

Superior Tribunal de Justiça

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.002.693 - RS (2007/0258832-0)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
AGRAVANTE : **CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S/A**
ADVOGADO : **CLÁUDIO MANGONI MORETTI E OUTRO(S)**
AGRAVADO : **MUNICÍPIO DE TERRA DE AREIA**
ADVOGADO : **RONALDO DOS SANTOS**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS UTILIZADOS. SUBEMPREITADAS. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "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" (REsp 926.339/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 11.05.07).

2. Tanto o DL 406/68 como as Leis Complementares 56/87 e 102/03 fixaram que o ISS incide sobre a totalidade dos serviços de construção civil, exceto sobre o fornecimento de mercadorias produzidas pelo próprio prestador dos serviços fora do local da prestação, que fica sujeito ao ICMS.

3. A tese de que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas também os adquiridos de terceiros, devem ser excluídos da base de cálculo do ISS não encontra respaldo no ordenamento jurídico, pois a regra legal que trata da incidência do ISS sobre serviços de construção civil é clara ao excluir apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços.

4. A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiros para uso nas obras de construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão por que não devem se sujeitar a uma nova incidência de ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imunes à tributação, somente sendo tributados na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário.

5. Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS.

6. "(...) subempreitada é denominação que se oferece à empreitada menor, isto é, à empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor (...). Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra pactuada ou se incumbe a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços (empreitada maior ou empreitada menor) são alcançadas pelo ISS" (Bernardo Ribeiro de Moraes *in* "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975).

7. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam

Superior Tribunal de Justiça

os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 25 de março de 2008 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator



AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.002.693 - RS (2007/0258832-0)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
AGRAVANTE : **CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S/A**
ADVOGADO : **CLÁUDIO MANGONI MORETTI E OUTRO(S)**
AGRAVADO : **MUNICÍPIO DE TERRA DE AREIA**
ADVOGADO : **RONALDO DOS SANTOS**

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de agravo regimental interposto contra decisão que deu provimento a recurso especial, nos termos da seguinte ementa:

"**TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS UTILIZADOS. SUBEMPREITADAS. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. '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' (REsp 926.339/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJU de 11.05.07).

2. Recurso especial provido".

Alega a agravante que o recurso especial não preenche os requisitos formais de admissão. Aduz que o recorrente não indicou o dispositivo de lei supostamente violado. No mérito, defende o direito à dedução dos valores referentes aos materiais adquiridos de terceiros, à contratação de empregados nas obras de duplicação da Rodovia BR 101-RS, bem como os correspondentes às subempreitadas.

É o relatório.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.002.693 - RS (2007/0258832-0)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS UTILIZADOS. SUBEMPREITADAS. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. "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" (REsp 926.339/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 11.05.07).

2. Tanto o DL 406/68 como as Leis Complementares 56/87 e 102/03 fixaram que o ISS incide sobre a totalidade dos serviços de construção civil, exceto sobre o fornecimento de mercadorias produzidas pelo próprio prestador dos serviços fora do local da prestação, que fica sujeito ao ICMS.

3. A tese de que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas também os adquiridos de terceiros, devem ser excluídos da base de cálculo do ISS não encontra respaldo no ordenamento jurídico, pois a regra legal que trata da incidência do ISS sobre serviços de construção civil é clara ao excluir apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços.

4. A situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiros para uso nas obras de construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão por que não devem se sujeitar a uma nova incidência de ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imunes à tributação, somente sendo tributados na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário.

5. Assim, quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS.

6. "(...) subempreitada é denominação que se oferece à empreitada menor, isto é, à empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor (...). Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra pactuada ou se incumbe a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços (empreitada maior ou empreitada menor) são alcançadas pelo ISS" (Bernardo Ribeiro de Moraes *in* "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975).

7. Agravo regimental não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Diferentemente do que alega a agravante, o recurso comporta admissão por ambos os fundamentos.

A recorrente indicou como malferidos os itens 7.02 e 7.03 da lista anexa à LC 116/04, que somente permitem a dedução da base de cálculo do ISS quando os materiais utilizados na obra de construção civil forem produzidos pelo próprio prestador fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitos ao ICMS.

Superior Tribunal de Justiça

Tais dispositivos foram prequestionados na origem e a divergência, como reconhece a própria agravante, é notória, o que abranda a exigência do confrontamento analítico entre as teses dissidentes.

Ultrapassada a questão do conhecimento, no mérito, a decisão deve ser mantida por seus próprios termos, à míngua de fundamentação que infirme as razões ali estampadas.

A iterativa jurisprudência das Turmas que compõem a Segunda Seção do STJ reconhece 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.

Nesse sentido, os seguintes precedentes:

"AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DO VALOR DOS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO - PRECEDENTES.

Se as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias, conceito que não se ajusta aos insumos utilizados para a construção de edifícios e outros, os materiais adquiridos com essa finalidade devem compor a base de cálculo do ISS. Precedente: REsp 256.210/MG, Rel. Min. José Delgado, DJ 25.9.2000.

Agravo regimental improvido" (AgRg no REsp 658.265/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJU de 12.09.06);

"TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE DE SUBTRAÇÃO.

I - *In casu*, o acórdão recorrido ao analisar a lide, procedeu ao exame da norma infraconstitucional inserta no artigo 9º, § 2º, do Decreto-Lei nº 406/68, não havendo que se falar na análise de matéria eminentemente constitucional.

II - Consoante jurisprudência desta Corte, as empresas do ramo da construção civil são contribuintes do ISS, pelo que não se admite subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às subempreitadas e aos materiais utilizados pela construtora.

Precedentes: REsp nº 828.879/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 31/08/2006; REsp nº 779.515/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 03/08/2006; REsp nº 577.356/MG, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 30/05/2004; e REsp nº 328.427/PR, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 02/02/2204.

III - Agravo regimental improvido" (AgRg no REsp 917.751/MG, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJU de 21.06.07).

Essa orientação não restou modificada com o advento da LC 116/04, como comprova o seguinte precedente da Segunda Turma:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONSTRUÇÃO CIVIL – ISS – BASE DE CÁLCULO – DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS – IMPOSSIBILIDADE - OMISSÃO INEXISTENTE.

1. Em nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos jurídicos apontados pelas partes. Exige-se apenas que a decisão seja fundamentada, aplicando o magistrado, ao caso concreto, a legislação por ele considerada pertinente. Inocorrência de violação ao art. 535 do CPC.

2. A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do

Superior Tribunal de Justiça

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 926.339/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 11.05.07 - grifo nosso).

Assim, em conformidade com os itens 7.02 e 7.03 da lista anexa à LC 116/04, somente o valor dos materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local da prestação dos serviços é que pode ser subtraído da base de cálculo do ISS, o que não ocorre com os materiais adquiridos de terceiros ou produzidos no próprio canteiro de obras.

As subempreitadas também não podem ter seus valores abatidos da base de cálculo do ISS, como demonstram os seguintes precedentes:

"TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. VALORES DOS MATERIAIS UTILIZADOS. BASE DE CÁLCULO. SUBTRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. '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.' (REsp 926.339/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJ 11/05/2007).

2. Agravo Regimental não provido" (AgRg no Ag 830.095/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJU de 24.10.07);

"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 282/STF. CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DOS VALORES REFERENTES A MATERIAIS.

1. De fato, não houve apreciação, pelo Tribunal de origem, do dispositivo de lei apontado pela recorrente como violado, o que impossibilita o julgamento do recurso nobre, por ausência de prequestionamento, conforme dicção da Súmula 282/STF: 'É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada.'

2. Segundo a jurisprudência uniforme desta Corte Superior, as empresas do ramo da construção civil são contribuintes do ISS, não sendo admitido subtrair da base de cálculo do tributo o montante referente às subempreitadas e aos materiais utilizados pela construtora.

3. Agravo regimental desprovido" (AgRg no REsp 621.484/SP, Rel. Min. Denise

Superior Tribunal de Justiça

Arruda, DJU de 14.11.05).

A incidência do ISS sobre os serviços de construção civil estava prevista nos itens 32 e 34 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68, *in verbis*:

"32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM)."

"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 Lei Complementar 56/87 praticamente manteve a redação do DL 406/68 em seus itens 32 e 34 da lista anexa:

"32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM)."

"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 Lei Complementar 116/03 fixou previsão semelhante nos itens 7.02 e 7.05 de sua lista anexa:

"7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)."

"7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)."

Como se observa, os três diplomas legais fixaram que o ISS incide sobre a totalidade dos serviços de construção civil, exceto sobre o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação, que fica sujeito ao ICMS.

A agravante defende que não apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador, mas

também os adquiridos de terceiros devem ser excluídos da base de cálculo do ISS.

Sem razão. Em primeiro lugar, a regra é clara ao excluir apenas os materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços. Em segundo lugar, a situação do prestador que fabrica seus produtos fora do canteiro de obras não pode ser equiparada à daquele que adquire materiais de terceiros para uso nas obras de construção civil. Os produtos fabricados pelo prestador estão sujeitos ao ICMS, razão por que não devem se sujeitar a uma nova incidência de ISS. Já os produtos adquiridos de terceiros, se não incluídos na base de cálculo do ISS pelo serviço de construção civil, ficariam imunes à tributação, somente sendo tributados na operação anterior, que não tem o construtor como contribuinte ou responsável tributário.

Como se vê, são situações diferentes: quando os materiais são produzidos pelo próprio prestador fora do local onde prestados os serviços, incide ICMS; quando os materiais são produzidos pelo prestador no canteiro de obras ou quando são adquiridos de terceiros, como não há possibilidade de incidência de ICMS, devem ter seus valores mantidos na base de cálculo do ISS.

Em outras palavras, permitir que tais valores sejam subtraídos da base de cálculo do ISS implica reconhecer a não-incidência do ICMS ou do ISS sobre o fornecimento desses materiais.

As empresas de construção civil, via de regra, não se sujeitam à incidência do ICMS, imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias, conceito que não se ajusta aos insumos utilizados para a construção de edifícios, pontes, estradas e outros. Os materiais adquiridos com essa finalidade devem compor a base de cálculo do ISS.

O mesmo se diga em relação aos pagamentos efetuados a terceiros, *in casu*, as subempreitadas. Consoante explicita Bernardo Ribeiro de Moraes, "subempreitada é denominação que se oferece à empreitada menor, isto é, à empreitada secundária. Por meio de subempreitadas são executados trabalhos parcelados, contratados pelo empreiteiro construtor (...). Em referência ao ISS, é irrelevante saber se o empreiteiro maior executa pessoalmente a obra pactuada ou se incumbe a terceiros para realizá-la. Ambas as formas de serviços (empreitada maior ou empreitada menor) são alcançadas pelo ISS" (*in* "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços", Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975).

Ante o exposto, **nego provimento ao agravo regimental.**

É como voto.

**ERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2007/0258832-0

**AgRg no
REsp 1002693 / RS**

Números Origem: 10500005498 70014603575 70020869897

EM MESA

JULGADO: 25/03/2008

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DULCINÉA MOREIRA DE BARROS**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : MUNICÍPIO DE TERRA DE AREIA
ADVOGADO : RONALDO DOS SANTOS
RECORRIDO : CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S/A
ADVOGADO : CLÁUDIO MANGONI MORETTI E OUTRO(S)

ASSUNTO: Tributário - ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - Base de Cálculo

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE : CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S/A
ADVOGADO : CLÁUDIO MANGONI MORETTI E OUTRO(S)
AGRAVADO : MUNICÍPIO DE TERRA DE AREIA
ADVOGADO : RONALDO DOS SANTOS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 25 de março de 2008

VALÉRIA ALVIM DUSI
Secretária