

BASE DE CÁLCULO DO ISS EM OBRAS

Limites à dedução de materiais

Trata-se da análise jurídica sobre a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) incidente sobre contratos de execução de obras de construção civil, com foco nos limites legais e jurisprudenciais para a dedução de materiais e impactos na governança de contratos de engenharia.

O objetivo é orientar o público acerca das profundas modificações na interpretação fiscal e judicial referentes à base de cálculo do ISS na construção civil. O foco central reside na superação dos regimes de dedução presumida e na correta aplicação das regras de abatimento de materiais, visando mitigar riscos de contingências fiscais e autuações.

Historicamente, a tributação do ISS sobre os serviços de construção civil (subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003) foi operacionalizada por meio de simplificações administrativas instituídas pelas municipalidades. Diante da complexidade de fiscalização *in loco* e da verificação analítica de cada insumo aplicado nos canteiros de obras, as administrações tributárias municipais adotaram, de forma generalizada, regimes de dedução presumida.

Esses regimes, frequentemente balizados por parâmetros como o Manual do Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM) ou tabelas de valores unitários por metro quadrado (Sinduscon/CUB), permitiam o abatimento automático e linear de percentuais expressivos, variando comumente entre 30% e 40%, do valor bruto da nota fiscal de serviços a título de materiais.

Sob esse modelo, o prestador de serviços (empreiteiro) era dispensado de comprovar individualmente a aquisição, o valor e a efetiva destinação dos materiais incorporados à obra, presumindo-se o gasto fixo para fins de apuração da materialidade do imposto.

Contudo, esse cenário de simplificação vem sendo progressivamente extinto. Impulsionados pela modernização da fiscalização eletrônica (NFSe, Sped Fiscal) e pela necessidade de incremento de arrecadação, os Municípios têm revogado suas legislações permissivas de deduções, exigindo a comprovação estrita e documental do custo real dos insumos, o que impõe uma revisão imediata nas práticas de fiscalização de contratos de engenharia.

A matriz constitucional e legal do ISS sobre a construção civil exige a segregação entre a prestação de serviços e o fornecimento de mercadorias, de modo a evitar o fenômeno da bitributação entre o ISS (competência municipal) e o ICMS (competência estadual). A espinha dorsal dessa repartição de competências repousa sobre dois diplomas fundamentais, os quais citamos a seguir.

O Decreto-Lei nº 406/1968, em seu Art. 9º, § 2º, alínea 'a', expressamente previu que da base de cálculo do ISS seriam deduzidos os valores dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços na execução de obras de construção civil. Esse dispositivo estabeleceu o marco inicial da exclusão dos insumos da base de incidência do tributo municipal.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 116/2003, que passou a reger o imposto nacionalmente, preceituou em seu Art. 7º, § 2º, inciso I:

"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 anexa."

A exegese literal desses dispositivos gerou, por décadas, intensos debates sobre a extensão do termo "materiais fornecidos". A controvérsia residia em definir se qualquer material comprado e aplicado na obra geraria direito à dedução, ou se haveria restrições quanto à origem e ao local de fabricação desses insumos.

O Supremo Tribunal Federal, através do paradigma constitucional vinculante, Tema 247, originado no julgamento do RE 603.497/MG, deixou seu posicionamento claro e inequívoco. Fixou a tese de que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

Essa decisão foi inicialmente interpretada pelo setor construtivo como um salvo-conduto para a dedução irrestrita de todo e qualquer material.

Contudo, o entendimento foi balizado e delimitado ao longo da década. No julgamento definitivo do Agravo Regimental no RE 603.497/MG, concluído em fevereiro de 2020, o Plenário do STF ratificou a tese jurídica sob a ótica estritamente constitucional, mas remeteu ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) a fixação dos critérios infraconstitucionais e operacionais para a ocorrência dessa dedução, **vedando o automatismo das exclusões sem o preenchimento dos requisitos legais específicos.**

No plano infraconstitucional, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou a matéria com contornos rigorosos, especialmente por meio de acórdãos publicados entre 2023 e 2024. O STJ operou um claro *distinguishing* (distinção jurídica) entre as modalidades de insumos utilizados no canteiro de obras, dividindo-os categoricamente:

5.1. Materiais Adquiridos de Terceiros (Não Dedutíveis)

NÃO é permitida a dedução da base de cálculo do ISS dos materiais adquiridos de terceiros pelo empreiteiro e simplesmente aplicados na obra. Insumos como cimento, areia, brita, ferro, tijolos e fiação comprados no mercado varejista ou atacadista e incorporados fisicamente à estrutura integram o preço do serviço para fins de tributação. O STJ entende que tais materiais configuram mero custo da prestação do serviço, cuja utilidade econômica se exaure na própria execução da atividade contratada.

5.2. Materiais Produzidos pelo Prestador Fora do Canteiro (Dedutíveis)

A dedução restringe-se exclusivamente aos materiais produzidos pelo próprio prestador do serviço fora do canteiro de obras, os quais possuem natureza de mercadoria e estão sujeitos à incidência do ICMS. É o caso típico de estruturas pré-moldadas de concreto, esquadrias metálicas sob medida ou usinas de asfalto próprias localizadas em estabelecimento diverso. Ocorre aqui o fato gerador do ICMS na saída da mercadoria e, conseqüentemente, o valor dessa mercadoria deve ser excluído da base de cálculo do ISS do serviço de montagem/construção.

Categoria do Material	Origem / Local de Produção	Tributação Principal	Dedutível do ISS?
Insumos Comuns (Areia, Brita, Cimento, Ferro)	Adquiridos de terceiros no mercado	Custo do Serviço (ISS)	NÃO
Estruturas Pré-Moldadas / Esquadrias	Fabricadas pelo prestador fora da obra	Incidência de ICMS	SIM
Concreto Usinado	Preparado no trajeto ou fora da obra	Jurisprudência ISS (Súmula 167 STJ)	NÃO

Essa guinada jurisprudencial acabou a prática de abatimentos lineares sobre materiais comuns comprados de terceiros, transferindo para o contribuinte e para o tomador do serviço o rigoroso **ônus da prova** quanto à regularidade de eventuais exclusões da base de cálculo. Pautado neste racional, muitos municípios têm negado abatimento presumido de 40%, estando de acordo com os entendimentos do STF e STJ.

Por fim, esclarecemos que as conclusões anunciadas ao longo do presente informativo decorrem da legislação e da jurisprudência vigentes até a data da sua emissão, sendo possível a aplicação de entendimento diverso no caso concreto ou em eventuais ações judiciais.