

## ORIENTAÇÃO N.º 279/2025

### PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE PARA APLICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL A PARTIR DA DECISÃO DO STJ.

#### 1. INTRODUÇÃO

A presente orientação tem o propósito de retificar o entendimento expresso na **Orientação Preventiva GEPAM n.º 101/2022**, como também, complementar o que foi explicado na **Orientação Preventiva n.º 267/2025**, mais precisamente quanto ao recente entendimento jurisprudencial acerca da impossibilidade de dedução dos materiais empregados nos casos de serviços de construção civil, e a obediência aos princípios constitucionais da anterioridade.

#### 2. DESENVOLVIMENTO

**2.1. O Superior Tribunal de Justiça - STJ pacificou a sua jurisprudência no julgamento do AgInt no RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1166703/MG, ao definir que não deduz da base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos na construção civil.**

Quando da circulação da Orientação Preventiva n.º 101/2022, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça era no sentido de que o valor referente aos materiais que foram fornecidos pelo prestador de serviços não se incluía para fins de base de cálculo, tanto nos serviços elencados no subitem 7.02, quanto nos serviços do subitem 7.05 da lista de serviços anexa à **Lei Complementar 116/2003**.

Era o entendimento que se retirava do **inciso I do § 2º do artigo 7º**. Vejamos:

**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;

São os serviços elencados no subitem 7.02 e 7.05:

**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).

Recentemente, no julgamento do **AgInt no RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1166703/MG<sup>1</sup>**, a **Corte Especial do STJ**, **pacificou** sua jurisprudência ao definir que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado e que não é possível deduzir os materiais empregados. A mudança é significativa, uma vez que antes prevalecia o entendimento de que os materiais utilizados no serviço de construção, se não produzidos pelo próprio prestador da obra, poderiam ser deduzidos da base de cálculo do imposto.

**2.2. A 2ª Turma do STJ ratificou no AgInt no AREsp 2486358/SP que a dedução dos materiais é possível somente quando produzidos pelo prestador fora do local da obra e tenham recebido a incidência do ICMS.**

Em decisão ainda mais recente no **AgInt no AREsp 2486358/SP<sup>2</sup>**, a Segunda Turma da Corte do Superior Tribunal de Justiça (STJ) **reafirmou** entendimento pela impossibilidade de dedução dos materiais empregados da base de cálculo do ISSQN, salvo quando há a incidência de ICMS sobre os materiais produzidos fora do local da obra e comercializados destacadamente.

A decisão redefiniu a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS) no setor da construção civil, com importante alteração na interpretação sobre a inclusão dos materiais utilizados nas obras. Afinal, como dito, antes o entendimento predominante excluía o valor dos materiais da base de cálculo do ISS, mas, com a nova jurisprudência, o preço total do serviço, incluindo o custo dos materiais empregados, deverá ser considerado para fins de tributação.

A exceção segue para materiais produzidos pelo prestador fora do local da obra e que tiverem incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Sendo assim, caso os materiais sejam produzidos pelo prestador fora do local da obra e estejam destacados na nota fiscal com a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), eles poderão ser considerados separadamente, desde que o ICMS tenha sido efetivamente recolhido sobre esses produtos. Neste caso, não haverá

---

<sup>1</sup> Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=integra&documento\\_sequencial=204811603&registro\\_numero=200902195350&peticao\\_numero=202300344120&publicacao\\_data=20230825&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=204811603&registro_numero=200902195350&peticao_numero=202300344120&publicacao_data=20230825&formato=PDF). Acesso no dia 29/05/2025.

<sup>2</sup> Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=integra&documento\\_sequencial=245494810&registro\\_numero=202303330702&peticao\\_numero=202400193467&publicacao\\_data=20240529&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=245494810&registro_numero=202303330702&peticao_numero=202400193467&publicacao_data=20240529&formato=PDF). Acesso no dia 29/05/2025.



necessidade da incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sobre o valor desses materiais.

A recente decisão do **Superior Tribunal de Justiça** tem grande relevância para a gestão tributária municipal. Como dito, a mudança estabelece que o valor dos materiais empregados na obra, que anteriormente não era incluído na base de cálculo do ISS, agora deve ser considerado, salvo em casos específicos de produção pelo próprio prestador fora do local da obra com a devida incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

### **2.3. A aplicação do novo entendimento do STJ deve respeitar os princípios constitucionais da anterioridade em algumas hipóteses.**

Segundo os princípios que regem a matéria tributária, a implementação dessa mudança na tributação em âmbito municipal precisa respeitar os princípios constitucionais da anterioridade e da noventena<sup>3</sup>.

O **princípio da anterioridade** estabelece que a cobrança de tributos só pode ocorrer no ano seguinte à sua instituição ou alteração, enquanto o **princípio da noventena** exige um intervalo de, no mínimo, 90 dias entre a publicação da norma e a sua exigibilidade.

<sup>4</sup>Para Ricardo Alexandre<sup>1</sup>, a segurança jurídica é, ao lado da justiça, um dos objetivos fundamentais do direito. Em sua docência<sup>2</sup> ele entende que é o fundamento para vários institutos no ordenamento jurídico brasileiro, como o direito adquirido, o do ato jurídico perfeito, o da coisa julgada, o da prescrição e decadência etc.

Na mesma linha, o professor Eduardo Sabbag<sup>3</sup> afirma que a anterioridade objetiva ratifica o sobre princípio da segurança jurídica, evitando-se que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária. Nesse sentido, cabe pontuar que anterioridade se expressa de duas formas, a anterioridade anual e a nonagesimal:

- ***Anterioridade anual***

A Constituição Federal, art. 150, inc. III, alínea b, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e ao Município cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

---

<sup>3</sup>**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

**III** - cobrar tributos:

[...]

**b)** no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

**c)** antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

<sup>4</sup> Fonte: NT CTAT nº 02/2025 - O ISS na construção civil a luz do novo entendimento do STJ. p. 6 a 8. Disponível em: <https://cnm.org.br/biblioteca/exibe/15601>. Acesso no dia 29/05/2025.



- ***Anterioridade nonagesimal***

A Constituição Federal, art. 150, inc. III, alínea c, veda à União, aos Estados, ao DF e ao Município cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

O STF, na fixação do Tema 247, que teve origem no Leading Case RE 603.497/MG, não modulou os efeitos da decisão. Assim, conclui-se que a mudança do entendimento acerca da cobrança do ISS da construção civil não está sujeita ao atendimento dos princípios da anterioridade anual e da nonagesimal.

No entanto, importa lembrar que parte dos Municípios legislou sobre a matéria. Logo, teremos três situações que devem ser pontuadas:

**Situação 1** – Municípios que optaram pela edição de Lei (em sentido stricto):

Orienta-se que a tributação seja precedida da alteração do dispositivo legal que possibilitou a dedução de materiais da base de cálculo do ISS. Nessa situação, a lei local imporá ao contribuinte a expansão das obrigações tributárias. Logo, a lei que alterar o dispositivo deverá atender aos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

**Situação 2** – Municípios que optaram pela edição de legislação infralegal (decretos, portarias, etc.):

Recomenda-se que a tributação seja antecedida da alteração do ato infralegal que possibilitou a dedução de materiais da base de cálculo do ISS. Nesse caso, como não se trata de Lei (em sentido stricto), não é necessária a observância dos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

**Situação 3** – Municípios que não alteraram a legislação:

A mudança de entendimento sobre a cobrança do ISS da construção civil não é vinculada, por si só, aos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal. Logo, a municipalidade pode adotar imediatamente o novo entendimento do STJ e iniciar a cobrança. No entanto, recomenda-se a edição de algum ato infralegal no sentido de informar ou reforçar o entendimento do Município em relação à cobrança.

### **3. CONCLUSÃO**

Diante das considerações expostas, a orientação retifica a **Orientação Preventiva GEPAM n.º 101/2022**, e complementa a **Orientação Preventiva n.º 267/2025**, mais precisamente no que tange à apuração da base de cálculo para a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, e a obediência aos princípios constitucionais da anterioridade.



Desta feita, informamos que a decisão do STJ, no julgamento do **AgInt no RE nos EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1166703/MG**, a **Corte Especial do STJ**, pacificou sua jurisprudência ao definir que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado e que não é possível deduzir os materiais empregados. Em exceção à regra, somente poderá ser deduzido da base de cálculo os materiais produzidos fora do local da prestação de serviços, sob os quais incidirá o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

Adamantina/SP, 29 de maio de 2025.

Elaborada por:

**Eduardo Franco da Silva**  
Sócio-diretor

Aprovada por:

**José Carlos Pacheco de Almeida**  
Advogado/Consultor

---

<sup>1</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 3ª ed. atual. ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009. p 120.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p 94.

