

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / CONSULTA Nº 50.05322.9.25

CONSULENTE: UNIÃO FEDERAL – MINISTÉRIO
PÚBLICO DA UNIÃO (PROCURADORIA
REGIONAL DA REPÚBLICA DA 5ª
REGIÃO)

Rua Frei Matias Tevis, 65, 5º Andar , sala 506
- Paissandu - Recife/PE

Inscrição mercantil nº 334.907-1

RELATOR: JULGADOR CARLOS GILBERTO DIAS
JÚNIOR

ACÓRDÃO Nº 135/2025

EMENTA: 1– CONSULTA FISCAL MERCANTIL.
PROCESSO Nº 50.05322.9.25.
CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE
ENGENHARIA PARA FORNECIMENTO E
INSTALAÇÃO DE SISTEMA CENTRAL DE
AR-CONDICIONADO (VRF), INCLUINDO
OBRAS CIVIS ACESSÓRIAS.
CLASSIFICAÇÃO NO SUBITEM 7.02 DO
ART. 102 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
MUNICIPAL (CTM) – EXECUÇÃO DE
OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.
OPERAÇÃO EXCLUSIVAMENTE SUJEITA
AO ISS. DEDUTIBILIDADE DE MATERIAIS
À LUZ DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL
(CTMR E DECRETO Nº 15.950/92.
POSSIBILIDADE. FORMAS. DEDUÇÃO
POR ESTIMATIVA POR MEIO DO USO DO
PERCENTUAL DE 30% OU DEDUÇÃO
EFETIVA POR MEIO DO
PREENCHIMENTO DE MAPA DE
DEDUÇÃO DE MATERIAL E
SUBEMPREITADA. CONSULTA
CONHECIDA E RESPONDIDA.

Vistos, relatados, examinados e discutidos os presentes Autos,
ACORDAM os Membros do Conselho Administrativo Fiscal, à unanimidade, na

Continuação do Acórdão nº 135/2025

conformidade do voto do Relator e das notas constantes da Ata de Julgamento, em responder à Consulta Fiscal formulada, nos termos do voto proferido.

C.A.F. Em 17 de dezembro de 2025.

Carlos Gilberto Dias Júnior – RELATOR

João Gomes da Silva Júnior

Carlos Augusto Cavalcanti de Carvalho

Carlos André Rodrigues Pereira Lima

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / CONSULTA Nº 50.05322.9.25
CONSULENTE: UNIÃO FEDERAL – MINISTÉRIO
PÚBLICO DA UNIÃO (PROCURADORIA
REGIONAL DA REPÚBLICA DA 5ª
REGIÃO)
RELATOR: CARLOS GILBERTO DIAS JÚNIOR

RELATÓRIO

Trata-se de Consulta Fiscal formulada pela UNIÃO FEDERAL, por intermédio da Procuradoria Regional da República da 5ª Região (PRR5), sediada no Recife/PE, com o objetivo de obter informações sobre o correto tratamento tributário aplicável, para a arrecadação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) incidente sobre os serviços contratados junto à empresa DAVID MOREIRA & CIA LTDA., licitado pelo Edital nº 90011/2025, estabelecida no Município Belém/PA.

Conforme se extrai do Anexo I, constante no Termo de Referência vinculado ao PREGÃO MPF/PRR5 Nº 90011/2025 (Id.04 – Pág.31), o objeto da contratação é o fornecimento e instalação de um novo sistema de refrigeração na sede da PRR5 em Recife/PE, incluindo o fornecimento e a implantação de equipamentos, peças, e serviços complementares de engenharia civil e elétrica (como por exemplo, bases estruturais de concreto, impermeabilização e execução de nova rede elétrica).

À vista dessas atribuições, a consulente questiona:

1. O objeto contratado pela Procuradoria Regional da República da 5ª Região (fornecimento e instalação de sistema de refrigeração) deverá ser integralmente enquadrado no subitem 7.02 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (Art. 102, item 7.02, Código Tributário Municipal – CTM), com a consequente emissão exclusiva de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFSE)?
2. O fato de a atividade principal da empresa contratada, conforme o cartão CNPJ, consistir no comércio de material elétrico poderia caracterizar o objeto como uma operação mista (sujeita ao ISS e ao ICMS), com a consequente obrigatoriedade de emissão de Nota Fiscal de Venda Mercantil (NF-E/DANFE) e Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFSE)?

3. É possível deduzir o custo dos equipamentos do valor bruto da NFSE, qualquer que seja a metodologia escolhida pela empresa contratada (presumida, no percentual de 30%, ou efetiva por meio do Mapa de Dedução de Material e Subempreitada) de acordo Art. 66 e seguintes do Decreto Municipal nº 15.950/92, de 8 de setembro de 1992? Como os equipamentos (unidades condensadoras, evaporadoras, ventiladores axiais etc.) fazem parte do objeto contratado, estaria atendido o critério de incorporabilidade do inciso II do §6º do Art. 115 do Código Tributário Municipal (CTM)?

4. Em se tratando de deduções de materiais da base de cálculo do ISS, o tomador do serviço, estabelecido no município de Recife/PE, deverá observar sempre o Código Tributário Municipal (CTM) e a regulamentação correlata (Decreto Municipal nº 15.950/92), mesmo que haja divergência em relação à jurisprudência do STJ, a exemplo do Recurso Especial nº 1.916.376/RS?

A Consulente anexa o julgado proferido no REsp nº 1.916.376/RS, e menciona que o entendimento do STJ, restaurado recentemente, restringe a exclusão de materiais na construção civil àqueles que são passíveis de incidência do ICMS e que forem produzidos pelo prestador fora do local de execução e destacadamente comercializados.

Assim, o presente processo foi distribuído a este julgador.

É o relatório.

C.A.F. Em 10 de dezembro de 2025.

CARLOS GILBERTO DIAS JÚNIOR
RELATOR

SECRETARIA DE FINANÇAS
CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL
PROCESSO / CONSULTA Nº 50.05322.9.25
CONSULENTE: UNIÃO FEDERAL – MINISTÉRIO
PÚBLICO DA UNIÃO (PROCURADORIA
REGIONAL DA REPÚBLICA DA 5ª
REGIÃO)
RELATOR: CARLOS GILBERTO DIAS JÚNIOR

VOTO DO RELATOR

I – DA ADMISSIBILIDADE

Preliminarmente, conheço da presente consulta, bem como de seus efeitos suspensivos, uma vez que abarca caso concreto e, em relação ao Consulente, apesar de a União não ser a Contribuinte de direito, tem legitimidade por se tratar, na hipótese, de responsável tributária, gozando de interesse na solução das dúvidas aqui postas por impactarem o exercício de seu dever legal.

Assim, preenchidos os requisitos legais de admissibilidade previstos nos arts. 208 a 210 do Código Tributário do Município do Recife – CTM/Recife, passo à análise.

II – DO MÉRITO

Após detida análise dos elementos constantes dos autos, verifico que a controvérsia posta em exame envolve, essencialmente, dois eixos centrais: **(i)** a adequada classificação do serviço contratado à luz da lista de serviços da LC nº 116/2003 e do art. 102 do Código Tributário Municipal, e **(ii)** a correta aplicação das regras de dedutibilidade da base de cálculo do ISSQN, especialmente diante da aparente divergência entre a legislação municipal e a interpretação consolidada da legislação federal (LC 116/2003) pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

II.1 – Resposta aos Quesitos 1 e 2

Conforme se depreende do Termo de Referência vinculado ao PREGÃO MPF/PRR5 nº 90011/2025 (Id. 04), o serviço contratado junto à empresa DAVID MOREIRA & CIA LTDA caracteriza-se como serviços comuns de engenharia, abrangendo o fornecimento e a instalação de um novo sistema de refrigeração, acompanhado de um conjunto significativo de intervenções de engenharia civil, tais

como execução de bases de concreto, furações, impermeabilizações, forros e revestimentos, além de serviços correlatos de instalações elétricas.

Por meio de tais quesitos a Consultante sustenta que a contratada desempenha, primordialmente, atividade de comércio de materiais elétricos, conforme indicado no Comprovante de Inscrição e Situação Cadastral (Id. 2, Pág. 5), razão pela qual suscita dúvida quanto à possibilidade de se tratar de operação mista, sujeita simultaneamente ao ISS e ao ICMS, conforme se extrai do questionamento consubstanciado no item 2 da presente Consulta.

Embora a atividade principal da contratada seja o “Comércio Varejista de Material Elétrico”, observa-se que a empresa possui diversas atividades secundárias regularmente cadastradas, entre elas “Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar-condicionado, de ventilação e refrigeração” (Id. 2, Pág. 5).

Assim, ainda que exerça atividade comercial, o que prevalece na operação ora analisada é a natureza preponderante do serviço contratado, qual seja de instalação e implementação de sistema de refrigeração com intervenções civis e elétricas. Sob outra ótica, o que tem relevo jurídico é o serviço em si e não as atividades que potencialmente possam ser desenvolvidas pela prestadora.

Analisando o objeto da consulta, a natureza técnica e a amplitude do contrato em questão podem ser claramente observadas nos trechos do Termo de Referência (TR) que detalha esses requisitos e procedimentos. A título ilustrativo, destacam-se os seguintes excertos constantes do documento de Id. 04, mais especificamente em suas páginas 31 e 93. Confira-se:

1. CONDIÇÕES GERAIS DA CONTRATAÇÃO

1.1. Contratação de serviços comuns de engenharia para fornecimento e instalação de novo sistema de refrigeração na Sede da Procuradoria Regional da República 5ª Região, do tipo com vazão de refrigerante variável (Variable Refrigerant Flow – VRF), com fornecimento e implantação de equipamentos, peças, linhas frigoríferas, cabos elétricos, gás refrigerante, acessórios, execução de nova rede elétrica exclusiva para as condensadoras e de serviços complementares de engenharia civil, nos termos da tabela abaixo, conforme condições e exigências estabelecidas neste instrumento.

ITEM	ESPECIFICAÇÃO	VALOR TOTAL
1	Fornecimento de Sistema de Ar Condicionado tipo VRF com Instalação e Serviços, Correlatos de engenharia, necessários a implantação do sistema, inclusive análise da estrutura com emissão de laudo técnico do calculista.	R\$ 2.644.214,20 (Dois Milhões, Seiscentos e Quarenta e Quatro mil e Duzentos e Quatorze Reais e Vinte Centavos)

4.5. BASE ESTRUTURAL DE CONCRETO ARMADO

As bases de concreto têm a finalidade de servir de substrato para ancoragem das estruturas metálicas de suporte das unidades externas

A estrutura a ser construída será em concreto armado, devendo ser executada em estrita observância às disposições do projeto estrutural fornecido pelo Contratante e obedecendo as normas técnicas em vigor (NBR 6118 e NBR 14931) e demais normas correlatas.

Percebe-se destes que o objeto não abarca, de forma separada, a aquisição de mercadorias e a prestação de serviços autônomos, mas sim o fornecimento e instalação de sistema integrado de refrigeração, ficando sob responsabilidade da prestadora adquirir e incorporar todos os materiais à obra, cujos custos de aquisição se incorporarão ao preço da avença.

Inclusive, no subitem 9.5.1.9 do Termo de Referência consta, de forma expressa que todos os materiais estão incorporados no preço dos serviços. Confira-se:

“9.5.1.9. De acordo com as condições deste Termo de Referência, serão incorporadas aos preços dos serviços, além das despesas com fornecimento dos materiais e da mão de obra essenciais à execução dos serviços, todas as decorrentes do emprego, aplicação ou utilização de:

- a) Ferramentas manuais, elétricas ou não;*
- b) Ferramentas de corte e/ou desbaste;*
- c) Outros serviços auxiliares necessários e não individualizados como itens de custo próprio na Planilha Orçamentária.*

Tais elementos demonstram que a contratação visa à incorporação de um sistema de refrigeração ao imóvel, exigindo equipe técnica especializada, planejamento de engenharia e modificações estruturais e elétricas permanentes no edifício-sede da PRR5, inclusive com fornecimento de materiais, estando tudo incluído no preço do serviço e estando sob a responsabilidade do prestador a aquisição dos materiais a serem incorporados à obra/sistema.

E isso pode igualmente ser visto do detalhamento dos Benefícios e Despesas Indiretas (BDI), apurado em 20,94% e embutido no valor estimado, o qual, conforme descrito no item 10.1 do TR e detalhado em anexo do TR (ID 4, pág. 233), abarca seguinte:



PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA
SECRETARIA DE ENGENHARIA E ARQUITETURA



OBRA: PRR 5º REGIÃO - CLIMATIZAÇÃO VRF - MPF - 2025
TAXAS: LEIS SOCIAIS E BDI

Item		LEIS SOCIAIS (LS) - SINAPI	
1	HORISTA (taxa já inclusa nos valores unitários de mão-de-obra)	LS	113,84%
2	MENSALISTA (taxa já inclusa nos valores unitários de mão-de-obra)		70,11%
BONIFICAÇÃO DE DESPESAS INDIRETAS - BDI			
Item			
1	RISCOS	R	1,27%
2	SEGUROS	S	0,50%
3	GARANTIAS	G	0,30%
4	DESPESAS FINANCEIRAS	DF	1,23%
5	ADMINISTRAÇÃO CENTRAL	AC	4,00%
6	LUCRO	L	7,40%
7	COFINS	I	3,00%
8	PIS		0,65%
9	CPRB		0,00%
10	ISS		1,00%
Fórmula:	$BDI = \left(\frac{[(1+(R+S+G+AC))(1+DF)(1+L)]}{1 - (I)} - 1 \right) \times 100$		BDI 20,94%

Percebe-se deste a inclusão apenas do ISS na composição dos custos tributários, sem nenhuma menção ao ICMS, o que só reforça que todo o contrato se submete à base de incidência do ISS, a atrair e caracterizar o serviço previsto no item 7.02 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003, reproduzido pelo art. 102 do CTMR, dedutíveis os materiais incorporados à obra ou imóvel, desde que atendido os requisitos legais melhor disposto adiante.

Com efeito, o subitem 7.02 contempla a “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, terraplenagem, 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)”.

O fornecimento dos equipamentos integra-se ao objeto principal, a execução de obra de engenharia, razão pela qual tais itens devem ser considerados parte indissociável do serviço, sujeito exclusivamente ao ISS e consequentemente, a emissão deve ser de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFSE), observadas as regras de dedução.

II.2 – Resposta aos Quesitos 3 e 4

Em tais quesitos as dúvidas centrais residem em saber sobre a possibilidade de dedução da base de incidência do ISS dos materiais incorporados à obra/imóvel, em especial para aferir se ao caso deve se aplicar de forma plena as previsões específicas da legislação do Recife ou se deve aplicar a orientação recente do e. Superior Tribunal de Justiça sobre o tema que, aparentemente, confrontaria com as previsões da legislação local.

Antes de responder diretamente os quesitos sob análise, relevante consignar que, nos termos do art. 1º, § 2º da Lei Complementar nº 116/2003, a incidência do ISS recai sobre o preço total dos serviços, inclusive sobre os materiais e mercadorias incorporados à obra/imóvel. Eis o teor do dispositivo:

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.

§ 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.

Assim, a regra, à luz da Lei Complementar 116/2003, é que o preço do serviço (base de cálculo do ISS) abarque não só o serviço em si, mas também os materiais utilizados na sua execução.

Contudo, excepcionalmente, o mesmo diploma autoriza a dedução de determinados materiais e mercadorias da base de incidência, desde que presente as hipóteses lá especificadas e cumpridos os requisitos legais

Nessa perspectiva, apesar da hipótese de dedutibilidade alcançar os serviços descritos no subitem 7.02, analisando a matéria exclusivamente como descrita na LC 116/03, tem-se que a dedução somente se aperfeiçoa na hipótese de as mercadorias empregadas na obra serem 1) produzidas pelo próprio prestador, 2) fora do local da prestação; 3) caso a operação se submeta à incidência do ICMS.

Analisando a matéria igualmente à luz da redação da LC 116/2003 (e não da legislação específica do Recife), o e. STJ entendeu pela validade dos requisitos acima expostos, conforme se verifica da ementa do REsp 1.916.376/RS e, mais recentemente, através o AgInt no AREsp 2.486.358/SP. Confira-se:

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.

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS DE MATERIAIS PRODUZIDOS NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE 603.497/MG (TEMA 247). INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. No enfrentamento da controvérsia, o Colegiado estadual consignou (grifos acrescidos): “(...) Cumpre observar, ainda, que o STF em recente julgado, reafirmou a sua jurisprudência, no sentido da recepção do artigo 9º, § 2º, “a”, do DL 406/68, admitindo, porém, a possibilidade de uma interpretação restritiva dos dispositivos infraconstitucionais relativos à matéria (artigo 7º, § 2º, I, da LC 116/03 e artigo 9º, § 2º, ‘a’, do DL 406/68), isto é, limitando-se a dedução às mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas por contribuinte do ICMS. (...) **No caso concreto a autora-apelada não fez qualquer prova de que os materiais cujo valor pretende deduzir da base de cálculo do ISS foram produzidos por ela própria, fora do local da prestação dos serviços e submetidos ao recolhimento do ICMS.**”

2. Nesse contexto, a jurisprudência que prevalece é a de que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado, e não é possível deduzir o valor referente aos materiais empregados, salvo se produzidos pelo prestador fora do local da obra e por ele destacadamente comercializados com a incidência do ICMS.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, motivo pelo qual não merece prosperar a irresignação. Incide na espécie o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: “Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”.

4. Fica prejudicada a apreciação da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional.

5. Agravo Interno não provido."

(AgInt no AREsp n. 2.486.358/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/5/2024, DJe de 29/5/2024.)

Contudo, apesar do reconhecimento da validade do referido dispositivo da LC 116/2003 pelo e. STJ, cumpre consignar que o Município do Recife, exercendo sua competência tributária, optou por trazer disciplina normativa mais benéfica, autorizando expressamente a dedução mesmo nas hipóteses de materiais adquiridos de terceiro, mas desde que incorporados à obra ou ao imóvel. Eis os dispositivos do CTMR comentados neste parágrafo:

Art. 115. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 6º Na prestação dos serviços referidos nos subitens 7.02 e 7.05 do artigo 102 desta Lei, a base de cálculo é o preço dos serviços, reduzidas as parcelas correspondentes:

I- ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, efetivamente empregados, que tenham se incorporado à obra ou ao imóvel, quando fornecidos pelo prestador dos serviços.

II – ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

Em outros termos, mesmo na hipótese de os materiais e equipamentos serem adquiridos de terceiros pelo prestador¹, estes poderão ser deduzidos se vinculados a serviços previstos no item 7.02 do art. 102 do CTMR e caso incorporados à obra/imóvel com a finalidade da prestação do serviço de fornecimento e instalação de sistema de refrigeração na sede da Consulente.

E essa incorporabilidade é aferível se, ao final da obra, os materiais e mercadorias empregados serão incorporados à obra ou ao imóvel, de modo que sua retirada cause dano ao sistema instalado ou à própria estrutura. *In casu*, o VRF (Variable Refrigerant Flow) configura um sistema centralizado de refrigeração que, pela sua complexidade e integração estrutural (envolvendo rede de dreno, linhas frigoríferas, nova rede elétrica e serviços de engenharia civil), cumpre o critério de incorporabilidade exigido pelo CTM para fins de dedução dos materiais, eis que a retirada de suas partes impossibilitará o uso do sistema, ainda que isoladamente possam ser suas partes reaproveitadas.

¹ Trecho da Consulta: "Logo, a princípio, depreende-se que o objeto deverá ser enquadrado integralmente como serviço, uma vez que o prestador não produzirá as mercadorias (materiais e equipamentos), ou seja, ele as adquire de terceiros." – (Id. 02, p. 5).

Assim, respondendo aos itens do **Quesito 4**, o presente caso cumpre os requisitos para a dedução dos materiais e mercadorias incorporadas à obra (sistema de refrigeração) ou ao imóvel (ex.: rede de dreno, linhas frigorígenas etc.), não havendo conflito entre o julgamento do e. STJ e a previsão da legislação municipal, mas sim simples caso de distinção fática, de modo a não atrair a exegese daquele julgado em relação aos pontos em que a legislação apreciada naquela oportunidade seja distinta da deste Município, sem prejuízo da incidência do precedente em relação aos pontos coincidentes, a exemplo do reconhecimento da validade da dedução apenas dos materiais efetivamente aplicado na obra, ou seja, incorporados.

Quanto aos questionamentos dispostos no **Quesito 3**, como apontado pela própria Consulente, a hipótese de dedução descrita no mencionado parágrafo 6º do artigo 115 do CTMR foi regulamentada pelo Decreto Municipal nº 15.950/1992, mais especificamente por seu artigo 66 e seguintes.

No regulamento há autorização para que o contribuinte opte pela: a) dedução estimada, através da adoção de percentuais sobre o preço global dos serviços, que na hipótese presente é de 30% (art. 66, II); b) dedução efetiva de todos os materiais e subempreitada, por meio do uso, para cada nota fiscal, de Mapa de Dedução de Material e Subempreitada (MDMS), tudo conforme disciplina prevista nos artigos 67-A a 67-E, com especial atenção para o contido no artigo 67-D, que dispõe sobre os casos de prestadores domiciliados fora do domicílio e com imposição de diversas obrigações acessórias ao tomador, a exemplo das previsões contidas nos §§ 1º a 3º do citado art. 67-D.

III – DECISÃO

Ante todo o exposto, VOTO no sentido de conhecer e responder as questões postas em análise nos seguintes termos:

1. Quesito 1: O objeto contratado deve ser classificado integralmente no subitem 7.02 do Art. 102 do CTMR.

2. Quesito 2: A operação é exclusivamente sujeita ao ISSQN, visto que, apesar da prestadora adquirir os materiais e mercadorias de terceiros, estes serão incorporados ao sistema de refrigeração de forma indissociável, inclusive para fins de composição do preço do serviço, nos termos da documentação vinculada ao certame objeto da contratação pública sob análise. A Nota Fiscal de Serviço Eletrônica (NFSE) deve abarcar todo valor do serviço, observada as deduções de materiais e mercadorias, em consonância com a legislação municipal

aplicável, restando prejudicada qualquer resposta sobre a subsistência do dever de emissão de Nota Fiscal de Venda Mercantil (NF-E/DANFE), eis que obrigação acessória de outro ente, em relação ao qual deve ser direcionada as dúvidas sobre tal ponto.

3. Quesito 3: É possível deduzir o custo dos equipamentos da base de cálculo do ISSQN, observados os requisitos descritos na lei e no regulamento, em especial nos artigos 66 e seguintes do Decreto Municipal nº 15.950/1992. Considerando a natureza do serviço em questão, poderá o prestador optar previamente pela dedução estimada com a adoção do percentual de dedução de 30% ou pela dedução efetiva de todos os materiais e mercadorias, hipótese em que deverá utilizar o Mapa de Dedução de Material e Subempreitada (MDMS).

4. Quesito 4: Resposta já realizada por meio do Quesito 3.

É o voto.

C.A.F. Em 17 de dezembro de 2025.

CARLOS GILBERTO DIAS JÚNIOR
RELATOR