

Procuradoria
Geral do
Estado



ESTADO DE GOIÁS

PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO

Referência: Processo nº 202400036010547

Interessado(a): @nome_interessado@

ASSUNTO: BASE DE CÁLCULO DO ISS.

DESPACHO Nº 1555/2024/GAB

DIREITO TRIBUTÁRIO E NEGÓCIOS PÚBLICOS. BASE DE CÁLCULO DO ISS: PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR FEDERAL, NA FORMA DO ART. 146, III, "A", DA CF/88. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MATERIAIS EMPREGADOS NA OBRA. DIVERGÊNCIA ENTRE O ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. PREPONDERÂNCIA DO ENTENDIMENTO DO STJ. ORIENTAÇÕES PRÁTICAS. DESPACHO REFERENCIAL.

1. Inaugura os autos o Despacho nº 149/2024/GOINFRA/PL-GECOC (SEI nº [63342935](#)), por meio do qual a Gerência de Custos e Orçamentos de Obras Civas, da GOINFRA, formula consulta à Procuradoria Setorial da pasta sobre a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS), em operações relacionadas à construção civil, em razão da recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.916.376/RS.

2. Em resposta, a Procuradoria Setorial da GOINFRA manifestou-se por meio do Parecer Jurídico nº 613/2024 (SEI nº [64067086](#)), em cujo bojo orienta a aplicação do entendimento do STJ, em detrimento de legislações municipais divergentes.

3. Em seguida, aportaram os autos nesta Procuradoria-Geral.

4. De início, destaca-se que a presente análise visa esclarecer a base de cálculo a ser adotada, no âmbito de BDI, quando a legislação municipal for divergente do entendimento consagrado pelo STJ no REsp 1.916.376/RS.

5. A Constituição Federal prevê caber à *"lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes"* (art. 146, III, "a"). A definição da base de cálculo do ISS ficou a cargo do art. 7º da Lei Complementar federal nº 116/2003:

"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;

(...)

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)."

6. Com base no preceito transcrito, o STJ entedia que a base de cálculo do ISS, em serviços de engenharia (itens 7.02 e 7.05 da lista anexa à LC 116/2003), seria 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:

"TRIBUTÁRIO. ISS. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. INCLUSÃO OU NÃO DO VALOR DOS MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EMPREGADOS POR SUBEMPREENHEIRA. SÚMULA Nº 167/STJ. PRECEDENTES.

1. Da base de cálculo do ISS não deve ser deduzido o valor dos materiais de construção utilizados pela prestadora do serviço. 2. A base de cálculo para apuração do total do tributo devido é o custo do serviço em sua totalidade. 3. Aplicação da Súmula nº 167/STJ: "O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS". 4. Precedentes das Egrégias 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça. 5. Recurso desprovido. (REsp n. 256.210/MG, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2000, DJ de 25/9/2000, p. 77.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - CONSTRUÇÃO CIVIL - ISS - BASE DE CÁLCULO - DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULAS 282 E 284/STF - CORREÇÃO MONETÁRIA - INAPLICABILIDADE DA TR - VERBA HONORÁRIA DEVIDA.

1. Aplica-se o teor da Súmula 282/STF relativamente às teses sobre as quais o Tribunal a quo não emitiu juízo de valor. 2. Tese de que a alteração da base de cálculo somente poderia se dar por lei complementar deficientemente fundamentada, porque não indicado o dispositivo de lei federal tido por violado. Súmula 284/STF. 3. 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. Precedentes. 4. 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. 5. 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. 6. 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. 7. Segundo a jurisprudência do STJ, a TR pode ser utilizada como equivalente aos juros de mora, sendo ilegal, entretanto, sua aplicação como fator de correção monetária. Em substituição, deve incidir o INPC e, a partir de janeiro/92, a UFIR. 8. Havendo revelia e sagrando-se vencedor o réu, é descabida a condenação em honorários (precedentes). Regra que não se aplica se a parte, apesar de não ter apresentado contestação, atuou posteriormente nos autos. 9. Recurso provido em parte. (REsp n. 779.515/MG, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27/6/2006, DJ de 3/8/2006, p. 260.)"

7. Nesse sentido, a Súmula 167 do STJ: *"O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS."*

8. Contudo, a partir de 2010, com o julgamento do RE 603.497/MG (Tema 247), o Supremo Tribunal Federal reconheceu a *"possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil"*. Assim, o STJ passou a decidir no mesmo sentido:

"TRIBUTÁRIO - ISS - CONSTRUÇÃO CIVIL - BASE DE CÁLCULO - MATERIAIS EMPREGADOS - DEDUÇÃO - POSSIBILIDADE. 1. Alinhada à orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência desta Corte reconhece a legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços (ISS). 2. Nos termos da Súmula 168 do STJ, não cabem embargos de divergência quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado. 3. Agravo regimental não provido. (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."

9. Nesse contexto, muitos municípios alteraram suas legislações tributárias para permitir a dedução de um percentual fixo sobre o valor do serviço em relação aos materiais fornecidos.

10. Ocorre que, em 2020, o STF, ao apreciar o agravo interno no RE 603.497/MG, decidiu preservar a anterior orientação jurisprudencial do STJ (no sentido de que a base de cálculo do ISS seria o preço do serviço de construção civil contratado, não sendo possível deduzir os materiais empregados). Por isso, o STJ retomou seu clássico entendimento, o que foi feito no bojo do REsp 1.916.376/RS, nos termos da ementa a seguir:

"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. (REsp n. 1.916.376/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 14/3/2023, DJe de 18/4/2023.)"

11. Disso resulta que o entendimento atual das Cortes Superiores, portanto, não permite que os materiais empregados na execução da obra, adquiridos e fornecidos no local da prestação do serviço, sejam excluídos da base de cálculo do ISS. A *ratio* é simples: o fornecimento de tais materiais não configura uma operação comercial autônoma sujeita ao ICMS, mas parte integrante da prestação do serviço.

12. O entendimento é coerente, uma vez não ser possível que município reduza a base de cálculo do ISS, por lei própria, em contrariedade à Lei Complementar nº 116/03, uma vez que, após as recentes decisões do STF e do STJ, a dedução dos materiais do ISS seria considerada um benefício fiscal sem respaldo na legislação nacional. E a Corte Suprema entende ser "*inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional*" (ADPF 190).

13. Nesse contexto, o Parecer Jurídico nº 613/2024 (SEI nº [64067086](#)) trouxe aos autos caso semelhante ao da presente consulta (Processo 03396/2023/TCE-RO), no qual o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia afirmou a necessidade de aplicação do entendimento do STJ, no contexto da orçamentação de obras públicas:

"A rigor, portanto, há aparente similitude entre as normas federal e municipal, nas balizas do art. 156, §3º, da Constituição Federal, à exceção do § 3º do art. 200, do referido Código Tributário Municipal, que é ampliativo em relação à possibilidade de dedução dos valores dos materiais. Nesse passo, considerando que a Lei Complementar n. 116/2003 é a norma federal que institui diretrizes gerais para aplicação e cobrança do ISS pelos municípios e pelo Distrito Federal, tem-se que as disposições jurisprudenciais do STJ sobre ela são extensíveis aos Municípios, posto tratar do Órgão de Justiça a quem incumbe o controle infraconstitucional de normas jurídicas. Decorre disso a necessidade de os Municípios observarem o entendimento do

STJ quanto à base de cálculo dos serviços de construção civil, o que deve seguir a posição externada no REsp n. 1.916.376/RS, que teve a seguinte ementa de julgamento:

[...]

Assim, considerando toda a fundamentação acima, quanto ao 1º questionamento, esta Corte de Contas entende que a base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN é o valor do serviço de construção civil contratado.

Quanto ao 2º questionamento, entende-se que é possível a realização de deduções da base de cálculo do ISSQN dos materiais empregados no serviço de construção civil, desde que os referidos materiais sejam produzidos pelo prestador do serviço fora do local da obra, e destacadamente comercializados, com a devida incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, o que poderá ser demonstrado mediante notas fiscais.

Em relação ao 3º questionamento, quanto à aplicação do entendimento aos contratos em execução no município, este Tribunal entende que deverá ser aplicado a partir da data do trânsito em julgado da decisão, em 12.05.2023, não se restringindo aos contratos administrativos firmados com o Município, mas a todos os contratos firmados nos municípios, considerando que se trata de matéria tributária, que atinge a todos (pessoas físicas ou jurídicas) que incidem no fato gerador do ISSQN."

14. Todavia, impõe-se um alerta: a utilização do entendimento do STJ, como parâmetro na orçamentação de obra pública, poderá culminar em sobrepreço em favor da contratada, quando a legislação municipal der desconto indevido na base de cálculo do tributo. Isso porque a composição dos preços considerará base de cálculo a maior do ISS. A solução para a questão é a atualização da Portaria 254/2021 - GOINFRA, que define as atribuições do gestor do contrato, para nela ser prevista a obrigatoriedade de glosa nessas situações. Considerando a natureza referencial deste Despacho, caso a sua aplicação se dê por outro órgão ou entidade da Administração estadual, caberá tal providência, ainda que não conste em ato normativo.

15. Tecidas tais considerações, **aprova-se o Parecer Jurídico nº 613/2024 (SEI nº [64067086](#))**, com o acréscimo disposto no parágrafo 14, concluindo-se pela utilização do entendimento do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.916.376/RS) como parâmetro para a base de cálculo do ISS em operações relacionadas à construção civil, cabendo a glosa na situação prevista no parágrafo 14.

16. Orientada a matéria, **os autos deverão retornar à Agência Goiana de Infraestrutura, via Procuradoria Setorial**, para conhecimento. Antes, porém, ciefiquem-se do teor desta orientação referencial os Procuradores do Estado lotados nas Procuradorias Judicial, Regionais e Setoriais da Administração direta e indireta, bem como o representante do CEJUR

(para os fins do art. 6º, § 2º, da Portaria nº 127/2018-GAB). Doravante, os Procuradores-Chefes de Procuradorias Setoriais deverão orientar diretamente a matéria em feitos semelhantes, perfilhando as diretrizes deste despacho referencial, conforme art. 2º da Portaria nº 170-GAB/2020-PGE.

RAFAEL ARRUDA OLIVEIRA

Procurador-Geral do Estado

GABINETE DO PROCURADOR-GERAL DO ESTADO