



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

PARECER N. : 0025/2024-GPGMPC

PROCESSO N. : 3396/2023
ASSUNTO : Consulta – Base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – Recurso Especial n. 1.916.376/RS
UNIDADE : Prefeitura Municipal de Alto Alegre dos Parecis/RO
INTERESSADO : Denair Pedro da Silva – Prefeito Municipal
RELATOR : Conselheiro Paulo Curi Neto

Trata-se de **Consulta**¹ formulada por Denair Pedro da Silva, Prefeito do Município de Alto Alegre dos Parecis, com fundamento nos artigos 83 e seguintes do Regimento Interno do Tribunal de Contas (RITCERO), acerca da **base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) para a construção civil**, considerando o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial n. 1.916.376/RS, nos termos adiante consignados:

1. A base de cálculo do ISSQN leva em consideração o preço do serviço de construção civil contratado?
2. É possível realizar deduções dos materiais empregados? Qual a forma correta de considerar tais deduções?
3. No caso de aplicação do novo entendimento do STJ – que não realiza dedução – como fica a situação os contratos de construção civil em execução no município?

A Consulta recebeu juízo provisório pela admissibilidade da matéria, conforme **Decisão Monocrática n. 0235/2023-GCWCSC**² (ID 1510662), que considerou haver a indicação precisa do objeto, a legitimidade do consulente e a instrução da dúvida com o Parecer Jurídico da Procuradoria Municipal.

Assim, os autos foram remetidos para manifestação do Ministério Público de Contas. É o relatório necessário.

¹ ID 1506318.

² Os autos foram redistribuídos ao Exmo. Conselheiro Paulo Curi Neto após a investidura do Exmo. Conselheiro Wilber Carlos dos Santos Coimbra no cargo de Presidente do TCE-RO.



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

PRELIMINAR – DA ADMISSIBILIDADE

Não conhecimento da Consulta

A Lei Complementar n. 154/96 estabelece a competência do Tribunal de Contas para decidir sobre as consultas que lhe são formuladas, conforme previsão do art. 1º, inciso XVI:

Art. 1º - Ao Tribunal de Contas do Estado, órgão de controle externo, compete, nos termos da Constituição Estadual e na forma estabelecida nesta Lei Complementar:
[...]

XVI - decidir sobre consulta que lhe seja formulada por autoridade competente, a respeito de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno.

Regulamentando a matéria, o Regimento Interno do Tribunal de Contas disciplina os pressupostos de admissibilidade e a forma de processamento das consultas, conforme se lê nos artigos 83 a 85, adiante colacionados:

Art. 83. O Plenário decidirá sobre consultas, quanto a dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência.

Art. 84. São legitimados a formular consulta perante o Tribunal de Contas:

[...]

VIII – Os chefes dos Poderes Executivos e Legislativos Municipais;

[...]

§ 1º As consultas devem conter a indicação precisa do seu objeto, ser formuladas articuladamente e instruídas, sempre que possível, com parecer do órgão de assistência técnica ou jurídica da autoridade consulente.

§ 2º A resposta à consulta a que se refere este artigo tem caráter normativo e constitui prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto.

§ 3º Por iniciativa de Membro do Tribunal de Contas ou do Procurador-Geral do Ministério Público de Contas, ou por requerimento de legitimado, poderá ser reexaminada matéria objeto de prejulgamento de tese.

§ 4º Considera-se revogado ou reformado o prejulgamento de tese sempre que o Tribunal, pronunciando-se sobre a matéria, firmar nova interpretação, caso em que a decisão fará expressa remissão à reforma ou revogação.

Art. 85. No juízo de admissibilidade, o Relator, em decisão monocrática, não conhecerá de consulta que não atenda aos requisitos do artigo anterior ou que verse sobre caso concreto, devendo o processo ser arquivado após comunicação ao consulente.

No caso em análise, confrontando-se os requisitos de admissibilidade acima dispostos, verifica-se a **legitimidade** do Prefeito Municipal de Alto Alegre dos Parecis (art.



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

84, VIII, RITCERO) em formular a Consulta e a sua pertinente instrução com parecer da assessoria jurídica da autoridade consulente (ID 1506317 – art. 84, § 1º, RITCERO).

Por outro lado, **o consulente não apresentou dúvida na aplicação de dispositivos legais e/ou regulamentares**, conforme exige o artigo 83 do RITCERO e, mesmo, o artigo 1º, XVI, da Lei Orgânica do Tribunal, limitando-se a requerer pronunciamento do Tribunal de Contas, a título de “orientação/recomendação”, sobre a base de cálculo do ISSQN nos serviços de construção civil, considerando o entendimento do STJ no REsp n. 1.916.376/RS, e, em somatório, como o entendimento do STJ afeta os contratos em execução no Município, o que se revela como pedido de opinião jurídica em caso concreto.

Com efeito, os elementos apresentados na consulta não permitem uma resposta objetiva à luz da competência legal da Corte de Contas, vez que o consulente sequer indicou o dispositivo legal ou regulamentar cuja aplicação estaria a lhe suscitar dúvida no âmbito de sua competência, inexistindo sequer a prova nos autos de que o Código Tributário Municipal permite e regulamenta a possibilidade aventada de dedução dos valores dos materiais empregados na construção da base de cálculo dos referidos serviços.

Nessa esteira, qualquer tentativa de responder à presente consulta implicaria em esforços do Órgão Ministerial e da Corte de Contas para assumir o ônus de realizar “a indicação de dispositivo legal ou regulamentar” da legislação municipal objeto de dúvida em sua aplicação, encargo que compete ao consulente e não deve ser transferido ao órgão de controle. Não é outro o entendimento do Tribunal de Contas rondoniense sobre o tema:

CONSULTA. PREFEITURA DE CAMPO NOVO DE RONDÔNIA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. LEGITIMIDADE DA AUTORIDADE CONSULENTE. NÃO INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS OU REGULAMENTARES SOBRE CUJA APLICAÇÃO HAJA DÚVIDA. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO. APLICABILIDADE DO ARTIGO 85 DO REGIMENTO INTERNO. ARQUIVAMENTO.

1. Não se conhece de Consulta formulada em desacordo com os requisitos de admissibilidade previstos nos artigos 83 a 85 do Regimento Interno.
2. As questões submetidas à consulta do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia devem se referir a dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares e conter a indicação precisa do objeto, nos termos determinados pelos artigos 83 e 84, §1º, do Regimento Interno.
3. Após a notificação do consulente, os autos devem ser arquivados.

(TCE-RO. DM 0136/2023-GCESS. Processo n. 2352/2023. Relator Conselheiro Edilson de Sousa Silva. Publicada no DOe-TCER n. 2951, de 08/11/2023)



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

DO ESTADO DE RONDÔNIA

PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

CONSULTA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO INDICAÇÃO DE DISPOSITIVOS LEGAIS OU REGULAMENTARES OBJETO DA DÚVIDA. CASO CONCRETO. NÃO CONHECIMENTO.

Se a consulta formulada não preenche os requisitos mínimos de admissibilidade, dela não se conhece monocraticamente, nos termos do artigo 85 do RITCE/RO.

[...] Ante o exposto, comungando *in totum* com o Parecer n. 0144/2020-GPGMPC, ID 909068, da lavra do Eminentíssimo Procurador Geral do Ministério Público de Contas, Dr. Adilson Moreira de Medeiros, DECIDO:

I – NÃO CONHECER da Consulta formulada pelo Sr. Thiago Leite Flores Pereira, Excelentíssimo Chefe do Poder Executivo Municipal de Ariquemes, vez que não houve indicação do dispositivo legal objeto da dúvida, conforme preconiza o artigo 1º, XVI da Lei Complementar Estadual n. 154/96, bem como por tratar-se de caso concreto, nos termos do artigo 85 do Regimento Interno desta Corte de Contas.

(TCE-RO. Ementa e excerto da DM n. 0169/2020-GCBAA, Processo n. 1553/2020. Conselheiro Benedito Antônio Alves. Publicada no DOe-TCER n. 2212, de 14/10/2020).

Consulta. Autarquia. Instituto de Previdência do Município de Vilhena. Utilização fracionada de Certidão de Tempo de Contribuição para o mesmo cargo. Não indicação do dispositivo legal objeto de dúvida. Ausência dos pressupostos de admissibilidade. Não conhecimento.

(TCE-RO. DM n. 00147/GCFCS/2014, Processo n. 1201/2014. Conselheiro Francisco Carvalho da Silva. Publicada no DOe-TCER n. 1691 de 16.6.2014)

Dessa forma, a ausência de indicação do dispositivo legal em que paira dúvida (art. 83, RITCERO) implica na ausência de delimitação precisa do objeto da consulta (art. 84, §1º, RITCERO) e, conseqüentemente, a matéria suscitada pelo consulente não deve ser conhecida (art. 85, RITCERO), o que se opina nesta oportunidade.

Inobstante os motivos acima indicados que se constituem como barreira ao conhecimento da matéria consultada, em prestígio ao princípio da eventualidade, adentra-se no mérito da consulta em tela.

MÉRITO

Observância do entendimento do Superior Tribunal de Justiça - REsp n. 1.916.376/RS

A Consulta formula pelo Prefeito de Alto Alegre dos Parecís, Denair Pedro da Silva, aborda o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça quanto à base de cálculo do ISSQN incidente nos serviços de construção civil e a impossibilidade de dedução dos



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

materiais empregados na obra, questionando sobre a base de cálculo em si (itens 1 e 2) e a situação dos contratos atuais do Município, no caso de ser aplicado o entendimento (item 3).

Originalmente, a Consulta questiona:

1. A base de cálculo do ISSQN leva em consideração o preço do serviço de construção civil contratado?
2. É possível realizar deduções dos materiais empregados? Qual a forma correta de considerar tais deduções?
3. No caso de aplicação do novo entendimento do STJ – que não realiza dedução – como fica a situação os contratos de construção civil em execução no município?

Como se lê, as questões se ligam ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), disposto na **Lei Complementar n. 116/2003**, que estabelece a prestação de serviços como fato gerador do tributo, conforme lista anexa à norma, e que dispõe o seguinte nos serviços de construção civil, objeto específico do questionamento:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

[...]

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

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;

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

[...]

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).



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

[...]

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).

Ao seu turno, no Código Tributário Municipal de Alto Alegre dos Parecis³ o ISSQN é disposto com referência à lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003 para especificar os serviços que se constituem como fatos geradores do tributo (art. 193), e nele é estabelecida a seguinte base de cálculo e composição do imposto (art. 200):

Art. 193. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN tem como fato gerador a prestação, por empresa, profissional autônomo ou liberal, com ou sem estabelecimento fixo, dos serviços constantes da lista anexada na Lei complementar Federal n.º 116, de 13 de julho de 2003, ou a que eles possam ser equiparados.

Art. 200. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

[...]

§ 2º. Não se incluem também na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previsto nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços da Lei Complementar;

§ 3º. Não se incluem também na base de cálculo do Imposto, os materiais fornecidos pelo prestador dos serviços deste [sic] que especificados na nota fiscal;

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:

³ Lei Complementar Municipal n. 065/GP, de 28 de dezembro de 2007.



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

DO ESTADO DE RONDÔNIA

PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

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.)

Contextualizando o referido acórdão do REsp n. 1.916.376/RS, esclarece-se que é histórico no STJ o entendimento sobre a dedução do valor dos materiais empregados no serviço de construção civil contratado, permitindo-se apenas a exclusão dos materiais fornecidos exclusivamente pelo prestador de serviços e sujeitos à tributação pelo ICMS.



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

Ocorreu que, em agosto de 2010, o Supremo Tribunal Federal, em decisão monocrática, julgou o Recurso Extraordinário n. 603.497/MG com o seguinte teor: “Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. [...]”.

Esse entendimento do STF permitiu que fosse ampliada a dedução dos valores dos materiais empregados em serviços de construção civil, o que permaneceu até o julgamento de Agravo Interno no referido RE n. 603.497/MG, pelo Plenário da Corte Suprema, em junho de 2020, quando, dentre outras questões, decidiu-se que é da competência do STJ a manifestação sobre a interpretação dos dispositivos da LC n. 116/2003, porque a matéria é de ordem infraconstitucional.

Por conseguinte, em março de 2023, no julgamento do REsp n. 1.916.376/RS, o STJ reafirmou a sua jurisprudência quanto à restrição dos materiais na dedução da base de cálculo do imposto, conforme se depreende do trecho da ementa já colacionada acima, que é auto elucidativa e, pela sua validade ao deslinde desta consulta, repete-se adiante:

[...] 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.

Voltando-se, portanto, à Lei Complementar n. 116/2003, somente está autorizada a dedução na base de cálculo do ISSQN dos valores dos materiais produzidos pelo prestador fora do local da obra e comercializados com a incidência do ICMS, conforme regra assentada nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa da norma federal (“exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS”).

Tal entendimento está expresso nos fundamentos do voto do relator do REsp n. 1.916.376/RS, que explicitou o seguinte:

O prestador de serviço de construção civil é, via de regra, contribuinte tão somente do ISS, de modo que, ainda que ele mesmo produza os materiais empregados fora do local da obra, esses materiais não estarão sujeitos ao recolhimento do ICMS e, portanto, não poderão ser abatidos da base de cálculo do ISS.



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

DO ESTADO DE RONDÔNIA

PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

Entretanto, caso o prestador do serviço de construção civil também seja contribuinte do ICMS, os materiais necessários à construção por ele produzidos fora do local da obra e destacadamente comercializados em paralelo com o tomador, porquanto passíveis de tributação pelo imposto estadual, poderão ser subtraídos da base de cálculo do ISS.

Em resumo, se, na prestação de serviço de construção civil, houver emprego de material na obra, por conta do contratado, os custos dos materiais podem ser excluídos da base de cálculo, desde que tais materiais sejam produzidos pelo prestador, fora do local da obra, com a sujeição ao pagamento de ICMS. Por outro lado, se o prestador fornecer materiais juntamente com o serviço, fatura-los em conjunto com sua mão de obra, mas eles não forem tributados pelo ICMS, então, deverá ser computada na base de cálculo do ISSQN.

Aclarando, ainda mais, a questão, volta-se Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.002.693/RS, que dispõe o seguinte em sua ementa, com destaques:

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.



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

DO ESTADO DE RONDÔNIA

PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

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.

(AgRg no REsp n. 1.002.693/RS, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 25/3/2008, DJe de 7/4/2008.)

No voto condutor do acórdão acima ementado, de relatoria do Ministro Castro Meira, há importante elucidação quanto ao raciocínio jurídico de restringir a dedução da base de cálculo do ISS aos materiais que tiveram a incidência do 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.

Ressalta-se, por oportuno, que deixar de aplicar o entendimento do STJ sobre a matéria e permitir amplamente a dedução da base de cálculo dos valores dos materiais



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

empregados no serviço pode constituir renúncia de receita e configurar ato de improbidade administrativa, conforme disposição da Lei n. 8.429/1992, integrada pela Lei n. 14.230/2021:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão dolosa, que enseje, efetiva e comprovadamente, perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta Lei, e notadamente:

[...]

XXII - conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (Incluído pela Lei nº 14.230, de 2021)

Diante dos fundamentos expostos, responde-se:

1º - A base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado; e

2º - É possível a dedução, na base de cálculo do ISSQN, dos valores dos materiais empregados no serviço de construção civil contratado, exclusivamente quando produzidos pelo prestador, fora do local da obra, e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS, o que deverá ser comprovado ao Município mediante apresentação das notas fiscais dos referidos materiais.

Enfim, **quanto ao terceiro item consultado**, sobre a situação dos contratos de construção civil em execução no Município, em que pese tratar de caso concreto, pondera-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.916.376/RS, de possibilidade condicionada da dedução dos valores dos materiais empregados no serviço de construção civil contratado, é aplicável a todos os contratos firmados pelo Município desde o trânsito em julgado da decisão, ocorrido em 12/05/2023.

Diante do exposto, o **Ministério Público de Contas opina**:

I – Preliminarmente, com fundamento no art. 85 do RITCERO, não seja conhecida a Consulta formulada pelo Exmo. Prefeito Municipal de Alto Alegre dos Parecis, Denair Pedro da Silva, em razão da ausência de indicação do dispositivo legal em que paira dúvida



MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS
DO ESTADO DE RONDÔNIA
PROCURADORIA-GERAL DE CONTAS

sobre a aplicação (art. 83, RITCERO), o que implica na ausência de delimitação precisa do objeto da consulta (art. 84, §1º, RITCERO); e

II – Firme no princípio da eventualidade, se superada a preliminar de não conhecimento da Consulta, no mérito, sejam respondidas as questões formuladas com o seguinte teor:

- 1** - A base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço de construção civil contratado;
- 2** - É possível a dedução, na base de cálculo do ISSQN, dos valores dos materiais empregados no serviço de construção civil contratado, exclusivamente quando produzidos pelo prestador, fora do local da obra, e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS, o que deverá ser comprovado ao Município mediante apresentação das notas fiscais dos referidos materiais; e
- 3** - O entendimento do Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.916.376/RS, de possibilidade condicionada da dedução dos valores dos materiais empregados no serviço de construção civil contratado, é aplicável a todos os contratos firmados pelo Município desde o trânsito em julgado da decisão, ocorrido em 12/05/2023.

É o parecer.

Porto Velho/RO, 04 de março de 2024.

(assinado eletronicamente)

MIGUIDÔNIO INÁCIO LOIOLA NETO
Procurador-Geral do Ministério Público de Contas

Em 4 de Março de 2024



MIGUIDONIO INACIO LOIOLA NETO
PROCURADOR-GERAL DO MINISTÉRIO
PÚBLICO DE CONTAS