

O DILEMA DA BASE DE CÁLCULO DO ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL: UMA CRÍTICA DWORKINIANA À INJUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SEU IMPACTO NAS PEQUENAS E MÉDIAS CONSTRUTORAS

FERREIRA PASETTI, Taynara Cristina¹
HOFFMANN, Eduardo²

RESUMO: A presente pesquisa analisa a controvérsia jurisprudencial no Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na construção civil. O estudo centra-se na crítica à interpretação restritiva que distingue insumos adquiridos de terceiros daqueles produzidos pelo próprio prestador: veda integralmente a dedução dos primeiros e condiciona a dos segundos a um novo destaque e recolhimento de ICMS sobre insumos já tributados na cadeia produtiva, prejudicando o prestador em ambas as hipóteses. O problema de pesquisa investiga se tal diferenciação arbitrária viola os princípios de Ronald Dworkin, especificamente o Direito como Integridade e a Igualdade de Recursos. Metodologicamente, utiliza-se a abordagem dedutiva e pesquisa bibliográfico-documental, incluindo um estudo de caso comparativo entre as legislações de São Jorge D'Oeste e Londrina, no Paraná, para evidenciar a assimetria tributária regional. A hipótese defendida sustenta que a interpretação atual do STJ gera insegurança jurídica e falha no dever de igual consideração e respeito, onerando desproporcionalmente pequenas e médias construtoras. Conclui-se que a integridade do sistema jurídico exige uma hermenêutica que harmonize a regra-matriz de incidência com a justiça material, permitindo a dedução integral dos materiais empregados para evitar a cumulatividade tributária e garantir a isonomia tributária.

PALAVRAS-CHAVE: ISSQN; Base de Cálculo; Construção Civil; Direito como Integridade; Ronald Dworkin.

THE DILEMMA OF CALCULATING THE TAX BASE FOR ISS (SERVICE TAX) IN THE CONSTRUCTION INDUSTRY: A DWORKINIAN CRITIQUE OF TAX INJUSTICE AND ITS IMPACT ON SMALL AND MEDIUM-SIZED CONSTRUCTION COMPANIES

ABSTRACT: This research analyzes the judicial controversy within the Superior Court of Justice (STJ) regarding the tax base of the Tax on Services of Any Nature (ISSQN) in the civil construction sector. The study focuses on a critique of the restrictive interpretation that distinguishes between inputs acquired from third parties and those produced by the service provider themselves: it fully forbids deducting the former and conditions deducting the latter on a new ICMS charge over inputs already taxed earlier in the production chain, harming the provider under either scenario. The research problem investigates whether such an arbitrary distinction violates Ronald Dworkin's principles, specifically Law as Integrity and Equality of Resources. Methodologically, a deductive approach and bibliographic-documentary research are employed, including a comparative case study between the legislations of São Jorge D'Oeste and Londrina, Paraná, to highlight regional tax asymmetry. The defended hypothesis maintains that the current STJ interpretation creates legal uncertainty and fails in the duty of equal concern and respect, disproportionately burdening small and medium-sized construction companies. It concludes that the integrity of the legal system requires a hermeneutic approach that harmonizes the tax incidence matrix with material justice, allowing the full deduction of materials used to avoid double taxation and ensure tax equality.

KEYWORDS: ISSQN; Tax Base; Civil Construction; Law as Integrity; Ronald Dworkin.

¹Acadêmica do curso de Direito do Centro Universitário Fundação Assis Gurgacz (FAG). E-mail: tcfpasetti@minha.fag.edu.br.

²Professor do curso de Direito do Centro Universitário Fundação Assis Gurgacz (FAG). E-mail: ehoffmann@fag.edu.br

1 INTRODUÇÃO

O setor da construção civil brasileira consolidou-se, nos últimos anos, como um dos pilares estratégicos da economia nacional. Em 2024, o setor registrou crescimento expressivo de 4,3% (Agência CBIC, 2025), impulsionando o PIB e a geração de empregos, tendência mantida em 2025, a despeito do impacto de políticas monetárias contracionistas. Todavia, esse vigor econômico contrasta com um cenário de profunda insegurança jurídica no âmbito tributário, especificamente no que tange à base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

O cerne da controvérsia reside na interpretação restritiva adotada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), que estabelece distinção entre materiais adquiridos de terceiros e materiais produzidos pelo próprio prestador para fins de dedução da base de cálculo do tributo. Essa diferenciação jurisprudencial cria um limbo dogmático que desafia a lógica da regra-matriz de incidência do ISS, prevista na Lei Complementar nº 116/2003, e parece colidir com o paradigma constitucional fixado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 247. A interpretação restritiva do Superior Tribunal de Justiça prejudica o prestador em qualquer das duas hipóteses que compõem a distinção: veda integralmente a dedução dos materiais simplesmente adquiridos de terceiros e incorporados à obra, e condiciona a dedução dos materiais produzidos pelo próprio prestador a um novo destaque e recolhimento de ICMS sobre insumos cuja matéria prima já foi tributada em etapas anteriores da cadeia produtiva. Em ambos os casos, o Judiciário amplia artificialmente a base de cálculo do ISS além do valor agregado pelo serviço.

Diante desse cenário, emerge a questão central deste trabalho, a interpretação restritiva do STJ, ao discriminar a origem dos materiais empregados na obra, é compatível com os princípios de integridade, igual consideração e respeito, propostos pela filosofia jurídica de Ronald Dworkin? Sob a ótica dworkiniana, o Direito não é um sistema de regras isoladas, mas uma prática interpretativa que exige coerência de princípios; portanto, a exclusão discriminatória de deduções pode representar uma falha na moralidade política do Estado ao tratar contribuintes em situações idênticas de forma distinta. A relevância da matéria justifica-se pelo impacto econômico desproporcional que tal exegese causa às pequenas e médias construtoras, as quais enfrentam custos de *compliance* elevados e desigualdade competitiva.

Embora a Reforma Tributária preveja a unificação de tributos como o ISS e o ICMS, sua eficácia plena ocorrerá apenas em 2033, tornando urgente a análise crítica do sistema atual sob a ótica da justiça material. O objetivo geral deste trabalho é analisar a jurisprudência do STJ à luz

da teoria do Direito como Integridade, verificando se a incoerência dos precedentes atuais viola a dimensão da justiça e da equidade fiscal. Para tanto, desdobram-se os seguintes objetivos específicos, examinar a regra-matriz de incidência do ISSQN na construção civil e o marco constitucional fixado pelo STF no Tema 247, analisar criticamente o voto condutor do REsp 1.916.376/RS e a distinção que ele introduz entre materiais adquiridos de terceiros e materiais produzidos pelo próprio prestador, aplicar os princípios dworkinianos do Direito como Integridade e da Igualdade de Recursos à controvérsia jurisprudencial identificada e demonstrar,

por meio de estudo de caso comparativo entre os municípios de São Jorge D'Oeste e Londrina, a assimetria tributária gerada pela ausência de coerência hermenêutica no plano municipal.

A hipótese central que orienta a pesquisa é a de que a interpretação restritiva consolidada pelo STJ no REsp 1.916.376/RS, ao adotar uma distinção que prejudica o prestador em qualquer das duas hipóteses, vedando integralmente a dedução dos materiais adquiridos de terceiros e condicionando a dos materiais produzidos pelo próprio prestador a um novo recolhimento de ICMS sobre insumos já tributados na cadeia produtiva, viola os princípios dworkinianos de integridade e igual consideração e respeito, gerando insegurança jurídica e distorcendo a base de cálculo do ISS em desfavor das pequenas e médias construtoras, seja qual for o modelo de fornecimento de materiais que adotem. Para sustentar essa hipótese, a pesquisa ancora-se na análise da natureza jurídica do ISS e dos marcos jurisprudenciais, como o REsp 1.916.376/RS, bem como no exame da assimetria prática da tributação entre diferentes municipalidades. Sob uma abordagem dedutiva, busca-se uma interpretação dworkiniana que harmonize a aplicação da lei aos princípios de igualdade de recursos, visando restaurar a integridade do ordenamento jurídico tributário brasileiro e demonstrar que a única resposta correta para o caso exige o tratamento isonômico dos insumos, independentemente de sua origem produtiva.

2 A MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL E O PARADIGMA DA INTEGRIDADE JURISPRUDENCIAL

2.1 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN): NATUREZA JURÍDICA, COMPETÊNCIA E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é tributo de competência municipal, previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988). Sua regulamentação geral está estabelecida na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

(Brasil, 2003), que define a lista de serviços tributáveis e as normas aplicáveis ao imposto em todo o território nacional. A incidência do tributo alcança a prestação de serviços que não configure fato gerador do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS).

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho salienta que o serviço, para fins de tributação, equipara-se a uma obrigação de fazer realizada em favor de terceiros, sem subordinação e sob regime do direito privado, distinguindo-se claramente da obrigação de dar, análoga ao fornecimento de mercadorias:

[...] prestação a terceiros de utilidades, materiais ou imateriais, de conteúdo econômico e com caráter reiterado, sob regime de direito privado, realizada dentro dos limites territoriais do Município, dando-se por acontecido o evento no momento da entrega do serviço, pronto e acabado, à pessoa interessada (Carvalho, 2021, p. 386).

De acordo com a LC nº 116/03, o setor da construção civil está expressamente previsto na lista anexa, especificamente no subitem 7.02, que trata da execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil. A incidência do ISS, nesse caso, recai tão somente sobre a prestação do serviço de execução da obra, e não sobre os bens materiais que a ela são incorporados (Brasil, 2003, lista anexa, subitem 7.02).

2.2 A DEDUÇÃO DOS MATERIAIS DA BASE DE CÁLCULO: O PARADIGMA CONSTITUCIONAL DO TEMA 247 E A INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA DO STJ

A base de cálculo do referido tributo, de acordo com o artigo 7º do diploma complementar, é o preço do serviço (Brasil, 2003). Contudo, na construção civil (subitem 7.02 da lista de serviços), o valor da obra contratada usualmente engloba tanto o preço do serviço em si, referente à mão de obra, gestão, *know-how* e responsabilidade técnica, quanto o custo dos materiais empregados.

Diante do exposto, objetivando evitar a cumulatividade tributária, uma vez que o material é, em tese, sujeito à incidência de ICMS ou IPI em etapas anteriores e para delimitar o escopo do ISS à sua verdadeira natureza, a legislação prevê uma exceção fundamental. O artigo 7º, § 2º, inciso I, da LC 116/03 permite a dedução da base de cálculo do ISS do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa, produzidos fora do local da prestação do serviço (Brasil, 2003, art. 7º, § 2º, inc. I). Adicionalmente, o referido dispositivo foi objeto de questionamento constitucional, culminando no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.497 (Tema 247) pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a constitucionalidade da norma e pacificou o entendimento:

Não ofende o princípio da reserva de lei complementar (art. 146, III, 'a', da Constituição Federal) a norma que, em relação aos serviços de construção civil submetidos ao regime de alíquota fixa do ISS, veiculada por Decreto-Lei (DL 406/68, art. 9º, § 2º), permite a dedução da base de cálculo das parcelas correspondentes ao valor dos materiais e das subempreitadas já tributadas (Brasil, 2020).

Nesse contexto, o STF validou a constitucionalidade da dedução dos materiais da base de cálculo do ISS, limitando a incidência do imposto ao valor agregado pelo serviço (Brasil, 2020). No entanto, a Lei Complementar nº 116/03 utiliza a expressão “materiais fornecidos pelo prestador produzidos fora do local da prestação dos serviços” (Brasil, 2003, art. 7º, § 2º, inc. I), cuja interpretação coube, em última instância, ao STJ.

Com efeito, foi no âmbito do STJ que se consolidou a interpretação restritiva que constitui a controvérsia central do presente trabalho, na qual a Corte passou a fazer uma distinção categórica quanto ao modo de aquisição dos insumos. O entendimento predominante na Primeira Turma, exemplificado no Recurso Especial nº 1.916.376/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, estabeleceu que a dedução somente é permitida para os materiais produzidos pelo próprio prestador fora do local da obra, desde que comercializados com destaque e recolhimento do ICMS, ficando vedada em qualquer outra hipótese.

Quanto aos materiais simplesmente adquiridos de terceiros e incorporados à obra, a dedução restou vedada de forma integral, o valor desses insumos é tido como parcela indissociável do preço total do serviço (Brasil, 2023). Firmou-se, assim, um entendimento que prejudica o prestador em qualquer cenário, visto que se adquire materiais de terceiros, não deduz nada, se verticaliza a produção, só deduz mediante novo recolhimento de ICMS sobre insumo cuja matéria prima já foi tributada, ficando o ISS, em ambos os casos, incidente sobre parcela do preço que deveria corresponder apenas ao valor agregado pelo serviço.

2.3 ANÁLISE CRÍTICA DO VOTO CONDUTOR NO RESP 1.916.376/RS: A GÊNESE DA DISTINÇÃO SUBJETIVA

Para compreender a profundidade da ruptura da integridade narrativa no Direito Tributário, é imperativo analisar os fundamentos do voto condutor do Recurso Especial nº 1.916.376/RS, proferido pelo Ministro Relator Gurgel de Faria. A controvérsia, que culminou em uma interpretação restritiva para o contribuinte, gravita em torno da exegese do artigo 7º, § 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 116/2003. O cerne do argumento vencedor reside na

diferenciação entre o “fornecimento de mercadorias” e a “utilização de insumos” produzidos pela própria prestadora de serviços.

O Ministro Relator fundamenta sua decisão na premissa de que os materiais produzidos pelo próprio prestador e incorporados à obra perdem sua autonomia mercantil, transmutando-se em mero custo operacional do serviço de construção civil. Segundo o entendimento fixado no voto:

[...] a dedução da base de cálculo do ISS do valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços de construção civil, prevista no art. 7º, § 2º, I, da LC n. 116/2003, somente admite os materiais produzidos fora do local da prestação de serviços que sejam objeto de mercancia pelo prestador, e não os materiais por ele produzidos para exclusivo uso na prestação do serviço (Brasil, 2023).

Nessa linha de raciocínio, o STJ introduz uma condição não prevista expressamente no texto legal, a necessidade de que o material seja objeto de mercancia. O voto condutor estabelece que, quando a construtora verticaliza sua produção fabricando, por exemplo, suas próprias estruturas de concreto ou pré-moldados para uso exclusivo em suas obras, ela não estaria fornecendo materiais no sentido comercial, mas apenas consumindo insumos industriais. Para o Relator, a dedução seria um benefício voltado apenas a evitar a cumulatividade tributária decorrente do ICMS sobre mercadorias adquiridas de terceiros, não alcançando a produção interna que integra o preço global do serviço.

Ademais, o voto sustenta que a produção fora do local da obra, por si só, não autoriza a dedução se não houver a saída jurídica da mercadoria. O Ministro Gurgel de Faria argumenta que:

No caso de materiais produzidos pelo próprio prestador para utilização na obra, não há operação de circulação de mercadoria a justificar a exclusão da base de cálculo do ISS, uma vez que tais bens passam a compor o valor do próprio serviço prestado, sendo indissociáveis da obrigação de fazer contratada (Brasil, 2023).

Essa interpretação ignora que a produção desses materiais fora do canteiro de obras já foi onerada por toda uma cadeia de custos industriais e tributários, como o IPI e o ICMS incidentes sobre as matérias-primas. Ao rotular essa produção como indissociável do serviço, o STJ acaba por tributar, via ISS, o resultado de uma atividade nitidamente industrial e não de uma prestação de serviços, distorcendo a base de cálculo para alcançar o valor total da nota fiscal.

2.4 A INSEGURANÇA JURÍDICA SOB A INCIDÊNCIA DO ISS NA CONSTRUÇÃO CIVIL: DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS E A PROBLEMÁTICA DA SUBSUNÇÃO E DO LOCAL DA PRESTAÇÃO

A falta de coerência no sistema tributário é uma das causas mais profundas da insegurança jurídica, e o Imposto Sobre Serviços se apresenta como um dos gargalos mais sensíveis para tal instabilidade. A crise, por sua vez, não reside primariamente no texto da Lei Complementar nº 116/03, mas sim na dificuldade de uniformização da norma, que figura como objeto contínuo de divergências jurisprudenciais e é eivada de incertezas acerca da subsunção do fato gerador, agravadas pelo exercício da autonomia municipal.

A divergência reside, especificamente, na problemática da subsunção dos chamados serviços mistos, aqueles que conjugam uma obrigação de fazer, consistente na prestação do serviço propriamente dita, e uma obrigação de dar, consistente no fornecimento de materiais ou mercadorias. Embora o Supremo Tribunal Federal tenha balizado o conflito entre ISS e ICMS pela tese da predominância obrigacional, o setor da construção civil permanece em um limbo dogmático disfuncional.

Na execução de obras, a atividade é, inegavelmente, de prestação de serviço predominante, amoldando-se à obrigação de fazer. Contudo, a interpretação restritiva do Superior Tribunal de Justiça, ao vedar a dedução dos materiais adquiridos de terceiros e condicionar a dos materiais fornecidos pelo próprio prestador a um novo destaque de ICMS sobre insumos já tributados na cadeia, promove uma reclassificação que ignora a distinção civilista essencial entre dar e fazer, pois a obrigação tributária deve corresponder ao fato gerador que lhe é próprio, consoante a natureza jurídica do tributo.

Essa postura dá origem a uma subsunção artificial, na qual o valor dos materiais, proveito econômico de uma obrigação de dar, é absorvido pelo preço do serviço, obrigação de natureza diversa. Tal incoerência desvirtua a regra-matriz de incidência e impõe ao contribuinte, por ficção jurídica, uma base de cálculo ampliada, com reflexos negativos sobre os setores ligados ao segmento secundário da economia brasileira e frustração do planejamento fiscal e estratégico das pequenas e médias construtoras.

Ademais, a incerteza é agravada pela disputa em torno do local da prestação do serviço, que define a competência municipal. Mesmo que a LC 116/03 determine a incidência no local da execução da obra, a ausência de um entendimento jurisprudencial harmônico e coeso sobre a base de cálculo do tributo prejudica diretamente os empreendedores regionais, pela insegurança jurídica que ocasiona.

Empresas com a mesma estrutura de verticalização da produção, quando operam em múltiplos municípios, ficam sujeitas a entendimentos fiscais locais conflitantes, o que eleva o risco de bitributação e de exigências fiscais indevidas. Essa instabilidade demonstra que a falha de coerência na aplicação da lei produz efeito cascata, comprometendo a previsibilidade e a confiança no ordenamento jurídico, bem como o desenvolvimento de setores econômicos interdependentes.

2.5 O MARCO FILOSÓFICO: A TEORIA DO DIREITO COMO INTEGRIDADE, IGUALITARISMO LIBERAL E A CRÍTICA DWORKINIANA À INJUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Para fins teóricos, a presente pesquisa se afasta da mera análise dogmática tributária para incorporar a vertente filosófica proposta por Ronald Dworkin, com o intuito de submeter a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a um rigoroso exame de coerência e justiça material. A teoria dworkiniana oferece os princípios necessários para sustentar a tese de que a interpretação restritiva sobre a base de cálculo do ISS na construção civil revela um defeito de integridade no sistema jurídico, com reflexos de ordem constitucional.

Em sua obra seminal, *O Império do Direito*, o autor formula o conceito de direito como integridade, que exige que o corpo de leis e decisões judiciais de uma comunidade seja coerente, as decisões tomadas hoje devem justificar-se como continuação de uma história jurídica única, expressando o conjunto de princípios que a comunidade se propôs a seguir (Dworkin, 2007). A análise da base de cálculo do ISS exige, portanto, que o intérprete vá além da letra fria da lei, valendo-se da metáfora do romance em cadeia, o magistrado atua como um autor que recebe capítulos escritos por outros e deve escrever o seu próprio, preservando a continuidade narrativa e a coerência institucional.

No caso do ISSQN, o STJ não figura como um autor livre, pois está vinculado aos capítulos anteriores escritos pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 116/03. Desse modo, ao criar restrição que a lei não previu expressamente, e que destoa da tese fixada pelo STF no Tema 247, de estatura constitucional, o tribunal rompe o enredo da segurança jurídica, produzindo interpretação que não se ajusta ao entendimento institucional da não cumulatividade e da tributação exclusiva do serviço (Dworkin, 2007). Além disso, a integridade manifesta-se na exigência de que o Estado trate todos os seus cidadãos de forma consistente. No processo de decisão judicial, o magistrado, personificado na figura do juiz Hércules, deve buscar a melhor interpretação construtiva da prática jurídica, aquela que não apenas se adéque às regras formais, mas também satisfaça a dimensão da justiça e da moralidade política.

Essa busca exige identificar a interpretação da base de cálculo que melhor justifica a prática tributária brasileira como um todo. Se o sistema visa a evitar a bitributação e a garantir a isonomia, a interpretação que permite a dedução dos materiais, independentemente de sua fabricação ser própria ou de terceiros, é a única que satisfaz o teste da integridade, qualquer interpretação contrária, como a adotada no REsp 1.916.376/RS, falha na dimensão da moralidade política, ao transformar a jurisdição em instrumento de política arrecadatória (Dworkin, 2007). Quando o tribunal distingue entre materiais dedutíveis e não dedutíveis conforme sua origem, a integridade é violada, pois tratar igualmente não se confunde com tratar como igual e é esta última exigência que o Estado descumpre.

Ademais, a crítica à injustiça fiscal é aprofundada pela teoria do Igualitarismo Liberal, desenvolvida em *A Virtude Soberana*, na qual Dworkin defende que a igualdade é a virtude soberana de uma democracia e que o Estado tem a obrigação de tratar todos os cidadãos com igual consideração e respeito. O que ocorre com o ISS na construção civil destoia desse preceito, embora todas as empresas se submetam à mesma legislação, admitem-se interpretações restritivas que desconsideram suas particularidades e comprometem a equidade (Dworkin, 2005). No contexto tributário, tratar como igual significa reconhecer que duas empresas que executam o mesmo serviço possuem a mesma capacidade contributiva, não havendo base moral para penalizar aquela que investiu em tecnologia industrial para produzir seus próprios insumos (Dworkin, 2005).

Este imperativo moral se desdobra no princípio da igualdade de recursos, segundo o qual as políticas públicas não devem penalizar as pessoas por sorte bruta, caracterizada por circunstâncias fora de seu controle, devendo preservar a responsabilidade individual sobre a sorte opcional (Dworkin, 2005). No âmbito do ISS, a decisão de fabricar os próprios materiais é manifestação da sorte opcional, representando escolha estratégica de mercado. Ao vedar integralmente a dedução para quem adquire de terceiros e ao exigir novo recolhimento de ICMS de quem produz internamente, o STJ tributa a eficiência como se riqueza adicional fosse, violando o princípio da Igualdade de Recursos, que deveria assegurar um campo de jogo nivelado aos empreendedores, bem como a integridade narrativa do ordenamento tributário (Dworkin, 2005).

2.6 A RUPTURA DA INTEGRIDADE NO RESP 1.916.376/RS

A definição da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) na construção civil representa um capítulo conturbado sob a ótica do romance em cadeia do Direito

Tributário brasileiro. A controvérsia reside na extensão da dedução dos materiais empregados na obra, prevista originalmente no artigo 9º, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 406/68 e mantida pela Lei Complementar nº 116/2003 (art. 7º, § 2º, inciso I). Sob a ótica dworkiniana, a integridade do sistema é posta em xeque quando tribunais oferecem respostas divergentes para o mesmo fenômeno jurídico. A divergência entre o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) cria o que Dworkin classificaria como um colapso na unidade do valor jurídico.

Quando o STF fixa o Tema 247 sob uma premissa de constitucionalidade da dedução para evitar o *bis in idem*, ele estabelece um princípio. Por outro lado, quando o STJ ignora a essência desse princípio para criar uma restrição baseada na origem do material, ele abandona a busca pela única resposta correta e abraça o discricionarismo. Para Dworkin, os juízes não possuem o direito de inventar distinções que não derivem da melhor interpretação dos princípios constitucionais vigentes. Ademais, o conflito hermenêutico revela uma tensão entre argumentos de princípio e argumentos de política. Enquanto o STF parece resguardar o princípio da capacidade contributiva e da não cumulatividade, o STJ fundamenta sua restrição em uma conveniência fiscalista, voltada a evitar a erosão da base de cálculo municipal.

Em um movimento de retrocesso interpretativo, o STJ, no julgamento do REsp 1.916.376/RS, estabeleceu uma distinção que não encontra amparo no texto literal da Lei Complementar nº 116/2003. A referida lei, no artigo 7º, § 2º, inciso I, combinado com o subitem 7.02 da lista anexa, autoriza a dedução de materiais fornecidos pelo prestador. O legislador não impôs, em momento algum, condição quanto à origem ou à fabricação desses materiais. Contudo, o tribunal passou a exigir que os materiais fossem objeto de mercancia, isto é, produzidos fora do canteiro e comercializados com destaque de ICMS, para serem dedutíveis, excluindo por completo os simplesmente adquiridos de terceiros e incorporados à obra. Quando o prestador verticaliza a produção, fabricando seus próprios pré-moldados ou estruturas, a dedução passa a depender de uma nova operação de venda tributada pelo ICMS, ainda que o insumo já tenha sido onerado em etapas anteriores da cadeia; quando não verticaliza e adquire de terceiros, a dedução simplesmente não existe. Em nenhuma das duas hipóteses o prestador escapa da ampliação da base de cálculo do ISS.

Aqui reside a falha crítica de integridade narrativa. Ao reclassificar o insumo industrializado como serviço apenas em razão de quem o produziu, o STJ viola a distinção entre princípios e regras. Enquanto a regra da LC 116/03 é clara em permitir a dedução, o princípio da legalidade deveria impedir que o intérprete criasse obrigações tributárias por analogia ou interpretação restritiva ampliadora da base de cálculo. Dworkin ensina que, em casos de dúvida,

o intérprete deve seguir a linha que maximize a justiça institucional. Ao optar pela arrecadação em detrimento da isonomia, o STJ escreve um capítulo dissonante no romance em cadeia do direito tributário nacional (Dworkin, 2007).

Essa postura jurisprudencial cria uma estratificação de contribuintes na qual o direito à dedução não depende da lei, mas da organização empresarial escolhida. Tal cenário representa a antítese da interpretação construtiva dworkiniana. Para que o Direito seja íntegro, a interpretação de “materiais fornecidos” deve ser constante. Se o material é fisicamente incorporado à obra e teve sua cadeia produtiva onerada por outros tributos, a dedução é o imperativo que melhor ajusta o texto legal à moralidade política de um sistema que proíbe o confisco e a bitributação. A recusa do STJ em aceitar essa evidência demonstra um apego ao positivismo semântico que Dworkin criticou sob a alcunha de agulhão semântico (Dworkin, 2007).

3 ESTUDO DE CASO: A ASSIMETRIA TRIBUTÁRIA E A DIVERGÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO DO ISS ENTRE SÃO JORGE D'OESTE E LONDRINA

3.1 ANÁLISE COMPARATIVA DAS LEGISLAÇÕES MUNICIPAIS E A DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS

A insegurança jurídica gerada pela interpretação restritiva não se limita ao plano teórico ou aos grandes centros; materializa-se, de forma aguda, em conflitos regionais. Tal fenômeno é observado na divergência quanto à base de cálculo do tributo entre os municípios de São Jorge D'Oeste e Londrina, no Paraná. Essa disparidade ilustra a falha na uniformização do sistema tributário e a instabilidade imposta aos contribuintes locais.

Empresas de construção civil que operam em ambos os municípios se deparam com realidades fiscais distintas para um mesmo fato gerador econômico: a execução da obra. Em São Jorge D'Oeste-PR, adota-se posicionamento alinhado à interpretação mais severa da jurisprudência do STJ. Nessa jurisdição, a alíquota geral é de 5% e a regra para deduções é extremamente rígida: permite-se deduzir apenas materiais produzidos pelo prestador fora do local da obra e sobre os quais tenha incidido o ICMS. Crucialmente, materiais adquiridos de terceiros não são dedutíveis. Tal postura faz o imposto incidir sobre o preço total do serviço, eliminando a dedução da maior parte dos insumos, o que resulta na ampliação artificial da base de cálculo do ISS para quase a totalidade da nota fiscal da obra (São Jorge D'Oeste-PR, Lei Complementar nº 001/2021, consolidada pela Lei Complementar nº 003/2023).

Em contrapartida, em Londrina-PR, opta-se por uma interpretação mais ampla e flexível.

Com uma alíquota geral menor, de 3%, o município permite a dedução do valor dos materiais fornecidos pelo prestador e das subempreitadas, aceitando a comprovação via nota fiscal de saída do estoque do prestador. Trata-se de posicionamento mais brando, ainda que o valor da base de cálculo não possa ser inferior a 50% do valor total da nota fiscal. Essa presunção mínima representa entendimento mais favorável ao contribuinte e alinhado à essência constitucional de tributar apenas o serviço (Londrina-PR, Lei Ordinária nº 7303/1997).

Essa assimetria dogmática, associada ao contexto prático, impacta diretamente as construtoras locais diante do mesmo fato gerador. Primeiramente, elevam-se os custos de *compliance* das empresas, que necessitam manter planejamentos fiscais distintos para mercados análogos. Em segundo lugar, e de forma mais grave, cria-se um cenário de desigualdade competitiva, no qual as empresas beneficiadas pela interpretação mais favorável desfrutam de carga tributária menor, distorcendo a livre concorrência em nível regional. Por fim, os riscos de bitributação tornam-se evidentes: a empresa que já recolheu ICMS pela aquisição da matéria-prima voltada à verticalização do produto acaba duplamente penalizada pela interpretação restritiva da regra-matriz de incidência do ISS nos locais que obstem a dedução do valor dos materiais empregados na prestação de serviços.

3.2 A FALHA NA INTEGRIDADE E O IMPACTO SOBRE A IGUALDADE DE RECURSOS DAS CONSTRUTORAS

A assimetria legislativa verificada entre os municípios de São Jorge D'Oeste e Londrina não constitui mera irregularidade formal no sistema tributário paranaense; ela revela, em concreto, a falha estrutural de integridade denunciada pela teoria dworkiniana. Quando duas construtoras, dotadas da mesma capacidade contributiva, sujeitas à mesma legislação complementar federal e executando o mesmo fato gerador, recebem tratamento fiscal radicalmente distinto em função tão somente do município em que operam, o sistema demonstra que sua aplicação não obedece a princípios coerentes, mas a discricionarismos locais que o direito como integridade não tolera.

A escolha metodológica por esses dois municípios não foi casual. Dentre os municípios paranaenses examinados, São Jorge D'Oeste e Londrina apresentaram o maior contraste normativo verificado: o primeiro adota postura restritiva extrema, vedando até a dedução de materiais adquiridos de terceiros e impondo alíquota de 5%; o segundo, com alíquota de 3% e regime mais amplo de deduções, aproxima-se da hermenêutica constitucional que limita o ISS ao valor agregado do serviço. Esse contraste máximo potencializa a demonstração da insegurança

jurídica que se pretende criticar, pois quanto mais distantes forem as interpretações municipais de uma mesma norma federal, mais evidente se torna a ausência de integridade no sistema.

Sob a perspectiva do igualitarismo liberal de Dworkin, a igualdade de recursos exige que o Estado não onere o cidadão por circunstâncias que estão além de sua responsabilidade individual (Dworkin, 2005). No contexto analisado, a construtora sediada em São Jorge D'Oeste que produz seus próprios insumos não escolhe a interpretação fiscal que lhe será imposta; ela suporta uma carga tributária ampliada não em razão de sua capacidade contributiva, mas em função da municipalidade em que opera. Essa tributação fundada em circunstância geográfica, e não em diferença econômica real, corresponde, na linguagem dworkiniana, à sorte bruta, situação em que o contribuinte é penalizado por algo que não controlou e que, portanto, não deveria suportar de forma diferenciada.

A falha na integridade se aprofunda quando se observa o impacto econômico concreto sobre as pequenas e médias construtoras. A empresa que atua em ambos os municípios é obrigada a manter estruturas paralelas de *compliance* fiscal, adaptando o tratamento de seus insumos à interpretação local vigente. Esse custo administrativo adicional não incide de forma isonômica, pois enquanto as grandes construtoras absorvem o encargo com seus departamentos jurídicos e tributários, as menores, que representam a maioria do setor na região Oeste do Paraná, comprometem parcela significativa de seus recursos operacionais apenas para se adequar a exigências formais que derivam de uma interpretação incoerente da mesma norma federal. Nesse sentido, a assimetria entre municípios não é neutra: favorece estruturalmente os agentes econômicos de maior porte e aprofunda a desigualdade competitiva que o sistema tributário deveria, ao contrário, mitigar.

Ademais, a análise comparativa entre as duas legislações municipais evidencia que a interpretação mais restritiva, aquela adotada em São Jorge D'Oeste, não encontra amparo nem no texto da Lei Complementar nº 116/03 nem no paradigma constitucional fixado pelo STF no Tema 247. O município estreita a norma federal muito além do que a própria jurisprudência do STJ, ela mesma criticada neste trabalho, chegou a fazer. Sob a ótica do direito como integridade, isso representa um duplo rompimento narrativo, pois o município não apenas ignora o capítulo escrito pelo STF, como também distorce os limites fixados pelo STJ, produzindo uma interpretação sem lastro no romance jurídico até então constituído (Dworkin, 2007). O resultado é um ordenamento fraturado, no qual a resposta jurídica a uma mesma situação varia conforme a fronteira municipal, e não conforme princípios coerentes de direito e moralidade política.

Conclui-se, portanto, que o estudo de caso não é apenas uma ilustração da tese, mas a sua

demonstração empírica. A divergência entre São Jorge D'Oeste e Londrina comprova que a ausência de integridade no plano jurisprudencial federal, inaugurada pela interpretação restritiva do STJ no REsp 1.916.376/RS, produz efeitos reais e mensuráveis na esfera municipal. A insegurança jurídica não é abstrata; ela se materializa na nota fiscal, no planejamento tributário e, em última instância, na capacidade de as pequenas e médias construtoras competirem em condições isonômicas. A restauração da integridade, mediante uma hermenêutica que permita a dedução integral dos materiais empregados, independentemente de sua origem produtiva, é o único caminho que satisfaz, simultaneamente, o teste da coerência normativa e o imperativo de igual consideração e respeito que Dworkin postula como fundamento de qualquer sistema jurídico legítimo (Dworkin, 2005).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho partiu de uma pergunta central, se a interpretação restritiva adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, ao discriminar a origem dos materiais empregados na construção civil para fins de dedução da base de cálculo do ISSQN, é compatível com os princípios de integridade, igual consideração e respeito propostos pela filosofia jurídica de Ronald Dworkin. A resposta, sustentada ao longo deste artigo, é negativa. A hipótese defendida de que tal diferenciação arbitrária viola o direito como integridade e o princípio da igualdade de recursos, onerando desproporcionalmente as pequenas e médias construtoras foi confirmada tanto no plano doutrinário quanto na demonstração empírica do estudo de caso comparativo.

A análise da regra-matriz de incidência do ISS demonstrou que a Lei Complementar nº 116/03 delimita a tributação ao preço do serviço, autorizando expressamente a dedução dos materiais fornecidos pelo prestador. O texto legal não estabelece, em momento algum, qualquer condição relativa à origem ou à forma de aquisição desses insumos. O STJ, ao introduzir a exigência de que os materiais sejam objeto de mercancia, condição não prevista na lei, extrapolou os limites da interpretação e criou, por via judicial, uma obrigação tributária ampliada. Sob a ótica do direito como integridade, esse movimento configura o que Dworkin denomina discricionarismo, situação em que o tribunal abandona a busca pela única resposta correta e opta por uma solução pragmática de ordem fiscalista, rompendo a continuidade narrativa do ordenamento (Dworkin, 2007).

O exame do REsp 1.916.376/RS revelou que a distinção entre materiais adquiridos de terceiros e materiais produzidos pelo próprio prestador não encontra suporte no princípio da legalidade tributária nem na razão de ser da dedução, que é evitar a cumulatividade tributária

entre o ISS e os tributos já incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva. Quando a construtora verticaliza sua produção, seus insumos industrializados já foram onerados por IPI e ICMS sobre as matérias-primas utilizadas; negar a dedução equivale a tributar, via ISS, uma atividade industrial, distorcendo o fato gerador do imposto. A crítica dworkiniana enquadra essa distorção como uma falha na dimensão da justiça, na medida em que o sistema trata de forma diferente contribuintes em situação substancialmente idêntica, ferindo o imperativo de igual consideração e respeito (Dworkin, 2005).

O estudo de caso comparativo entre São Jorge D'Oeste e Londrina traduziu essa falha teórica em realidade concreta. Os dois municípios, submetidos à mesma lei complementar federal, adotam regimes de dedução radicalmente opostos, gerando cargas tributárias incomparáveis para fatos geradores idênticos. Essa assimetria normativa, escolhida metodologicamente por representar o maior contraste identificado entre municípios paranaenses, demonstra que a incoerência jurisprudencial federal contamina a aplicação municipal do tributo, amplificando a insegurança jurídica e a desigualdade competitiva entre as construtoras regionais. As pequenas e médias empresas são as mais afetadas, pois, desprovidas de estrutura jurídica robusta, arcam com os custos do planejamento fiscal diferenciado e, frequentemente, com a tributação indevida que resulta da interpretação restritiva.

No que concerne à Reforma Tributária, promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, cumpre registrar que a unificação do ISS e do ICMS no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) representa, em tese, uma resposta estrutural à fragmentação municipal que este trabalho evidenciou (Costa Júnior, 2025). A centralização da legislação e da arrecadação em âmbito nacional tenderá a eliminar as assimetrias entre municípios analisadas no estudo de caso. Contudo, a transição plena para o novo regime está prevista apenas para 2033, o que significa que o cenário ora criticado persistirá por aproximadamente uma década.

Nesse íterim, é relevante notar que a tendência restritiva do STJ se aprofundou, no julgamento do AgInt no AREsp 2.486.358/SP, de maio de 2024, a Corte reafirmou que somente os materiais produzidos pelo próprio prestador, fornecidos fora do local da obra e com incidência de ICMS, são dedutíveis da base de cálculo do ISS, consolidando a vedação à dedução de materiais adquiridos de terceiros. Esse julgamento demonstra que a incoerência hermenêutica criticada neste trabalho não é pontual, mas se aprofunda progressivamente, tornando ainda mais urgente a revisão ora proposta.

Ademais, a própria Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta o novo sistema IBS/CBS, ao prever que todos os insumos, materiais e serviços adquiridos para a execução da obra gerarão créditos financeiros independentemente de sua origem, abandona implicitamente a

distinção que o STJ insiste em manter, reforçando, por via legislativa prospectiva, que a interpretação restritiva carece de fundamento sólido no ordenamento jurídico brasileiro. Durante esse período de transição, a hermenêutica proposta neste trabalho, bem como a dedução integral dos materiais empregados, independentemente de sua origem produtiva continua sendo a solução juridicamente correta e constitucionalmente exigível para os contribuintes que se deparam com a base de cálculo ampliada do ISS na construção civil.

Conclui-se que a integridade do sistema jurídico tributário brasileiro exige uma revisão hermenêutica da interpretação consolidada no REsp 1.916.376/RS. A única resposta correta, no sentido dworkiniano do termo, é aquela que harmoniza a regra-matriz de incidência do ISS com a vedação à sobreposição de incidências tributárias e com o imperativo de isonomia tributária, admitindo a dedução integral dos materiais efetivamente incorporados à obra, sejam eles adquiridos de terceiros ou produzidos pela própria construtora. Essa interpretação não apenas respeita o texto da Lei Complementar nº 116/03, como também dá continuidade coerente ao capítulo constitucional escrito pelo STF no Tema 247. O romance em cadeia do direito tributário brasileiro, para ser justo, precisa de um próximo capítulo que não puna a eficiência produtiva nem a escolha estratégica legítima das empresas, mas que assegure, a todas elas, o tratamento isonômico que a ordem jurídica promete e ainda não cumpriu.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA CBIC. **Construção Civil cresce 4,3% em 2024 e impulsiona economia nacional.** 2025. Disponível em:
<https://cbic.org.br/construcao-civil-cresce-43-em-2024-e-impulsiona-economia-nacional/>.
Acesso em: 17 set. 2025.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1968.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023.** Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 ago. 2003.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025.** Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 jan. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2.486.358/SP** (segundo agravo interno). Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma, julgado

em 13 maio 2024. DJe, 29 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.916.376/RS**. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Primeira Turma, julgado em 14 mar. 2023. DJe, 18 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.497** (segundo agravo regimental). Relatora: Ministra Rosa Weber. Tribunal Pleno, julgado em 29 jun. 2020. DJe, 13 ago. 2020. (Tema de Repercussão Geral nº 247).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

COSTA JÚNIOR, Fábio César. **O que muda na construção civil após a reforma tributária**. Consultor Jurídico, 26 set. 2025. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2025-09-26/o-que-muda-na-construcao-civil-apos-a-reforma-tributaria/>. Acesso em: 11 maio 2026.

DWORKIN, Ronald. **A Virtude Soberana: a teoria e a prática da igualdade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

LONDRINA. **Lei nº 7.303, de 30 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município de Londrina. Londrina, PR, 1997.

SÃO JORGE D'OESTE. **Lei Complementar nº 001, de 2021**. Dispõe sobre o Código Tributário Municipal. São Jorge D'Oeste, PR, 2021. Consolidada pela Lei Complementar nº 003/2023.