

ISS nas empreitadas dentro da reforma tributária

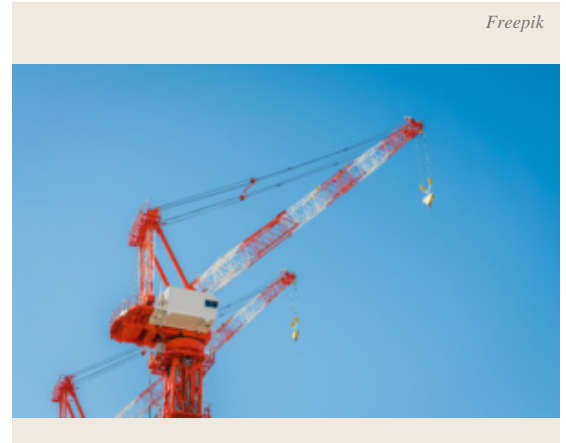
18/06/2026

Em 25/9/2025, foi publicada a Lei Complementar 218/2025 (LC 218/25), que alterou o artigo 3º, inciso III da Lei Complementar 116/03, para explicitar que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) incidente sobre os serviços de guincho intramunicipal, de guindaste e de içamento é devido no local da execução da obra.

A nova legislação incluiu o subitem 14.14 no inciso III do artigo 3º da Lei Complementar 116/03, que dispõe sobre uma das exceções ao local do estabelecimento do prestador para fins de recolhimento do ISS, deslocando a competência para arrecadação do tributo para o local da execução da obra em relação aos serviços mencionados.

Anteriormente à alteração legislativa, a despeito dos serviços de guincho intramunicipal, de guindaste e de içamento serem usualmente utilizados em obras de construção civil, ao enquadrar o subitem 14.14 na regra geral, o tributo era, como regra, recolhido no município do prestador de serviço, mesmo quando a obra era realizada em outro município.

Ou seja, tais serviços eram prestados no local em que houver a sua demanda (local de execução da obra), mas a fiscalização, arrecadação e eventual lançamento do ISS ficava a cargo do município em que está sediada a empresa prestadora. Tal entendimento, inclusive, era respaldado pela jurisprudência pátria, que entende que:



“A atividade de serviços de guincho, guindaste e içamento, prevista no item 14.14 da lista anexa à Lei Complementar nº. 116/2003, atrai a competência do Município do estabelecimento prestador. (TJRS, 22ª Câmara Cível, Rel. Des. Francisco José Moesch, Apelação nº 5011077-24.2022.8.21.0022, julgado em 04.07.2024);
“A atividade descrita se enquadra no item 14.14 da Lista de Serviços da Lei Complementar n. 116/2003, o que atrai o recolhimento do ISS no município do estabelecimento prestador, no caso, Porto Alegre. Não se trata aqui de desprezar o princípio da territorialidade, mas sim de reconhecer que o legislador estabeleceu regras específicas para determinadas atividades, respeitando a competência legislativa dos municípios. (TJRN, 1ª Câmara Cível, Rel. Des. Cláudio Santos, Apelação Cível 0823547-70.2022.8.20.5001);”

É importante destacar que o deslocamento do local de incidência do ISS promovido pela LC 218/25, em nossa visão, restringe-se aos serviços de guincho, guindaste e içamento quando vinculados à execução de obras de construção civil, permanecendo inalterado o critério do local do estabelecimento prestador para as demais hipóteses, uma vez que a alteração promovida pela lei complementar alterou, conforme adiantado, o artigo 3º, inciso III, da Lei Complementar 116/03, que trata justamente da exceção.

Essa leitura ganha relevo quanto ao guincho intramunicipal

Ao contrário do guindaste e do içamento, fortemente aderentes à obra, o serviço de guincho consiste, em regra, no reboque e resgate de veículos, hipótese em que inexistente execução de obra a que se possa vincular o local de incidência. Para tais situações, em que o serviço não se relaciona a obra de construção civil, sustenta-se que permanece aplicável a regra geral do local do estabelecimento prestador, sob pena de se exigir a definição de um “local da obra” inexistente.

Spacca

A partir da análise do subitem 7.02 [1], previsto no mesmo inciso no qual ocorreu a inclusão do subitem 14.14 e que, diferentemente deste, já figurava na redação original do dispositivo como exceção sujeita ao recolhimento no local da obra, é possível concluir que os serviços previstos neste último são imprescindíveis para a execução de obras, não havendo razão para que a previsão das atividades prestadas estivesse, até o ano de 2025, separada e regida por sistemáticas diferentes em relação à fiscalização, arrecadação e eventual lançamento do ISS.

Além de resolver diversas questões jurídicas que foram judicializadas pelos contribuintes ao longo dos últimos anos, a Lei Complementar 218/25 está em linha com o que prevê a Lei Complementar 214/25 em relação à adoção do princípio do destino, já que deslocou a tributação para o local onde será executada a obra de construção civil.

Cumpra observar, ainda, que a própria ementa da LC 218/25 indica que a alteração teve por finalidade “explicitar” o local de incidência do ISS, o que sugere caráter interpretativo da norma. Caso assim venha a ser reconhecida, abre-se discussão relevante sobre a possibilidade de aplicação retroativa, nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional, que admite a incidência da lei expressamente interpretativa a fatos pretéritos.

A questão é especialmente sensível diante das demandas já ajuizadas sobre o tema, podendo influenciar tanto os litígios em curso quanto a definição do sujeito ativo competente em períodos anteriores à vigência da lei. Trata-se, porém, de ponto que ainda demandará pronunciamento dos Tribunais, sobretudo porque a qualificação de uma norma como meramente interpretativa nem sempre é pacífica.

É o que se verifica do disposto no artigo 11, inciso II, da LC 214/2025, que dispõe que o IBS e a CBS serão devidos no local onde o imóvel estiver situado nos casos de “*serviço prestado fisicamente sobre imóvel*”, que é exatamente o caso das construções civis e da hipótese tratada pela LC 218/2025.

Portanto, pode-se afirmar que a Lei Complementar 218/25, ao deslocar o recolhimento do ISS para o local da execução da obra nos casos dos serviços de guinchos, guindastes e içamentos, antecipou a solução de boa parte das controvérsias que poderão surgir no período de transição entre o ISS/ICMS e o IBS, trazendo maior segurança jurídica às operações que ocorrerão até 2033.

Em outras palavras, embora o ISS ainda subsista nas operações durante o período de transição (até 2033), a LC 218/25 antecipa para o ISS a adoção da tributação no destino que regerá o IBS, em uma tentativa de harmonizar os dois regimes.

No entanto, ainda que parte do “problema” esteja resolvida, remanescem questões na execução de serviços de construção civil que somente serão efetivamente pacificadas após o período de transição, mesmo considerando a adoção do princípio do destino pela reforma tributária.

Pode-se dar como exemplo os contratos de empreitada global (cuja disciplina de recolhimento do ISS é feita justamente pelo já mencionado subitem 7.02), nos quais os materiais necessários para a construção já estão incluídos no contrato de prestação de serviços, o que ensejou a discussão sobre a possibilidade de dedução de tais montantes do valor do contrato, em razão da incidência do ICMS sobre o que for considerado mercadoria.

Entendimento da Corte Superior

Para dirimir a questão, foi necessário que o STJ se pronunciasse sobre o tema, o que ocorreu por meio do julgamento do AgInt no AREsp nº 2.486.348/SP:

“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”.

O referido entendimento do STJ encontra-se alinhado ao que decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 603.497/MG (Tema 247 da repercussão geral), no qual se fixou a tese de que o artigo 9º, § 2º, do Decreto-Lei nº 406/1968 foi recepcionado pela Constituição de 1988, remetendo à competência do STJ a delimitação infraconstitucional da expressão “materiais” passíveis de dedução.

Foi exatamente nesse contexto que a 1ª Turma do STJ, ao julgar o REsp nº 1.916.376/RS (rel. min. Gurgel de Faria, j. 14/3/2023, DJe 18/4/2023), reafirmou a orientação restritiva ora examinada, consolidando que a base de cálculo do ISS corresponde ao preço do serviço contratado, vedada a dedução dos materiais empregados, ressalvada apenas a hipótese dos materiais produzidos pelo prestador fora do local da obra e destacadamente comercializados com incidência do ICMS.

Na linha de tal entendimento, tornou-se necessário observar a destinação dos materiais empregados para fins de incidência do ISS ou do ICMS, a fim de que se verifique se a operação realizada pelo contribuinte está inserida na exceção prevista tanto no julgamento do AgInt no AREsp nº 2.486.348/SP quanto na redação do item 7.02 da LC 116/03, uma vez que o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da prestação dos serviços fica sujeito ao ICMS.

A *contrario sensu*, a jurisprudência admite que os serviços prestados que envolvam a utilização de bens materiais produzidos a caminho do canteiro de obras ou mesmo destinado ao local da obra estão sujeitas ao ISS.

É o caso, por exemplo, da produção de concreto em caminhões betoneira a caminho do canteiro de obras, nos termos da súmula 167/STJ (“*O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS*”) e de pré-moldados de concreto que serão incorporados à obra, conforme decidiu o STJ no AgRg no AREsp nº 836.340/SP.

Inclusive, no mencionado julgamento, restou decidido que “*este Superior Tribunal de Justiça firmou orientação de que “[...] não incide o ICMS no fornecimento de peças pré-moldadas produzidas, mesmo fora do canteiro de obras, pela empreiteira responsável pela realização da obra contratada, em virtude da ausência de circulação de mercadoria apta a caracterizar o fato gerador desse tributo*”.

Nesse sentido, a reforma tributária, ao eliminar a distinção de ISS e ICMS e unificar os fatos geradores de ambos os tributos no IBS/CBS, tende a resolver tal discussão nas execuções de obras, uma vez que os novos tributos incidirão sobre o fornecimento dos materiais empregados e sobre o serviço prestado e serão recolhidos no local da prestação / local onde o imóvel estiver situado (execução da obra).

Em outras palavras, considerando que o ISS e o ICMS serão gradativamente substituídos pelo IBS no período de transição, ao final, quando houver a plena incidência do IBS/CBS, não haverá diferenciação no contrato de execução de obra de construção civil entre o serviço prestado e o material empregado para fins de tributação.

É o que se extrai do artigo 255 da LC 214/2025, que, ao dispor sobre a base de cálculo do IBS/CBS, estabeleceu que este será o valor da operação, que será composto, nos termos do § 1º do mencionado artigo, da seguinte maneira:

- 1) O valor dos juros e das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índice ou coeficiente aplicáveis por disposição legal ou contratual;
- 2) A atualização monetária, nas vendas contratadas com cláusula de atualização monetária do saldo credor do preço, que venham a integrar os valores efetivamente recebidos pela alienação de bem imóvel; e
- 3) Acréscimos decorrentes de ajuste do valor da operação, juros, multas acréscimos e encargos, descontos condicionados e demais importâncias cobradas ou recebidas como parte do valor da operação, inclusive seguros e taxas.

Além disso, o § 5º do artigo 255 da LC 214/2025 dispõe que, no caso de prestação de serviço de construção civil a não contribuinte do regime regular do IBS e da CBS em que haja fornecimento de materiais de construção, o prestador do serviço só poderá apropriar o crédito de IBS e CBS relativo à aquisição dos materiais de construção até o valor do débito relativo à prestação do serviço de construção civil.

Assim, ainda que a LC 214/25 avance ao uniformizar a base de cálculo de IBS/CBS, conferindo tratamento mais coerente às operações de empreitada, a efetiva eliminação do contencioso dependerá fortemente da regulamentação do



aproveitamento de créditos e da comprovação da destinação dos materiais empregados, o que já ocorre no modelo atual, mas com a simplificação proposta pela reforma tributária, uma vez que tudo passará a ser tratado como fornecimento.

Conclusão

O cenário atual é formado a partir da legislação que rege o tema e, em relação às lacunas legislativas em casos concretos não abarcados pela lei, a jurisprudência dos tribunais superiores direciona e orienta o contribuinte e o fisco a como proceder em casos específicos.

Tal cenário, no entanto, terá grandes mudanças com a reforma tributária, que combinou as disposições legislativas com a positivação do entendimento da jurisprudência pátria sobre o assunto, o que poderá promover maior segurança jurídica às operações.

Especificamente em relação à LC 218/2025, ainda que tenha tentado resolver a questão específica sobre os serviços de guincho intramunicipal, de guindaste e de içamento, com conseqüente produção de efeitos já no período de transição, os demais exemplos dados no presente artigo (dedução dos materiais, serviço de fornecimento de concreto em betoneiras acopladas a caminhões e produção de pré-moldados de concreto), entre muitos outros que possam surgir no dia a dia das empresas que se dedicam e que contratam serviços de execução de obra por empreitada, deverão ser analisados caso a caso durante a transição.

Nesse cenário, é importante que as empresas reforcem suas estratégias operacionais, invistam em tecnologia e aprimoramento de sistemas e monitorem eventual regulamentação a ser editada especificamente para o período de transição.

[1] 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).

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-18/iss-nas-empreitadas-dentro-da-reforma-tributaria/>