Abstract: This research aims to analyze the possibility of deducting materials from the ISSQN (Tax on Services of Any Nature) calculation base, considering the provision contained in §2º, item I of LC 116/03 and Art. 9º, §2º of Decree-law Nº 406/1968. To reach the conclusion of the question, the work will address the conceptual aspects that are relevant to the study, and will examine in detail the jurisprudential scenario about the issue under discussion, which necessarily involves Extraordinary Appeal 603.497/MG, the leading case, and the decisions rendered in its course, confronting them with past and current decisions of the STJ (Superior Court of Justice), as well as the country's courts of justice.

Keywords: ISSQN; deductibility; materials; civil construction; calculation base; exemption; jurisprudence.

Sumário: 1. Introdução - 2. Do cenário jurisprudencial quanto à possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN a partir da decisão do Tribunal Pleno em 2010 no RE 603.497/MG até o ano de 2020 - 3. Do julgamento do Agravo Interno no RE 603.497/MG no ano de 2020 e conclusões extraídas do Precedente - 4. Do cenário jurisprudencial após o julgamento do Agravo Interno no RE 603.497/MG no ano de 2020 - 5. A interpretação equivocada do Tema 247 e as potenciais consequências - 6. Conclusão - 7. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O Art. 9º, §2º do Decreto-lei Nº 406/1968 e Art. 7º, §2º, inc. I da Lei Complementar Nº 116/2003, preveem expressamente a dedução da base de cálculo do ISSQN do valor

dos materiais fornecidos pelo prestador, quando da prestação dos serviços elencados nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar, vejamos:

DL 406/68

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.

LC 116/03

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;

Por sua vez, abaixo descrito o inteiro teor dos itens 19 e 20 do DL 406/68 (já revogados), e os itens 7.02 e 7.05 da LC 116/03:

DL 406/68

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*). " (Grifos nossos)

LC 116/03

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 pelo autor)

Por ter sido instituída por Decreto-lei federal (DL 406/68), alguns municípios sustentavam que a dedução dos materiais na base de cálculo do ISSQN configuraria isenção heterônoma de tributo, ou seja, concessão de isenção à exação que não é de competência da entidade federativa que a tenha concedido, o que não é permitido

por força do Art. 151, III da CF/88, na medida que dispõe que é vedado à União “*instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*”.

Sobre a isenção heterônoma de tributos, o autor Leandro Paulsen assim abordou em sua obra (2020, n.p):

Lei federal não pode, portanto, sob pena de inconstitucionalidade, conceder isenções de tributos estaduais e municipais. Não pode sequer isentar a própria União e suas autarquias de taxas estaduais, como as custas judiciais. Aliás, acerca disso, há a Súmula 178 do STJ: “O INSS não goza de isenção do pagamento de custas e emolumentos, nas ações acidentárias e de benefícios propostas na Justiça Estadual”. Os julgados que deram origem à Súmula 178 do STJ, embora sem invocar o Art. 151, III, da CF, ressaltaram que a Lei Federal n. 8.620/93 não poderia isentar o INSS das custas na Justiça Estadual. Contudo, quanto aos registros de nascimento e de óbito, entendeu o STF que a Lei N° 9.534/97 poderia regulamentá-los, estabelecendo a gratuidade para todos os registros de nascimento e assentos de óbito e pelas primeiras certidões desses atos e não apenas para os reconhecimentos pobres, como assegurado pelo Art. 5º, LXXXVI, da CF372.

Há muitos anos, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento pela possibilidade de dedução dos materiais na base de cálculo do ISSQN e, conseqüentemente, pela constitucionalidade dos dispositivos em destaque. Entretanto, para fins de sedimentar o entendimento, visando sua aplicação pelos demais tribunais do país, o tema foi afetado pelo STF por meio do RE 603.497/MG, cujos contornos da discussão no *leading case* começaram a ser desenhados no ano de 2010.

2. DO CENÁRIO JURISPRUDENCIAL QUANTO À POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS MATERIAIS DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN A PARTIR DA DECISÃO DO TRIBUNAL PLENO EM 2010 NO RE 603.497/MG ATÉ O ANO DE 2020

Em 04/02/2010, foi proferida decisão pelo Tribunal Pleno do STF no RE 603.497/MG, reconhecendo a repercussão geral da matéria, para ato contínuo, ratificar e sedimentar o posicionamento há muito consolidado, de forma a orientar a aplicação do entendimento pelos Tribunais de Origem e Turmas Recursais.

Veja-se, a seguir, que a então Ministra Ellen Gracie, referenciou diversos precedentes de 2002, 2006, 2007, 2008 e 2009 para fundamentar a decisão em sede de repercussão geral pela dedutibilidade dos materiais da base de cálculo do ISSQN, vide trecho extraído do *decisum*:

2. A recorrente sustenta que o Decreto-lei 406/68, o qual regulava a matéria à época dos fatos geradores, em seu Artigo 9º, § 2º, letra a, autorizava a dedução, e que tal dispositivo foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, conforme jurisprudência desta Corte.

Também alega que o acórdão recorrido, ao entender não ser cabível a dedução na base de cálculo do ISS dos materiais fornecidos pela recorrente em seus serviços de concretagem de obras de construção civil, teria violado os Arts. 59 e 146, III, a, da Constituição Federal.

Ademais, verifico que a matéria já se encontra pacificada no âmbito desta Corte, 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.

Desse modo, entendo que, com o reconhecimento da existência da repercussão geral e havendo entendimento consolidado da matéria, *os Tribunais de origem e as Turmas Recursais podem, desde logo, com fundamento no § 3º do citado Art. 543-B, aplicar a orientação firmada por este Supremo Tribunal Federal.*

Assim, nos termos do Art. 325, *caput*, do RISTF, o relator poderá julgar o recurso extraordinário monocraticamente.

4. Ante o exposto, manifesto-me pela existência de repercussão geral da matéria discutida no presente recurso extraordinário, a fim de que sejam observadas as disposições do Art. 543-B do Código de Processo Civil. *(Grifos pelo autor)*

Na mesma oportunidade, fora determinado expressamente na referida decisão, para que os demais Tribunais aplicassem de imediato tal orientação, com o objetivo de uniformização da jurisprudência pátria, ajustando os posicionamentos ao que fora ali decidido.

Ou seja, naquele momento sepultou-se qualquer discussão em sentido contrário, *inclusive no âmbito do Superior Tribunal de Justiça*, que passou a se orientar na mesma linha do decidido pelo STF, vide ementa de julgados proferidos ao longo dos anos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSITIVO DE LEI. ISSQN. SUBEMPREITADAS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ, EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO PACÍFICO NO STF.

1. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 603.497/MG, no rito do Art. 543-B do CPC, concluiu ser possível, mesmo na vigência da Lei Complementar 116/2003, a dedução da base de cálculo do ISS do material empregado na construção civil.

(...)

3. *Com a finalidade de prestigiar a função uniformizadora da jurisprudência, de modo a evitar utilização de recursos cujo resultado já é antecipadamente conhecido, deve ser acolhida a pretensão recursal. Precedente da Primeira Turma no mesmo sentido: AgRg no AgRg no Ag 1410608/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 21.10.2011.”(REsp Nº 1.327.755/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/10/2012, DJe de 5/11/2012.) (Grifos pelo autor)*

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DE VALORES REFERENTES A SUBEMPREITADA E AOS MATERIAIS EMPREGADOS NA OBRA. BASE DE CÁLCULO QUE ABRANGE APENAS O VALOR DO SERVIÇO. PRECEDENTE DA SUPREMA CORTE. RE 603.497/MG. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA EMPRESA CONTRIBUINTE ACOLHIDOS, COM EFEITOS INFRINGENTES, PARA DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

(...)

3. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 603.497/MG, realizado em 16.09.2010, com repercussão geral reconhecida, firmou entendimento no sentido de que *é possível deduzir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação de serviço de construção civil.*

4. Embargos de Declaração da empresa contribuinte acolhidos, com efeitos modificativos, para dar provimento ao Recurso Especial, a fim de *admitir a subtração da base de cálculo do ISSQN do montante referente às subempreitadas e aos materiais aplicados no serviço de construção civil.*

(EDcl no AgRg no REsp Nº 1.189.255/RS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 17/10/2013, DJe de 5/11/2013.)

(Grifos pelo autor)

TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. *Após o julgamento do RE Nº 603.497, MG, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem. Agravo regimental desprovido.*

(AgRg no AREsp Nº 409.812/ES, relator Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, julgado em 1/4/2014, DJe de 11/4/2014.)” (Grifos pelo autor)

É de se destacar, também, que o próprio STJ já havia editado, no ano de 1996, a Súmula 167, aplicável especificamente à parte referente ao item 7.02 (“concretagem”), que dispõe que *“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.”.*

Ou seja, se havia alguma divergência entre os tribunais superiores quanto à matéria, não se tratava da possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo

do ISSQN, visto que ambos caminhavam suas respectivas jurisprudências para delimitar o campo de incidência do tributo municipal como sendo, exclusivamente, aquilo que corresponder ao conceito de “serviço”.

Quando muito, poder-se-ia entender que, no que diz respeito da configuração isenção heterônoma, os tribunais possuíam entendimentos diferentes, o que foi uniformizado após o citado julgamento do STF em 2010, passando o STJ a entender pela dedutibilidade de forma ampla e irrestrita, como visto pelas ementas transcritas.

3. DO JULGAMENTO DO AGRAVO INTERNO NO RE 603.497/MG NO ANO DE 2020 E CONCLUSÕES EXTRAÍDAS DO PRECEDENTE

Passados 10 anos desde a decisão do Tribunal Pleno, no ano de 2020 o STF, em julgamento de Agravo Interno interposto nos autos do RE 603.497/MG (*leading case*), fixou a seguinte tese: “O Art. 9º, § 2º, do DL N° 406/1968 foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988.”. Todavia, ao final do julgamento, o STF entendeu que, *no caso concreto*, o seu posicionamento não ensejaria a reforma do acórdão do STJ.

Portanto, especificamente *naquele caso*, o STF entendeu que a interpretação restritiva do STJ, qual seja, que a possibilidade de subtração dos materiais da base de cálculo do ISSQN se limitava às situações em que os ditos materiais foram produzidos fora do local da prestação do serviço e comercializados por contribuinte de ICMS, não negou a premissa da recepção constitucional do Art. 9º, § 2º, do DL N° 406/1968. Abaixo, transcreve-se a parte dispositiva do acórdão:

Ante o exposto, dou parcial provimento ao agravo interno, para, reafirmada a tese da recepção do Art. 9º, § 2º, do DL N° 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 N° 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 N° 406/1968 e, se aplicável, do Art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar N° 116/2003 (*Grifos pelo autor*)

Do julgamento e da própria matéria analisada, extraem-se algumas conclusões que são importantes para fins da continuidade da nossa análise.

A primeira conclusão, que parece óbvia, é a ausência de inconstitucionalidade no Art. 9º, § 2º, do DL N° 406/1968 e Art. 7º, §2º, inc. I da LC N° 116.

A segunda conclusão, que não pode ser ignorada, é a definição do STF de que cabe ao STJ interpretar *pontualmente*, nos casos *em que se discutir nos autos*, o alcance das deduções, e ainda assim, nestas hipóteses, não poderá negar vigência ao dispositivo que prevê a possibilidade de dedução dos materiais de construção da base de cálculo do ISSQN.

Permanece, assim, a regra da dedutibilidade dos materiais. Em eventual discussão no caso concreto sobre limitações, é de incumbência dos municípios demonstrar pela legalidade destas restrições, e não dos contribuintes em comprovarem o óbvio, ou seja, a possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN.

A terceira conclusão, que vai além das premissas firmadas no precedente vinculante, perpassa pela análise de como pode ser realizada a interpretação no caso concreto, que por vezes é feita de maneira restritiva pelos julgadores, vedando-se a dedução dos materiais em certas hipóteses.

A interpretação restritiva, aplicada por alguns poucos tribunais de justiça do país, vai além da constitucionalidade ou não dos dispositivos, e é embasada na ressalva prevista no final dos itens 19 e 20 do DL 406/68 (já revogados), e os itens 7.02 e 7.05 da LC 116/03.

O que se percebe ao final dos itens, é que o legislador pretendeu evidenciar, tão somente, que em caso venda de material pelo prestador, não ficaria tal operação isenta do pagamento do ICMS. Em outras palavras, pretendeu-se regular situações em que verificadas tanto a prestação de serviços quanto a venda de mercadorias, os chamados “*contratos/operações mistas*”.

Efetivamente, no regime da Constituição de 1988, o ICMS e o ISS são excludentes um do outro: como regra, “ou a situação enseja a instituição de ICMS ou de ISS”. Importa observar, entretanto, que a lista de serviços anexa à Lei Complementar No 116/03 faz algumas ressalvas. No seu item 14.01, ao submeter ao ISS os serviços de “Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, levadores ou de qualquer objeto”, abre um parêntese: “(exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS)”. *Isso também ocorre com outros poucos itens, como o 7.02*, relativo aos serviços de construção civil realizados mediante empreitada ou subempreitada, sendo ressalvada a incidência do ICMS sobre o fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da prestação dos serviços. Nesses casos expressamente excepcionados na lista anexa à Lei Complementar No 116/03, *portanto, serão especificados os valores do serviço e das mercadorias fornecidas, porquanto incidirá o ISS sobre aquele, e o ICMS sobre esse. (Grifos pelo autor)*

Desse modo, pela simples leitura da parte final dos dispositivos, não há margem para interpretação no sentido de que o material só poderá ser deduzido quando produzido fora do local da prestação de serviços e quando tributado pelo ICMS. O trecho final

do item 7.02 não se trata de um limitador da dedutibilidade da base de cálculo do ISS, mas sim de delimitador da base de incidência dos tributos incidentes na operação.

Não há no dispositivo utilizado como limitador das deduções qualquer indício de que o intuito do legislador foi dispor que a dedução dos materiais está condicionada à produção fora do local da prestação dos serviços e tributação do ICMS, mas sim que estas mercadorias, dada a sua natureza, estão fora do campo de incidência do ISSQN.

Portanto, o que pretendeu o legislador foi delimitar a competência tributária dos entes tributantes em cobrarem o tributo baseando-se em seus respectivos fatos geradores, que poderão ser prestar serviços ou comercializar mercadoria, daí a necessidade dos processos serem analisados pontualmente e no caso concreto, como bem ressaltou o STF no julgamento em repercussão geral.

Assim, nas situações em que a prestação de serviços envolver, também, a venda de materiais produzidos fora do local da obra, por óbvio essa operação deverá ser tributada pelo ICMS. Por outro lado, se a atividade realizada por determinado contribuinte não envolver venda de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços, e nesta prestação forem utilizados materiais que estão fora do escopo contratual, deve sujeitar-se exclusivamente à incidência do ISS, a justificar a ausência de tributação pelo ICMS na operação de saída.

A título exemplificativo, volvemos aos serviços de concretagem. Uma prestadora de serviços de concretagem, por exemplo, realiza a mistura do concreto com base na necessidade do cliente, faz o transporte e fiscaliza sua utilização, ou seja, presta atividades essencialmente caracterizadas como serviços. Não se trata, pois, de adquirir os produtos necessários para a elaboração do concreto, e vende-os separadamente a outras empresas do ramo de construção civil para execução das obras, sendo certo que nessa hipótese incidiria ICMS, como espera-se ter incidido quando a própria empresa de concretagem realizou a compra.

Aliás, muitas das empresas que são autuadas no território nacional sequer possuem em seu objeto social a atividade de venda e são contribuintes de ICMS, sendo exclusivamente prestadoras de serviço

4. DO CENÁRIO JURISPRUDENCIAL APÓS O JULGAMENTO DO AGRAVO INTERNO NO RE 603.497/MG NO ANO DE 2020

A partir da publicação do acórdão do STF no julgamento do Agravo Interno nos autos do RE 603.497/MG, em agosto de 2020, é de conhecimento a existência de decisões proferidas pelos tribunais de justiça do país dando-se interpretação precipitada e, porque não dizer, equivocada, dizendo que o STF atribuiu ao STJ competência absoluta para prever restrições às deduções dos materiais de construção, e que este último possui jurisprudência restritiva. Definitivamente, não parece ser o caso.

No âmbito do STJ, não são tantas as decisões acerca da matéria após 08/2020. Em pesquisa realizada, não se desconsidera a existência de decisões do tribunal superior limitadoras à dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN, publicadas após a o *leading case* constitucional, o que surpreende, já que o tribunal assim decidiu por mais de 10 anos, conforme visto alhures, e possui Súmula acerca da incidência exclusiva do ISSQN em relação aos serviços descritos nos itens, a exemplo da concretagem.

Todavia, ainda consideramos que as decisões contrárias são posicionamentos isolados e precipitamos do STJ, em que pretendem reestabelecer uma linha interpretativa que não condiz com a discussão sobre a matéria que a época sobressaía (isenção heterônoma de tributos), bem como contrapõe o vasto acervo de julgados do tribunal superior favoráveis à dedução ampla e irrestrita dos materiais, que foram (e ainda são) proferidos ao longo dos últimos 14 anos.

Na contramão destas decisões, é de conhecimento a existência de decisões do STJ posteriores a 2020, ano de julgamento do *leading case* no STF, que são favoráveis aos contribuintes. Algumas dessas decisões são de não conhecimento de Recursos Especiais interpostos pelas municipalidades, já outras, adentraram inclusive no mérito da discussão, a exemplo do acórdão abaixo, da Primeira Turma, publicado no ano 2022, cerca de um ano e meio após a decisão final no RE 603.497:

EMENTA TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. ISSQN. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS MATERIAIS EMPREGADOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇO. LEGALIDADE. JURISPRUDÊNCIA SÓLIDA DO STJ. JULGAMENTO DO RE 603.497/MG PELO PLENO DO STF. 1. O STF, ao avaliar o RE 603.497, com repercussão geral, asseverou ser possível deduzir, da base de cálculo do ISSQN, o valor referente aos materiais empregados na construção civil. 2. Após o julgamento do referido Recurso Extradordinário, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem. Precedentes: REsp 1.678.847/MS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/9/2017, DJe 9/10/2017; AgRg no REsp 1.425.580/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 9/3/2017, DJe 20/3/2017; AgRg no AREsp 634.871/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 5/3/2015, DJe 11/3/2015; AgRg nos EREsp 1.360.375/ES, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 10/12/2014, DJe 16/12/2014; AgRg no AREsp 182.462/RJ, Rel. Min. Og Fernandez, Segunda Turma, julgado em 2/12/2014, DJe 11/12/2014; e AgRg no AREsp 409.812/ES, Rel. Min. Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 11/4/2014. 3. Agravo Interno não provido. ACÓRDÃO
AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1900715 | 2021/0146993-3 | Órgão: STJ | Relator: Herman Benjamin | Publicado em 14/03/2022

Abaixo, também citamos trecho de recentíssima decisão proferida pelo Ministro Herman Benjamin no Recurso Especial Nº 2.110.147-SC, publicada em dezembro de 2023:

(...)

A irresignação não merece prosperar.

O STF, ao avaliar o RE 603.497, com Repercussão Geral, asseverou ser possível deduzir, da base de cálculo do ISSQN, o valor referente aos materiais empregados na construção civil.

Após o julgamento do referido Recurso Extraordinário, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem. Precedentes: REsp 1.678.847/MS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9.10.2017; AgRg no REsp 1.425.580/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 20.3.2017; AgRg no AREsp 634.871/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 11.3.2015; AgRg nos EREsp 1.360.375/ES, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 16.12.2014; AgRg no AREsp 182.462/RJ, Rel. Ministro Og Fernandez, Segunda Turma, DJe 11.12.2014; e AgRg no AREsp 409.812/ES, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 11.4.2014.

Por tudo isso, nego provimento ao Recurso Especial. (...)

(STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 2110147 | 2023/0415125-2 | Órgão: STJ | Relator: MINISTRO Herman Benjamin | Publicado em 11/12/2023
(Grifos pelo autor)

Aliás, abaixo transcrevem-se a ementa de acórdãos proferidos pelos tribunais de justiça do país, sem prejuízo de outros que aqui não serão citados em razão do número de estados da federação. Todos os acórdãos abaixo foram publicados após o ano de 2020, e ainda assim, permanecem de maneira favorável às deduções, o que só ratifica o posicionamento pela inexistência de “virada” jurisprudencial:

TJMG

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. REMESSA NECESSÁRIA. TRIBUTÁRIO. ISSQN. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. VALOR DESPENDIDO COM OS MATERIAIS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA, EM REEXAME.- É cediço que o valor relativo aos materiais empregados na prestação do serviço de concretagem pode ser deduzido da base de cálculo do ISSQN devido.- Não há que se falar em recolhimento a menor, quando a empresa contribuinte indica, em suas notas fiscais, informações suficientes para permitir a identificação das quantias correspondentes aos materiais utilizados, que foram por ela deduzidas da base de cálculo do tributo.

1.0000.23.289057-4/001 | 0332961-80.2013.8.13.0145 | Órgão: TJ-MG |
Relator: Des.(a) Roberto Apolinário de Castro | Julgado em 23/01/2024 |
Publicado em 23/01/2024

TJGO

PODER JUDICIÁRIO Tribunal de Justiça do Estado de Goiás Gabinete do Desembargador Gerson Santana Cintra REMESSA NECESSÁRIA Nº 5364552-23.2018.8.09.0173 COMARCA DE SÃO SIMÃO 3ª CÂMARA CÍVEL AUTOR: CARIOCA CHRISTIANI NIELSEN ENGENHARIA S/A RÉU: MUNICÍPIO DE SÃO SIMÃO RELATOR: Juiz GILMAR LUIZ COELHO EMENTA: REMESSA NECESSÁRIA. AÇÃO EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. AFASTADA. BASE DE CÁLCULO. DECOTE DO VALOR DOS MATERIAIS UTILIZADOS NA OBRA. POSSIBILIDADE. SENTENÇA MANTIDA. 1. A preambular de nulidade do auto de infração não merece ser acolhida, sob o fundamento de cerceamento de defesa, uma vez que o auto de infração foi claro em estabelecer a infração incorrida e a penalidade aplicada, tanto que pode o embargante apresentar sua defesa na seara administrativa e judicial. 2. O Supremo Tribunal Federal, no primeiro julgamento do Recurso Extraordinário 603.497/MG, sob a sistemática da repercussão geral (Tema 247), concluiu pela possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil? (RE 603.497/MG, relatora Ministra Ellen Gracie, DJe 7/5/2010). 3. Por se tratar de remessa necessária, sem condenação em honorários recursais. 3. *In casu*, observado que os materiais utilizados na obra são dedutíveis da base de cálculo do ISSQN, conclui-se que todo o valor devido a título do tributo mencionado, foi devidamente recolhido aos cofres municipais, reconhecendo a inexistência de débito tributário. 4. REMESSA NECESSÁRIA CONHECIDA E DESPROVIDA. 25/01/2024 | 5364552-23.2018.8.09.0173 | Órgão: TJ-GO | Relator: GILMAR LUIZ COELHO | Publicado em 25/01/2024

TJSP

Remessa Necessária – Ação declaratória c/c repetição do indébito – ISS – *Entendimento consolidado pelos tribunais superiores sobre a possibilidade de dedução dos valores dos materiais de construção empregados em obra de construção civil da base de cálculo do ISS – Recurso oficial desprovido.*” (TJSP; Remessa Necessária Cível 1004379-02.2021.8.26.0302; Relator (a): Mônica Serrano; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Jaú - 2ª Vara Cível; Data do Julgamento: 21/03/2023; Data de Registro: 21/03/2023)

TJCE

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO EM AÇÃO DE EXECUÇÃO DE DÍVIDA FISCAL. FISCALIZAÇÃO E AUTUAÇÃO PELO MUNICÍPIO DE BEBERIBE. AUTO DE INFRAÇÃO E NOTIFICAÇÃO FISCAL PARA O RECOLHIMENTO DE ISSQN. INCIDÊNCIA SOBRE OS MATERIAIS EMPREGADOS POR EMPRESA CONTRATADA PARA A CONSTRUÇÃO DA INFRAESTRUTURA

DE SUPORTE PARA INSTALAÇÃO DE SISTEMA EÓLICO DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. COBRANÇA INDEVIDA. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO STF NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 603497, SOB A SISTEMÁTICA DE RECURSOS REPETITIVOS (TEMA 247). PRECEDENTES DO STJ E DESTA CORTE DE JUSTIÇA. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA PROLATADA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA ATUALIZADA. HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS PERCENTUAIS PREVISTOS NOS §§ 2º, 3º E 5º DO ART. 85 DO CPC. TEMA 1.076 DO STJ. REMESSA CONHECIDA E IMPROVIDA. RECURSO DE APELAÇÃO CONHECIDO E PROVIDO. (...)

(Apelação / Remessa Necessária - 0009335-63.2014.8.06.0049, Rel. Desembargador(a) FRANCISCO LUCIANO LIMA RODRIGUES, 3ª Câmara Direito Público, data do julgamento: 13/03/2023, data da publicação: 14/03/2023)

Portanto, o STJ ainda necessita realizar nova análise da matéria, à luz de todos os argumentos expostos e demais pontos que se façam necessários, de modo a sanar a insegurança que paira sobre o assunto, em especial para os contribuintes, que são os mais afetados com o assunto.

5. A INTERPRETAÇÃO EQUIVOCADA DO TEMA 247 E AS POTENCIAIS CONSEQUÊNCIAS

A interpretação equivocada do Tema 247 pode acarretar consequências gravíssimas, tanto para as empresas quanto para a sociedade em geral. Isso porque os serviços objeto dos itens são referentes à construção civil, e onerar os serviços, alargando significativamente a base de cálculo do tributo, significaria, também, onerar obras públicas, imóveis particulares e até mesmo residências populares. Aliás, trata-se de um setor que gera uma quantidade significativa de empregos no país.

Ademais, a análise prematura do precedente e do cenário jurisprudencial atual pode ter consequências até mesmo em discussões judiciais em andamento a anos. Vejamos a seguinte situação:

Em Execução Fiscal hipotética, ajuizada anteriormente a 2020, determinado município cobrava do contribuinte o valor de ISSQN incidente sobre os materiais de construção e pautava-se, exclusivamente, na discussão sobre a isenção heterônoma de tributo (possibilidade de concessão de isenção por ente diverso daquele que possui competência para instituí-lo). A ação estava suspensa por longos anos, aguardando-se o desfecho do representativo da controvérsia. Neste caso, deve-se observar estritamente os limites da discussão, qual seja, a configuração ou não da isenção heterônoma e recepção do Art. 9º, §2º do Decreto-lei Nº 406/1968 e Art. 7º, §2º, inc. I da Lei Complementar Nº 116/2003, pela CF/88.

Entender de maneira diversa seria penalizar o contribuinte por algo que sequer foi discutido nos autos até aquele momento, exigindo dos contribuintes uma documentação que sequer foi solicitada ao longo dos autos, para comprovação de tributação do material pelo ICMS e demonstração do local de produção.

Deve-se, portanto, ser levado em conta que era (e ao nosso sentir, ainda permanece) entendimento pacífico do STF, STJ e demais tribunais do país acerca da possibilidade de dedução dos materiais de construção da base de cálculo do ISSQN, *inclusive de maneira ampla e sem restrições*.

6. CONCLUSÃO

Portanto, conclui-se que permanece em vigor o entendimento do STF pela possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN, e quaisquer restrições aplicadas pelos entes municipais devem ser avaliadas pontualmente e nos casos concretos, atentando-se para o tipo de ação, momento processual que se encontram os processos e às discussões postas em debate, nunca podendo negar vigência ao dispositivo que prevê a possibilidade de dedução dos materiais de construção da base de cálculo do ISSQN.

É prudente o acompanhamento da jurisprudência do STJ para que seja possível concluir, definitivamente, sobre todos os contornos que envolvem a discussão, se necessário com a afetação da matéria a teor do Art. 1.036, §1º do CPC, para que seja julgado pela sistemática dos Recursos Repetitivos.

Ao final, espera-se que seja aplicado o que consideramos a correta interpretação da matéria infraconstitucional, qual seja, a possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN, inclusive de maneira ampla e irrestrita, mantendo-se o entendimento firmado pelos Tribunais Superiores ao longo de 10 anos ou mais.

De todo modo, certo é que os Tribunais, ao se depararem com discussões sobre a questão, devem-se ater, primeiramente, à constitucionalidade dos dispositivos legais que preveem a dedução, a fim de evitar interpretações precipitadas (e equivocadas) do Tema 247.

7. REFERÊNCIAS

BRASIL. *Decreto-lei N° 406*, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília/DF, 31 de dezembro de 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406compilado.htm. Acesso em: 29 fev. 2024.

_____. *Lei Complementar N° 116*, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília/DF, 01 ago. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 29 fev. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp N° 1.327.755/RJ*. Ministro Relator Herman Benjamin. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 05 nov. 2012, Brasília/DF. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=24909638&num_registro=201201189107&data=20121105&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 29 fev. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *EDcl no AgRg no REsp N° 1.189.255/RS*. Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 05 nov. 2013, Brasília/DF. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=31240419&num_registro=201000660929&data=20131105&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 29 fev. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp N° 409.812/ES*. Ministro Relator Ari Pargendler. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 11 abr. 2014, Brasília/DF. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=34658658&num_registro=201303434317&data=20140411&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 29 fev. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no AREsp N° 1.900.715/SP*. Ministro Relator Herman Benjamin. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 14 mar. 2022, Brasília/DF. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=91&documento_sequencial=143129126®istro_numero=202101469933&peticao_numero=202101034727&publicacao_data=20220315&formato=PDF. Acesso em 29 fev. 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp N° 2.110.147/SC*. Ministro Relator Herman Benjamin. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 11 dez. 2023, Brasília/DF. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/mediado/?tipo_documento=documento&componente=MON&sequencial=218610703&tipo_documento=documento&num_registro=202304151252&data=20231212&tipo=0&formato=PDF. Acesso em 29 fev. 2024.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

TJCE. Tribunal de Justiça do Ceará. *Apelação / Remessa Necessária - 0009335-63.2014.8.06.0049*. Desembargador Relator Francisco Luciano Lima Rodrigues. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 14 mar. 2023, Fortaleza/Ceará. Disponível em: <https://esaj.tjce.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=BF3EC077045433A1E25D97073A7F08E7.cjsg2>. Acesso em 29 fev. 2024

TJGO. Tribunal de Justiça de Goiás. *Remessa Necessária N° 5364552-23.2018.8.09.0173*. Desembargador Relator Gilmar Luiz Coelho. Diário de Justiça do Estado de Goiás, publicado em 25 jan. 2024, Goiás/GO. Disponível em: <https://projudi.tjgo.jus.br/ConsultaJurisprudencia>. Acesso em 29 fev. 2024

TJMG. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. *Ap Cível/Rem Necessária 1.0000.23.289057-4/001*. Desembargador Relator Roberto Apolinário de Castro. Diário do Judiciário Eletrônico, publicado em 23 jan. 2024, Minas Gerais/MG. Disponível em: <https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?&numeroRegistro=3&totalLinhas=3&paginaNumero=3&linhasPorPagina=1&numeroUnico=0332961-80.2013.8.13.0145&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar&>. Acesso em 29 fev. 2024

TJSP. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Remessa Necessária Cível 1004379-02.2021.8.26.0302*. Desembargadora Relatora Mônica Serrano. Diário da Justiça Eletrônico, publicado em 21 mar. 2023, São Paulo/SP. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=16575833&cdForo=0>. Acesso em 29 fev. 2024
