



**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SECRETARIA DE ORIENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 342/2019

Referência : Correio eletrônico. PGEA nº 0.02.000.000039/2019-71.

Assunto : Tributário. Retenção INSS e ISS. Redução da base de cálculo. Material.

Interessado : Secretaria Estadual. Procuradoria da República no Espírito Santo.

O Senhor Secretário Estadual da Procuradoria da República no Espírito Santo questiona a respeito de retenção de INSS e ISS incidentes sobre o pagamento relativo ao contrato de prestação de serviços de execução da fachada da obra do edifício sede da Unidade.

2. Esclarece que a empresa contratada questionou sobre a possibilidade de emissão de duas notas fiscais, uma relativa ao fornecimento de material e outra, à prestação de serviços, indagando ainda que, na hipótese de não ser possível a emissão de duas notas fiscais, se seria possível excluir o valor relacionado aos materiais integralmente da base de cálculo, para fins de incidência de INSS e ISS, considerando as informações contidas no contrato.

3. Por fim, colaciona os artigos 121 e 122 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, bem como o art. 19 da Lei nº 6.075/2003 do município de Vitória, que tratam, respectivamente, da base de cálculo para retenção de INSS e ISS, na hipótese de aplicação de material na prestação de serviço.

4. Posteriormente, encaminhou esclarecimentos recebidos pela equipe de servidores do Núcleo de Execução Orçamentária e Financeira da Unidade, por ocasião de participação em treinamento, cujo conteúdo a seguir transcreve-se:

Conforme orientação da Open Treinamentos, após passar as informações que me foram solicitadas, como objeto, as especificações do mesmo e detalhes do fornecimento/prestação, os professores fizeram as seguintes pontuações:

1. O serviço ora examinado se enquadra no subitem 7.02 da Lei complementar 116/2003 (Lei do ISS) que assim dispõe:

*"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**)"*

2. Segundo a explicação dos mesmos quando o "serviço" engloba a exceção (em negrito) prevista no subitem 7.02, na verdade estamos diante de uma operação mista, ou seja, onde uma parte tem natureza mercantil e outra de prestação de serviços. De onde podemos inferir que a empresa de fato pode emitir duas Notas Fiscais, uma de material e outra de serviço.

3. Ressalto que, ainda conforme explicação dos professores, para ser caracterizada a operação mercantil a exceção do 7.02 tem que ser plenamente satisfeita, ou seja, **as mercadorias tem que ser produzidas pelo prestador fora do local da prestação dos serviços**. Ocorre que conversei com o servidor Frederico, engenheiro da Obra, e ele me explicou que de fato a empresa compra o material bruto, beneficia na sua sede em Três Rios/RJ e transporta para instalação na Obra. De onde ficou entendido que o nosso caso em tela atenderia a exceção do 7.02.

4. Ressalto ainda que os valores da Nota Fiscal de natureza mercantil ficam limitados aos materiais que de fato se enquadrem na exceção supracitada e dos valores previstos em contrato para este tipo de fornecimento.

5. Ressalto ainda que os materiais que forem empregados na prestação de serviços, mas não se enquadram na exceção prevista no 7.02, são considerados de natureza de serviço, porém podem ser utilizados para abater na Base de Cálculo tanto do ISS (conforme limite discriminado no art. 19 da Lei Municipal 6075/2003 - Vitória/ES) quanto do INSS (que no presente caso entendo que se enquadra na hipótese prevista no art. 121 da IN 971/2009-RFB), nos limites e condições especificados nas respectivas normas, ou seja os valores, **em Reais**, dos materiais e/ou equipamentos tem que estar discriminados em contrato e na fatura/Nota Fiscal de Prestação de Serviços.

6. Conforme orientado pela OPEN e relatório GT Fácil, em anexo, entendemos ser possível ainda, a dedução da base de cálculo dos valores de equipamentos **não manuais** empregados, nos mesmos limites e condições da dedução de materiais da base cálculo.

Assim, mantemos os nossos questionamentos, mas em razão das ponderações apresentadas pela OPEN e por ainda não termos recebido o PARECER da Audin, pensamos que seria prudente enviar estes posicionamentos de forma a subsidiá-los com as informações recebidas."

5. Nesse contexto, a Unidade pede orientação de como proceder, em especial quanto aos questionamentos a seguir:

4.1. Considerando que o empenho foi feito na ND 449051.91 e em relação a legislação tributária, é possível a emissão de duas notas fiscais, sendo uma de material e outra de serviço para este tipo de contratação?

4.2. *É permitido por lei a redução da base de cálculo a título de materiais para fins de retenção do INSS?*

4.3. *Para fins de redução da base de cálculo do INSS os materiais fornecidos são considerados equipamentos manuais?*

4.4. *Em caso positivo, para fins de retenção de INSS e ISS, quais são as condições em relação a discriminação de valores em contrato e nota fiscal e quais limites devem ser observados?*

6. Em exame, preliminarmente, é importante trazer à colação trechos da Solução de Consulta nº 32 – Cosit da Receita Federal do Brasil, de 16 de janeiro de 2017, a qual esclarece regras sobre a possibilidade de exclusão da base de cálculo de materiais e equipamentos fornecidos por empresa contratada na prestação de serviço para a retenção do tributo a que se refere o art. 31 da Lei nº 8.212/1991 (INSS sobre o valor da nota fiscal/fatura/recibo) e da Solução de Consulta nº 317 – Cosit, de 26 de dezembro de 2018, que traz conceitos pertinentes ao assunto tratado, vejamos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 32 – COSIT – 16 DE JANEIRO DE 2017

(...)

7. *O art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe que a empresa contratante “deverá reter 11% (onde por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços”. Já o § 7º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, prevê a possibilidade de **exclusão** da base de cálculo da retenção dos valores relativos ao fornecimento de **materiais e equipamentos**, atribuindo ao então Instituto Nacional do Seguro Social - INSS (atualmente, à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB) a competência para disciplinar a forma de apuração e os limites dessa dedução, como se pode verificar a seguir:*

Art. 219 [...]

[...]

*§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a **fornecer material ou dispor de equipamentos**, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será **excluído** da retenção, desde que*

contratualmente previsto e devidamente comprovado.

*§ 8º **Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo**, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a **material** ou a **equipamentos**. (destacou-se)*

8. *Com fundamento no § 8º do art. 219 acima transcrito, a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, que, nos termos do art. 2º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, detém as atribuições de fiscalização, cobrança e normatização das contribuições previdenciárias, disciplinou essa matéria por*

meio da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, da qual se extraem os seguintes excertos:

Da Apuração da Base de Cálculo da Retenção

Art. 121. Os valores de **materiais ou de equipamentos**, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, **não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.**

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da RFB, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos a material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se **discriminação** no contrato os valores nele consignados, relativos a material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

Art. 122. Os valores de **materiais ou de equipamentos**, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo **fornecimento esteja previsto em contrato**, sem a respectiva **discriminação de valores, DESDE QUE** discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, **não** integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:

I - 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar; e 80% (oitenta por cento) quando se referir aos demais tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

§ 1º Se a **utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços**

contratados, DESDE QUE haja a **discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços**, adota-se o seguinte procedimento:

I - havendo o fornecimento de equipamento e os respectivos valores constarem em contrato, aplica-se o disposto no art. 121; ou

II - não havendo discriminação de valores em contrato, independentemente da previsão contratual do fornecimento de equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, para a prestação de serviços em geral, a 50% (cinquenta por cento) do

valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, **no caso da prestação de serviços na área da construção civil, aos percentuais abaixo relacionados:**

- a) 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;
- b) 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
- c) 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);
- d) 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e
- e) **35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.**

§ 2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I e II do § 1º, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço, conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

§ 3º Aplica-se aos procedimentos estabelecidos neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 121.

Art. 123. **Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento, e o uso desse equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, para o qual a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 122.**

Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato. (destacou-se)

9. Da leitura da legislação acima reproduzida, depreende-se que, **em regra**, a base de cálculo da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, corresponde ao valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviço. Porém, nas situações envolvendo o fornecimento de materiais ou equipamentos, a legislação admitiu a **dedução**, na base de cálculo da retenção, dos valores referentes à utilização desses materiais/equipamentos, mas, para tanto, foram impostas as seguintes condições que devem ser cumpridas cumulativamente:

- a) o **fornecimento** de material e/ou equipamento deve estar **previsto em contrato** (excetuada a hipótese em que a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços), e
- b) os valores de materiais e/ou equipamentos devem estar **discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.**

10. De se observar, primeiramente, que, sem o atendimento dessas duas condicionantes, nenhuma dedução de valores a título de utilização de

material/equipamento poderá ser efetuada na base de cálculo da retenção. É o que dispõe o artigo 123 acima transcrito, quando determina que a base de cálculo deverá ser o **valor bruto** da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços se **não** houver:

- a) previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento e o uso de equipamento não for inerente ao serviço, ainda que a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação de serviços traga a discriminação dos valores referentes a materiais/equipamentos; ou
- b) discriminação dos valores concernentes ao fornecimento de materiais/equipamentos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, ainda que exista a previsão contratual para esse fornecimento.

11. Para fins de apuração da base de cálculo da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e dedução dos valores relativos ao fornecimento de materiais ou à utilização de equipamentos, não basta o cumprimento das referidas condicionantes, uma vez que os artigos 121 e 122 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, impõem a observância de outros aspectos, que serão explicitados a seguir.

12. Atendo-se ao art. 121 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, constata-se que esse dispositivo disciplina as situações em que a discriminação dos materiais ou equipamentos consta no contrato e também na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação dos serviços. Nessa hipótese, os valores de materiais ou equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, **não** integrarão a base de cálculo da retenção, desde que comprovados na forma do § 2º desse artigo e seus valores não sejam superiores aos de aquisição do material ou de locação do equipamento.

13. Já o art. 122 da referida Instrução Normativa dispõe sobre as situações em que o **fornecimento de materiais/equipamentos encontra-se previsto em contrato, mas não há, no contrato, a discriminação desses valores**. Nessa circunstância, **poderão ser deduzidos** da base de cálculo da retenção os valores correspondentes ao fornecimento dos materiais/equipamentos, **desde que** a nota fiscal, a fatura ou o recibo de prestação dos serviços **discrimine** os respectivos valores e a base de cálculo da retenção não seja inferior ao valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços:

- 65% (sessenta e cinco por cento), para os serviços de limpeza hospitalar;
- 80% (oitenta por cento), para os serviços de limpeza diversos da limpeza hospitalar;
- 30% (trinta por cento), para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e manutenção dos veículos corram por conta da contratada;
- 50% (cinquenta por cento), para os serviços em geral.

14. Por sua vez, o § 1º do art. 122 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, disciplina as situações em que a **utilização de equipamentos é inerente** à execução dos serviços contratados. Nesta hipótese, a dedução dos valores referentes aos equipamentos utilizados fica condicionada à **discriminação** dessas importâncias na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de

serviços, não podendo a base de cálculo da retenção ser inferior ao valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços:

- 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica;
- 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
- 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos);
- 50% (cinquenta por cento) para drenagem;
- 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços de construção civil realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais;
- 50% (cinquenta por cento), para a prestação de serviços em geral.

15. Enfim, a base de cálculo da retenção previdenciária, em regra, será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços. Porém, a legislação previdenciária admite o abatimento, nessa base de cálculo, dos valores relativos a materiais/equipamentos utilizados na execução dos serviços, mas, para tanto, deverão ser observadas as regras descritas nos artigos 121 e subseqüentes da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 317 – COSIT, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS

(...)

Equipamento manual é aquele cujo uso depende, exclusivamente, da força humana, tal como: vassoura, balde, escada, chave de fenda, martelo, serrote, carrinho de mão etc. Esses equipamentos, além de dependerem, exclusivamente, da força humana e serem desprovidos de mecanismos com maior grau de sofisticação tecnológica, consistem em bens simples, de certa forma duradouros e com potencial de serem usados mais de uma vez ou, mesmo, em mais de um contrato ou serviço.

“Equipamentos inerentes à execução dos serviços contratados” são aqueles sem os quais os serviços contratados não se podem realizar ou têm a sua realização excessivamente dificultada, tal qual ocorre com os serviços de construção civil elencados nas alíneas “a” a “d” do inciso II do parágrafo 1º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 2009, os quais carecem de equipamentos que não se podem mover por meio da simples força motriz humana. Pelo contrário, requerem, para sua mobilidade e funcionamento, a utilização de força motriz resultante de combustão, energia elétrica ou outra fonte similar de energia.

(...)

7. Depreende-se da leitura da orientação que, regra geral, a base de cálculo da retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 corresponde ao valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo da prestação do serviço. A legislação, contudo, previu, nas hipóteses de

prestação de serviço com fornecimento de material ou equipamento, a possibilidade de dedução dos valores relativos a esses materiais e equipamentos da base de cálculo da retenção.

8. Para esses casos, a regra geral é que não integram a base de cálculo da retenção em tela o fornecimento de material e/ou equipamento próprio ou de terceiro, exceto os manuais, cujos valores estejam discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo e, ainda, em contrato ou em planilha que dele faça parte integrante mediante cláusula expressa.

9. Quando há a discriminação em nota fiscal, fatura ou recibo do valor dos materiais e equipamentos próprios ou de terceiros, exceto os manuais, previstos em contrato sem indicação de valor, a dedução do valor dos materiais e equipamentos da base de cálculo da retenção do INSS poderá ocorrer, desde que esta base de cálculo não seja inferior aos percentuais mínimos previsto no *caput* do art. 122 da IN RFB nº 971/2009, quais sejam, 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal para serviços em geral; 30% (trinta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte de passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada; 65% (sessenta e cinco por cento) quando se referir a limpeza hospitalar, e 80% (oitenta por cento) quando se referir aos demais tipos de limpeza, do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços.

10. Além disso, no caso de equipamentos inerentes à execução do serviço, discriminados no documento fiscal, sem indicação de valores em contrato, independente de previsão contratual, também é possível a dedução do valor desses equipamentos da base de cálculo da retenção, desde que, conforme disposto no inciso II do § 1º do art. 122, esta corresponda ao percentual mínimo de 50% (cinquenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, 10% (dez por cento) para pavimentação asfáltica; 15% (quinze por cento) para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem; 45% (quarenta e cinco por cento) para obras de arte (pontes ou viadutos); 50% (cinquenta por cento) para drenagem; e 35% (trinta e cinco por cento) para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais.

11. Por sua vez, inexistindo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento não inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção

será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, com exceção do serviço de transporte de passageiros, que terá a base de cálculo da retenção correspondendo, no mínimo, à prevista no inciso II do art. 122 da mencionada Instrução Normativa.

12. Ademais, não havendo discriminação de valores dos materiais e equipamentos no documento fiscal, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou a utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.

13. Por fim, importante notar que, em qualquer situação, o valor do material fornecido ou o da locação de equipamento não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção. Registre-se ainda que são considerados equipamentos manuais todos aqueles bens simples, com certa durabilidade e potencial para ser utilizado por mais de uma vez, até mesmo, em mais de um contrato ou serviço e cujo uso depende, exclusivamente, da força humana, como vassoura, balde, escada, chave de fenda, martelo, serrote e carrinho de mão.

14. Desse modo, no tocante à retenção do INSS, tem-se que deve ser verificado em quais situações se enquadram os materiais e equipamentos fornecidos para estabelecer quais devem ser as normas aplicáveis para determinar a base de cálculo da referida contribuição, lembrando que a prestação de serviço em tela enquadra-se como construção civil.

15. No que diz respeito à base de cálculo para a retenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), cumpre transcrever trechos da Lei Complementar nº 116, de 2003, vejamos:

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

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**). (Grifos nossos)

16. Da leitura das disposições transcritas, infere-se que, ainda que a prestação envolva o fornecimento de materiais, os serviços de 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 equipamento estão sujeitos a incidência do ISSQN, exceto as mercadorias produzidas e fornecidas pelo prestador de serviço, fora do local da prestação dos serviços sobre os quais a incidência é do ICMS.

17. Assim, na situação concreta, caso exista fornecimento de mercadorias que se enquadrem na exceção acima prevista, contida no item 7.02 do Anexo da LC nº 116/2003, ou seja, produzidas pelo contratado fora do local da prestação dos serviços, haverá sobre estes a incidência exclusiva do ICMS.

18. Quanto à emissão de notas fiscais, há que se observar que, havendo mercadorias com incidência de ICMS, estar-se-ia tratando da aplicação de dois impostos distintos: um de competência estadual – ICMS – e outro, municipal – ISSQN. Nessa situação, em princípio, devem ser emitidas duas notas fiscais, uma de venda de mercadoria e outra de prestação de serviços, consoante se deduz, aliás, da resposta à pergunta sobre o assunto, extraída das Dúvidas Frequentes do sítio da Prefeitura de Vitória¹, vejamos:

¹Disponível em <<http://guiadeservicos.vitoria.es.gov.br/areas/16-fazenda/servicos/207-nota-fiscal-de-servicos-eletronica-nfse>> Acesso em 15.5.2019.

A emissão de NFS-e permite o registro de operações conjugadas (mercadorias e serviços)?

Não. A NFS-e destina-se exclusivamente ao registro de prestação de serviços.

19. No que se refere à base de cálculo do ISS, vale registrar que há jurisprudência consolidada no Supremo Tribunal Federal no sentido de que para o cálculo do imposto sobre serviços, deve ser deduzida da base de cálculo a parcela referente aos materiais empregados na construção civil pelo prestador de serviço, conforme se observa do acórdão abaixo transcrito:

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO (LEI Nº 12.322/2010) – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – BASE DE CÁLCULO – DEDUÇÃO DOS VALORES DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL – POSSIBILIDADE – REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA QUE O PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RECONHECEU NO JULGAMENTO DO RE 603.497-RG/MG, REL. MIN. ELLEN GRACIE – REAFIRMAÇÃO, QUANDO DA APRECIÇÃO DE MENCIONADO RECURSO, DA JURISPRUDÊNCIA QUE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FIRMOU NO EXAME DESSA CONTROVÉRSIA – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Segunda Turma, sob a Presidência do Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator.

(...)

V O T O

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO – (Relator): Não assiste razão à parte ora recorrente, eis que a decisão agravada ajusta-se, com integral fidelidade, à diretriz jurisprudencial firmada pelo Supremo Tribunal Federal na matéria ora em exame.

Com efeito, tal como ressaltado na decisão ora agravada, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 603.497-RG/MG, Rel. Min. ELLEN GRACIE, reconheceu existente a repercussão geral da matéria constitucional igualmente versada na presente causa e reafirmou a jurisprudência desta Corte sobre o tema, proferindo decisão consubstanciada em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS GASTOS COM MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, 'b', DO DECRETO-LEI 406/1968 PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. RATIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA FIRMADA POR ESTA CORTE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Cumpre ressaltar, por necessário, que esse entendimento vem sendo observado em sucessivos julgamentos proferidos no âmbito do Supremo Tribunal Federal (ARE 728.060-AgR/RJ, Rel. Min. ROBERTO BARROSO – ARE 757.079-AgR/RJ, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, v.g.): “AGRAVO

REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DOS MATERIAIS E SUBEMPREGADAS. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Pelo que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempregadas. 2. Agravo regimental desprovido.” (RE 599.582-AgR/RJ, Rel. Min. AYRES BRITTO)

O exame da presente causa evidencia que o acórdão impugnado em sede recursal extraordinária ajusta-se à diretriz jurisprudencial que esta Suprema Corte estabeleceu – e reafirmou – na matéria em referência. Sendo assim, e tendo em consideração as razões expostas, nego provimento ao presente recurso de agravo, mantendo, em consequência, por seus próprios fundamentos, a decisão ora agravada.

É o meu voto. (AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 958.421 RIO DE JANEIRO; RELATOR :MIN. CELSO DE MELLO)

20. No mesmo sentido é o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. REJULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL. JUÍZO DE RETRATAÇÃO DO ART. 543-B, § 3º, DO CPC. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 2/STJ. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇO VOLTADO PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL. ABATIMENTO DOS VALORES DOS MATERIAIS UTILIZADOS E DAS SUBEMPREGADAS. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL (RE 603.497/RS). PRECEDENTES.

RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que o art. 9º do Decreto-Lei 406/68 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, pelo que é possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados em construção civil e das subempregadas.

2. Juízo de retratação exercido, na forma do art. 543-B, § 3º, do CPC/73, para negar provimento ao recurso especial (REsp 1033343 / MG RECURSO ESPECIAL 2008/0039799-8, relator REsp 1033343 / MG, SEGUNDA TURMA, MINISTRO-RELATOR: MAURO CAMPBELL MARQUES).

21. Por fim, no que se refere a eventual vinculação entre o tipo de empenho efetivado e o documento fiscal emitido, importa trazer a lume os esclarecimentos contidos no Parecer SEORI/AUDIN-MPU N° 2.703/2014, vejamos:

PARECER SEORI/AUDIN-MPU N° 2.703/2014

Por meio do correio eletrônico em epígrafe, o Senhor Secretário Regional da PRT-12ª Região/SC encaminha consulta a este Órgão de Controle Interno nos termos abaixo:

‘No final do exercício de 2013 empenhamos R\$ 304.330,66 em favor da empresa Lanlink Informática Ltda., através do empenho 2013NE001242, no elemento de despesa 449052-35 (equipamentos de processamento de dados), conforme adesão a ata de registro de preços 71/2013 PGT/MPT, integrante do Pregão Eletrônico de Registro de Preços 61/2013 PGT/MPT.

Em meados de março de 2014 a empresa entregou os equipamentos e encaminhou a cobrança através de duas notas fiscais, uma de mercadorias no valor de R\$ 262.552,50 e uma de serviços, no valor de R\$ 41.778,16, que somadas atingem o valor do empenho 2013NE001242 (R\$ 304.330,66). O argumento da empresa é que parte dos equipamentos seriam softwares, que seriam classificados como serviço. Argumentamos que não poderíamos efetuar os pagamentos, pois os empenhos eram do ano anterior e inscritos em restos a pagar, o que inviabilizaria qualquer alteração, e solicitamos a emissão de nota no valor total dos materiais.

A empresa informou não ser possível a emissão de nota nos moldes solicitados e informou que a PGT e algumas PRT's efetuaram os pagamentos na forma apresentada pela empresa.

Chegamos a um impasse, pois a empresa se recusa a emitir uma nota com o valor total em materiais e a PRT 12 não se sente segura em pagar nota de serviço com empenho de material.

Diante do impasse a empresa não concluiu a instalação dos equipamentos, que ainda não estão em funcionamento. Face ao exposto solicito orientações de como proceder neste caso.’

2. Em exame, é oportuno, para o deslinde da questão apresentada pelo Consulente, transcrever excerto do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários I, 5ª edição, tópico 01.04.05.01 (Dívidas comuns referentes à classificação por natureza de despesa):

‘SERVIÇOS DE TERCEIROS X MATERIAL DE CONSUMO

[...]

*Algumas vezes ocorrem dívidas, em virtude de divergências entre a adequada classificação da despesa orçamentária e o tipo do documento fiscal emitido pela contratada (Ex: Nota Fiscal de Serviço, Nota Fiscal de Venda ao Consumidor etc.). **Nesses casos, a contabilidade deve procurar bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência, ao invés da forma e buscar a consecução de seus objetivos: demonstrar o patrimônio e controlar o orçamento.***

Portanto, a despesa orçamentária deverá ser classificada independentemente do tipo de documento fiscal emitido pela contratada, devendo ser classificada como serviços de terceiros ou material mediante a verificação do fornecimento ou não da matéria-prima.’ (grifamos)

3. Da leitura das disposições acima destacadas, deduz-se que a classificação orçamentária da despesa não se vincula ao tipo de documento fiscal emitido para fins de atesto e liquidação da despesa. Além disso, cabe lembrar que o empenho tem que “deduzir seu valor de dotação adequada à

despesa a realizar, por força do compromisso assumido”, conforme disposto no art. 25 do Decreto n° 93.872/1986.

4. Diante do exposto, somos de parecer que não há óbice para que o atesto seja dado em nota fiscal de serviço e o pagamento realizado de acordo com a despesa empenhada.

22. Em face do exposto, somos de parecer que a Administração deve avaliar as peculiaridades do caso concreto e aplicar a legislação tributária e a jurisprudência acima colacionadas.

É o Parecer que submetemos à consideração superior.

Brasília, 17 de maio de 2019.

MÁRCIO ALVES DE ANDRADE
Assessor da SEORI

ROGÉRIO DE CASTRO SOARES
Coordenador de Orientação de Atos
de Gestão

De acordo.
À consideração do Senhor Auditor Chefe.

Aprovo.
Encaminhe-se à PR/ES e à SEAUD.

Em 17/5/2019.

MARA SANDRA DE OLIVEIRA
Secretária de Orientação e Avaliação

SEBASTIÃO GONÇALVES DE AMORIM
Auditor-Chefe



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Assinatura/Certificação do documento **AUDIN-MPU-00001091/2019 PARECER nº 342-2019**

.....
Signatário(a): **MICHEL ANGELO VIEIRA OCKE**

Data e Hora: **17/05/2019 16:57:04**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **ROGERIO DE CASTRO SOARES**

Data e Hora: **17/05/2019 16:47:31**

Assinado com login e senha

.....
Signatário(a): **SEBASTIAO GONCALVES DE AMORIM**

Data e Hora: **17/05/2019 17:00:15**

Assinado com certificado digital

.....
Signatário(a): **MARCIO ALVES DE ANDRADE**

Data e Hora: **17/05/2019 17:04:44**

Assinado com login e senha

.....
Acesse <http://www.transparencia.mpf.mp.br/validacaodocumento>. Chave 3AC73168.E9E3F27E.E0028EB6.DABA214F