



**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
MUNICÍPIO DE VERANÓPOLIS  
SECRETARIA DE FINANÇAS**

---

**ASSUNTO: BASE DE CÁLCULO DO ISSQN CONSTRUÇÃO CIVIL**

**CONSIDERANDO** a controvérsia existente sobre a base de cálculo do ISS nos serviços de construção civil, itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a LC 116/2003;

**CONSIDERANDO** as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema;

**CONSIDERANDO** a alteração do Código Tributário Municipal, Lei 7.100/2017, ocorrida em novembro/2023 em seu artigo 338, inciso I, alínea 'a';

**CONSIDERANDO** que citadas decisões e alteração de Lei têm reflexo na elaboração dos editais de licitação e contratos celebrados relacionados ao serviço de construção civil;

**CONSIDERANDO** a competência privativa da Administração Tributária para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária municipal, abaixo seguem considerações.

**DA LEGISLAÇÃO E DA JURISPRUDÊNCIA APLICÁVEL**

O Decreto Lei 406/68, tratando do imposto sobre serviço no artigo 9º e, em especial, no parágrafo 2º, alínea 'a', diz que os materiais fornecidos pelo prestador dos serviços serão deduzidos da base de cálculo do ISSQN.

Já a Lei Complementar nº 116/2003 diz, no artigo 7º, parágrafo 2º, inciso I, que não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços.

**Os itens 7.02 e 7.05 da lista trazem o seguinte texto delimitam quais materiais serão excluídos da base de cálculo** cabendo destacar a diferença entre a expressão material, que se traduz por insumo/custo do serviço, e mercadoria, que é, quando há circulação do bem com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial e neste caso, incidindo ICMS:

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**).



**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
MUNICÍPIO DE VERANÓPOLIS  
SECRETARIA DE FINANÇAS**

---

O Código Tributário Municipal, Lei 7.100/2017, assim diz:

Art. 338 Considera-se preço do serviço, para efeitos de base de cálculo do ISS:

I - Nas prestações de serviços previstas nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços da Tabela IV, desta Lei, quando se tratar de empreitada global:

a) o valor total dos serviços, com a exclusão do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e das subempreitadas;

(...)

Delimitada as Leis aplicáveis à espécie, abaixo trato das recentes decisões do STF e do STJ.

Pois bem, em **junho/2020** o Supremo Tribunal Federal, por julgamento em **PLENÁRIO**, (confirmando a decisão monocrática da Ministra Ellen Greici em 2010), pronunciou a recepção do art. 9º, § 2º, alíneas a e b, do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição de 1988, ou seja, entendeu por constitucional a dedução da base de cálculo dos materiais empregados na construção civil.

A decisão da Suprema Corte, entretanto, **ressaltou que a delimitação da norma**, ou seja, dizer se a possibilidade de abatimento se aplica as mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação de serviços, que se sujeitam ao ICMS; ou se o abatimento diria respeito as mercadorias produzidas no próprio local da prestação dos serviços, de modo que o ISS não alcançaria o valor relativo a mercadoria alguma, quer fossem produzidas no local da prestação do serviço (pela determinação do art. 9º, § 2º, a), quer fora dele (pela ressalva do item da lista, que sujeitava tais mercadorias ao ICM), cabe ao 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).

Do corpo do retro citado acórdão, lê-se que,

“(…) 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.

(...)

**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.**

(...)

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.” (Grifou-se)

Foi após isso que em **abril de 2023** a Primeira Turma do STJ provocou nova reviravolta na matéria, ressuscitando o entendimento antigo do Tribunal de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir os materiais empregados, salvo se



**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
MUNICÍPIO DE VERANÓPOLIS  
SECRETARIA DE FINANÇAS**

produzidos

pele prestador fora do local da obra e

**por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS:**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ACÓRDÃO COMBATIDO. DECISÃO SURPRESA. INEXISTÊNCIA. ISS. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS. IMPOSSIBILIDADE. 1. A valoração jurídica diversa, calcada nos fatos da causa, dada pelo magistrado à atividade empresarial da contribuinte não caracteriza decisão surpresa que justifique a anulação do julgado. 2. **Esta Corte Superior há muito consolidou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir os materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS.** Precedentes. 3. O Supremo Tribunal Federal, ao proferir o primeiro julgamento do RE 603.497/MG (Tema 247 do STF), em 31/08/2010 (DJ 16/09/2010), decidiu reformar acórdão do STJ com fundamento no entendimento do Pretório Excelso sobre a "possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil". 4. A partir desse momento, esta Corte Superior, buscando alinhar a sua jurisprudência à referida decisão da Suprema Corte, começou a decidir naquele mesmo sentido, como se observa, a título de exemplo, no AgRg nos EAREsp n. 113.482/SC, relatora Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), Primeira Seção, julgado em 27/2/2013, DJe de 12/3/2013. 5. Entretanto, mais recentemente, em 03/07/2020 (publicação da ata de julgamento em 13/07/2020), nos mesmos autos do RE 603.497/MG, o STF deu parcial provimento a agravo interno para, reafirmando a tese de recepção do art. 9º, § 2º, do DL n. 406/1968 pela Constituição de 1988, assentar que a aplicação dessa tese naquele caso concreto não ensejou reforma do acórdão do STJ, ficando evidenciada, no referido julgamento, a intenção do Pretório Excelso de preservar a orientação jurisprudencial que o Superior Tribunal de Justiça sedimentou no âmbito infraconstitucional acerca da impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISS incidente sobre serviço de construção civil. 6. Diante desse último pronunciamento da Suprema Corte no julgamento do seu Tema 247, há de voltar a ser prestigiada a vetusta jurisprudência do STJ sobre o tema. 7. Hipótese em que a parte autora nem sequer alegou, muito menos comprovou, que comercializou de forma apartada os materiais empregados nos serviços de concretagem e submeteu o valor deles à tributação pelo ICMS, de modo que não faz jus à pretendida dedução da base de cálculo de ISS. 8. Recurso especial desprovido. **RECURSO ESPECIAL Nº 1916376 - RS (2021/0011137-9) Pauta em 14/03/2023.**

Fica claro o entendimento do STJ de que somente pode deduzir material se este for comercializado de forma apartada, com a emissão da nota de material para o dono da obra e assim, havendo o ciclo da mercadoria para incidir o ICMS.

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

Entretanto, caso o prestador do serviço de construção civil também seja contribuinte do ICMS, os materiais necessários à construção por ele produzidos fora do local da obra e destacadamente comercializados em paralelo com o tomador, porquanto passíveis de tributação pelo imposto estadual, poderão ser subtraídos da base de cálculo do ISS.



**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
MUNICÍPIO DE VERANÓPOLIS  
SECRETARIA DE FINANÇAS**

Ressalto que o mesmo entendimento foi exarado pela Corte Especial do STJ em julgamento de Agravo Interno em sessão no dia 22 de agosto de 2023:

EMENTA AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA, CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAL EMPREGADO. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, A, DO DECRETO LEI N. 406/1968. CONSTITUCIONALIDADE. TEMA N. 247/STF. SEGUIMENTO NEGADO. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. De acordo com o entendimento do STF firmado no julgamento do RE n. 603.497 RG/MG, "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 de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de materiais utilizados no fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil" (Tema n. 247/STF). 2. **Conforme o precedente vinculante: "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". Além disso: "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 de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de materiais utilizados no fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil". Concluiu o julgado: "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."** 3. Agravo interno a que se nega provimento. AgInt no RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1166703 – MG (2009/0219535-0)

**DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL LEI 7.100/2017**

O CTM previa, até 06/11/2023, o seguinte:

Art. 338 Considera-se preço do serviço, para efeitos de base de cálculo do ISS:

I - Nas prestações de serviços previstas nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços da Tabela IV, desta Lei, quando se tratar de empreitada global:

a) o valor total dos serviços, com a exclusão do valor dos materiais consumidos, documentalmente comprovados através das notas fiscais de compra ou transferência de materiais que tenham como destinatário o endereço da obra, aplicados na consecução dos serviços, fornecidos pelo prestador do serviço e do valor das subempreitadas, podendo, alternativamente, a critério do contribuinte, optar pela mensuração de forma presumida do valor dos materiais aplicados na obra, em 85% (oitenta e cinco por

cento) do valor do contrato para serviços de pavimentação e em 65% (sessenta e cinco por cento) do valor do contrato nos demais casos;

Em 07/11/2023, entrou em vigor a alteração de referida lei nos seguintes termos:

Art. 338 Considera-se preço do serviço, para efeitos de base de cálculo do ISS:

I - Nas prestações de serviços previstas nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços da Tabela IV, desta Lei, quando se tratar de empreitada global:



**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
MUNICÍPIO DE VERANÓPOLIS  
SECRETARIA DE FINANÇAS**

---

a) o valor total dos serviços, com a exclusão do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e das subempreitadas;

Em virtude disto, a Fiscalização Tributária entende que os serviços de construção civil licitados e contratados pelo Município de Veranópolis a partir de 07 de novembro de 2023, por meio de processo licitatório, por empreitada global<sup>i</sup>, terão por base de cálculo do ISSQN o preço do serviço sem dedução de material.

Isso ocorre porque nestas situações não há o que se falar em circulação de mercadoria para incidência do ICMS, pois não haverá qualquer tipo de venda para o Município, mas tão somente a utilização dos insumos para consecução da atividade fim da realização da obra de construção civil.

Quanto aos serviços de construção civil licitados, contratados e em execução até 06/11/2023, os prestadores poderão deduzir o material desde de que comprovem documentalmente ao Fisco, por meio da exibição de notas fiscais de compra ou transferência de materiais que tenham como destinatário o endereço da obra, aplicados na consecução dos serviços, ou, alternativamente, apresentem declaração firmada pelo sócio administrador de que optam pela mensuração de forma presumida do valor dos materiais aplicados na obra em 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do contrato para serviços de pavimentação e em 65% (sessenta e cinco por cento) do valor do contrato nos demais casos.<sup>ii</sup>

Sobre o tema, o CTN assim trata:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

(...)

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A Secretaria de Finança, por meio da Fiscalização Tributária Municipal, frisa que no caso dos contratos firmados anteriormente a alteração da lei municipal em novembro/2023, o fato gerador do ISS já teve início na égide da lei anterior que permitia a dedução da base de cálculo e desta forma, a aplicação do novo entendimento, a rigor do previsto no artigo 146 do CTN, é aplicável apenas a fatos geradores ocorridos após sua introdução.



**ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
MUNICÍPIO DE VERANÓPOLIS  
SECRETARIA DE FINANÇAS**

---

Isso se dá porque o fato gerador é a obra pública que, se contratada na vigência da norma anterior, deve ser tributada como tal em virtude dos critérios de incidência tributária vigentes à época do fato gerador sendo a emissão da nota fiscal mero critério temporal que não se confunde com a obra considerada em sua totalidade (início, meio e fim).

Veranópolis/RS, 23 de abril de 2024.

### Fiscalização Tributária Municipal

---

**i Lei 14. 143/2021**

Art. 6º Para os fins desta Lei, consideram-se:

XXIX - empreitada por preço global: contratação da execução da obra ou do serviço por preço certo e total;

Art. 46. Na execução indireta de obras e serviços de engenharia, são admitidos os seguintes regimes:

(...)

II - empreitada por preço global;

**ii Lei Municipal 7.100/2017 vigente até 06/11/2023**

Art. 338 Considera-se preço do serviço, para efeitos de base de cálculo do ISS:

I - Nas prestações de serviços previstas nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços da Tabela IV, desta Lei, quando se tratar de empreitada global:

a) o valor total dos serviços, com a exclusão do valor dos materiais consumidos, documentalmente comprovados através das notas fiscais de compra ou transferência de materiais que tenham como destinatário o endereço da obra, aplicados na consecução dos serviços, fornecidos pelo prestador do serviço e do valor das subempreitadas, podendo, alternativamente, a critério do contribuinte, optar pela mensuração de forma presumida do valor dos materiais aplicados na obra, em 85% (oitenta e cinco por cento) do valor do contrato para serviços de pavimentação e em 65% (sessenta e cinco por cento) do valor do contrato nos demais casos;

**Lei Municipal 7.100/2017 a partir de 07/11/2023**

Art. 338 Considera-se preço do serviço, para efeitos de base de cálculo do ISS:

I - Nas prestações de serviços previstas nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços da Tabela IV, desta Lei, quando se tratar de empreitada global:

a) o valor total dos serviços, com a exclusão do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e das subempreitadas;