



**LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO UNIVERSITÁRIO DO RIO GRANDE DO NORTE**

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS): estudo sobre as particularidades nas deduções da base de cálculo nos municípios de Natal, Mossoró, Assú, Caicó, Ceará-Mirim, Currais Novos, Goianinha, Macau e Pau dos Ferros-RN

**Maria Verônica Pereira¹
Joana D'arc Medeiros Martins²**

Resumo: Este estudo analisa a regulamentação da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), incidente sobre os serviços classificados nos subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa à lei complementar federal nº 116/2003, na legislação tributária dos municípios de Natal, Mossoró, Assu, Caicó, Ceará-Mirim, Currais Novos, Goianinha, Macau, e Pau dos Ferros, devido às demandas por consultas para sanar as lacunas, omissões e excessos verificados nas respectivas regulamentações. Tem o objetivo de buscar os fundamentos para apreender as particularidades acerca do montante dos materiais a serem deduzidos da referida base de cálculo e os meios de comprovação do fornecimento na Constituição da República, na legislação tributária nacional e na doutrina. Usou-se a pesquisa documental para analisar a legislação tributária dos municípios envolvidos, obtidas mediante download das páginas das secretarias de tributação dos municípios de Assu, Natal e Mossoró; correio eletrônico da secretaria de tributação do município de Caicó e malote do correio das demais secretarias de tributação. A pesquisa bibliográfica, para construir o referencial teórico do texto e firmar o entendimento sobre a regulamentação da base de cálculo estudada. Verificou-se ser prudente usar a técnica de integração das normas para corrigir os excessos observados e preencher as lacunas deixadas pela legislação municipal. Assim o contribuinte responsável pela substituição tributária, em obediência ao art. 7º, parágrafo 2º, inciso I da lei complementar federal nº 116/2003, pode abater da base de cálculo do ISS o valor dos materiais aplicados nos ditos serviços, desde que informado na nota fiscal de prestação de serviço e devidamente comprovado.

Palavras-chave: Base de Cálculo. Imposto. Material.

Abstract: This study examines the rules to determine the calculating basis of the Service Tax (ISS), levied on services classified in items 7.02 and 7.05 of the list annexed to federal supplementary law n ° 116/2003, in the legislation of the municipalities Natal, Mossoro, Assu, Caicó, Ceará-Mirim, Currais Novos, Goianinha, Macau, and Pau dos Ferros, because the demands for consultations to remedy the gaps, omissions and excesses observed in their respective regulations. Aims to get the fundamentals to understand the particularities of the amount of material to be deducted from calculating basis and to prove it in the Constitution, the national tax law and doctrine. It was used the document research to analyze the tax laws of the municipalities involved, obtained by downloading the pages of the tax departments of the municipalities of Assu, Natal and Mossoró; email from the department taxation of Caicó and

¹ Discente do Curso de Pós Graduação Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

² Docente do Curso de Pós Graduação Especialização em Gestão Fiscal e Tributária do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

postal pouch from other departments taxation. And the bibliographic research was used to build the theoretical referential text and understanding about the regulations of the calculating basis studied. It proved itself prudent to use the technique of integrating rules to correct the excesses observed and fill the gaps left by municipal legislation. So the taxpayer responsible by retention of the tax, in compliance with art. 7º, paragraph 2º, section I of the federal supplementary law nº 116/2003, can reduce from the ISS calculating basis the value of the materials used in these services since informed at the service receipt and properly proven.

Keywords: Calculating Basis. Tax. Material.

1 INTRODUÇÃO

O Tribunal Regional do Trabalho da 21ª Região, com jurisdição no estado do Rio Grande do Norte e estabelecimento nos municípios de Natal; Mossoró; Assu; Caicó; Ceará-Mirim; Currais Novos; Goianinha; Macau; e Pau dos Ferros, é responsável pela retenção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de acordo com o artigo 6º da lei complementar federal nº 116/2003, na contratação dos serviços classificados nos subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa ao citado diploma legal.

O TRT 21ª Região cumpre a responsabilidade tributária com dificuldade de pacificar o entendimento da legislação municipal quanto à apuração base de cálculo, porque há lacunas, omissões e excessos na regulamentação do artigo 7º, parágrafo segundo, inciso I da referida lei complementar federal, que estabelece que os materiais fornecidos pelo prestador, empregados nos ditos serviços não integram a base cálculo do ISS.

Por isso foi necessário realizar este estudo para buscar, na Constituição da República, na legislação tributária nacional e na doutrina, os fundamentos com o objetivo de apreender as particularidades acerca do montante dos materiais a serem deduzidos da base de cálculo do ISS e os meios de comprovação do fornecimento.

A pesquisa documental foi o recurso usado para analisar a legislação tributária dos municípios envolvidos, obtidas mediante download das páginas das secretarias de tributação dos municípios de Assu, Natal e Mossoró; correio eletrônico da secretaria de tributação do município de Caicó e malote do correio das demais secretarias de tributação. Enquanto a pesquisa bibliográfica foi a base para a construção do referencial teórico deste estudo e do entendimento firmado sobre a regulamentação da base de cálculo estudada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORIGEM DOS TRIBUTOS

O homem a partir das primeiras civilizações organizava-se em tribos, que formavam clãs e, posteriormente, ascenderam à categoria de cidade. Em cada estágio a existência dos

deuses era fundamental para a proteção da vida do povo, por isso eles precisavam de representantes na terra que materializassem as orientações divinas.

Primeiro assumiam esse papel sacerdotes ou juízes, depois, quando as cidades se formavam, reis. Esses representantes também acumulavam a função de governantes, que tinham a responsabilidade de organizar a atividade produtiva e conduzir a riqueza produzida pelos súditos para garantir-lhes a proteção em caso de conflitos com outros povos e sustentar os gastos com os templos onde os deuses eram cultuados.

Como o poder político era associado a uma divindade, a sede do governo se instalava no mesmo templo onde o deus era adorado, num ambiente de muito luxo. O povo acreditava que assim era a forma de expressar a intensidade da sua fé.

Pinsky (1987, p. 52) constata em suas observações que:

Em Uruk, Mesopotâmia, foram encontrados vestígios de um templo que tinha mais de dois mil metros quadrados (exatamente 80m por 33m). Perto dele foi edificado um monte artificial (ziggurat) com onze metros de altura, construído com tijolos e enfeitado com pedaços de cerâmica. Através de uma escada chega-se ao templo, no alto; paredes de tijolos brancos e madeira importada, altares nas extremidades e outros detalhes mostram o requinte e a técnica da construção.

Para realizar essas construções, as pessoas precisavam se especializar e se desenvolver artífice de apenas uma tarefa, o que as levavam a depender dos governantes, pois já não eram mais capazes de suprir sozinhas as suas necessidades de alimentação, vestuário e moradia. Submetiam-se ao poder divino dos sacerdotes, que lhes cobravam, de forma abusiva, uma parte do que elas produziam para custear os gastos com as ações de governo e a manutenção do templo, como relata Pinsky (1987, p. 52 e 53):

Perdendo parte de sua liberdade, o artesão a cede ao sacerdote do templo que, paulatinamente, vai se fortalecendo e explorando aqueles que passam a ser seus “trabalhadores” e não mais do templo ou do deus. Nesse período, sacerdotes dispunham abusivamente das terras lavradas pelos seus trabalhadores, confiscavam objetos e animais além de não remunerarem devidamente seu trabalho.

Os hebreus sob a condução de um juiz também participavam dos gastos públicos, doando a décima parte de sua produção, conforme apontam os estudos de Amed e Negreiros (2000, p. 21), segundo a Lei Mosaica, deviam ser tributados os dízimos e primícias para o

culto divino, “entre muitos povos antigos, prevalecera o costume de ofertar a décima parte dos bens da terra para o culto da divindade, ou seja, ao príncipe e ao sacerdote que o representava ou o ministrava”.

Segundo matéria veiculada na revista *Aventuras na História*, o registro mais antigo de coleta sistemática de impostos vem do Egito, 3.000 a. C. O faraó saía pela cidade em um desfile, que servia para mostrar ao povo o seu líder e recolher parte dos bens produzidos. O pagamento era quase sempre em espécie. Já a cartilha do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), publicada pela Escola Superior da Administração Fazendária (ESAF), defende que o texto mais antigo sobre tributação é uma placa do ano 2.350 a. C, em escrita cuneiforme, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o rei (PNEF – CARTILHA, 2004).

Consoante Pinsky (1987, p. 54):

O rei atua junto com a religião. Dá dinheiro para construir ou decorar templos, fornece matérias-primas e às vezes até mão-de-obra. Em troca, busca a legitimação de seu poder que surgido dos homens, vai se tornando divino. Representante dos deuses, o rei recebia a maior parte das terras do clã, além de impostos que eram a forma alternativa dos presentes oferecidos aos chefes tribais.

Mas este caráter divino atribuído ao poder não era suficiente para administrar cidades, como afirma Pinsky (1987, p. 54) “administrar uma cidade exigia mais que disposição e procuração divina: exigia instrumentos adequados que se desenvolveram de forma notável na Mesopotâmia”.

As cidades exigiam uma administração com capacidade para adotar políticas que permitissem aperfeiçoar os métodos e sistemas existentes a fim de atender a complexidade das relações econômicas e sociais que se estabeleciam.

O comércio se desenvolve e se constitui a atividade que destina o maior volume de recursos para a formação da receita pública. A arrecadação realizada até o momento, basicamente, sob a forma de dízimo, precisava aperfeiçoar-se e adotar métodos eficientes de coerção, mensuração e registro.

Na Babilônia, o código Hamurabi previa a função denominada *tamkarum*. Ele assumia os papéis de mercador, atacadista, usuário e funcionário do governo, que, além de outras

ocupações, auxiliava na arrecadação de taxas. No Egito, os escribas tinham a função de fiscal arrecadador de impostos e também executavam as ordens do rei (PINSKY, 1987).

A busca pela eficiência no sistema de arrecadação de tributos era recorrente nas civilizações que se seguiam. Na Grécia, o trabalho escravo dos prisioneiros de guerra e os tributos pagos por seus cidadãos constituíam as fontes de recursos que sustentavam suas cidades-estado. Lá, no século VII a.C, foi instituída a administração do tributo pelo Estado, como ocorre atualmente (PNEF – CARTILHA, 2004).

O império romano manteve sob seu poder áreas geográficas amplas por séculos, o que exigia uma política fiscal organizada e um sistema tributário eficaz. Os povos dominados eram submetidos à escravidão e pagavam tributos em proporções maiores que os romanos, sem qualquer ressarcimento, pois os romanos eram restituídos sempre que Roma realizava novas conquistas (AMED; NEGREIROS, 2000).

Os tributos, com base nos fatos descritos, surgiram da necessidade de proteção divina, enquanto o povo se organizava em sociedade, a partir da civilização mesopotâmica. As pessoas acreditavam que a proteção divina era digna de recompensa e doavam voluntariamente parte do que produziam aos representantes dos deuses. Mesmo oriundo de ação volitiva, o dízimo caracterizava-se como primeira forma de tributação, pois gerava a expectativa de contraprestação. Passou a ser cobrado de forma coercitiva quando os sacerdotes ou juízes fascinaram-se pelo poder e criaram estruturas político-administrativas suntuosas, que requeriam quantia relevante de recursos para manutenção (PINSKY, 1987; AMED; NEGREIROS, 2000; PNEF – CARTILHA, 2004).

O sistema tributário foi aperfeiçoado para as espécies de impostos e taxas na ocasião em que o Estado se consolidava, época das conquistas territoriais por meio de guerras, cujo financiamento demandava grandes volumes de recursos, cobrados dos cidadãos com o pagamento de impostos.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Competência, segundo Houaiss (2009), trata-se da capacidade que um indivíduo possui de expressar um juízo de valor sobre algo a respeito de que é versado. No âmbito jurídico, é a qualidade legítima de jurisdição ou autoridade conferidas a um juiz ou a um tribunal para conhecer e julgar certo feito submetido à sua deliberação dentro de determinada circunscrição judiciária.

Competência tributária consiste no poder conferido constitucionalmente aos entes políticos federal, estadual, distrital e municipal para instituir tributos, submetido aos princípios e as imunidades tributários expressos nos artigos 150, 151, 152, 195 §6º da CR respectivamente, bem como aos requisitos mínimos para a criação de taxas e de contribuição de melhoria, e é indelegável (BRASIL, 2006).

A Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006), em seu Art. 145 dispõe que:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – Impostos;

II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e

III – Contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas.

Segundo Amaro (2006) a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm dentro de certos limites o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.

Nenhuma dessas pessoas jurídicas pode exercer a competência tributária de outra, mesmo que algumas delas não a façam. Se um município deixar de criar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), outra unidade federativa não pode avocar a instituição desse tributo naquela circunscrição geográfica. Sabbag (2009, p. 341) diz que “o exercício da competência tributária, conquanto irrenunciável e intransferível, pode ser considerado facultativo”. Mesmo porque a CR não obriga os entes políticos exercerem tal competência, apenas outorga poder para criar tributos, porém a demanda por receitas para realizar as ações de governo e sustentar a máquina administrativa pública restringe a inércia dos titulares das três esferas de poder.

Seguindo esse viés, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), LC nº 101/2000 ousa em

seu Art. 11, na criação de mecanismo, que constitui fator estimulante à instituição dos impostos conferidos constitucionalmente às respectivas unidades federativas. Vale ressaltar que tal dispositivo objetiva apenas incentivar o incremento das receitas públicas tributárias, oriundas da arrecadação de impostos.

Art. 11 – Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

A competência tributária, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), compreende a competência legislativa plena, com respeito aos limites contidos na Constituição da República, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observa o disposto no próprio CTN.

Sobre a afirmativa, Moraes (2010, p. 313) comenta que “a competência plena adquirida pelos Estados ou Distrito Federal é temporária, uma vez que, a qualquer tempo, poderá a União exercer sua competência editando lei federal sobre normas gerais”. E Machado (2010, p. 284) corrobora explicando:

Se a Constituição Federal atribui aos estados competência para instituir um imposto, como fez, por exemplo, com o ICMS, está também dando a estes plena competência para legislar a respeito. Mas devem ser respeitadas as limitações estabelecidas na Constituição federal e nas Constituições dos Estados. Em se tratando do Distrito Federal ou de Municípios, devem ser também observadas as limitações contidas nas respectivas Leis Orgânicas.

Essas reflexões permitem dizer que o poder legiferante pleno mencionado alude à competência legislativa concorrente gravada no art. 24 da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006):

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)

§ 1º – No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º – A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º – Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º – A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Visando a colaborar com a qualidade do aprendizado, os doutrinadores entendem ser prudente classificar a competência tributária. Para tanto adotam critérios diferenciados, embora tenham acordo quanto às designações comum, privativa e residual. Sabbag (2009) sustenta que é adequado acrescentar as competências cumulativa, especial e extraordinária.

A competência comum assim se designa por atribuir aos entes políticos dos níveis federal, estadual, distrital e municipal o poder para instituir tributos vinculados, taxas e contribuição de melhoria, sem indicar os seus respectivos limites de atuação no texto constitucional. Amaro (2006, p. 96) comenta que “a competência para impor taxas só se pode dizer comum no sentido de que essa espécie de tributo é instituível pelos vários entes públicos titulares da competência tributária. Considerações análogas são aplicáveis à contribuição de melhoria”. Para Torres (*apud* SABBAG, 2009, p. 344), “competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmos tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou atividade exercida”.

A privativa delimita o campo de atuação de cada pessoa política, determinando quais tributos cada uma delas pode criar. Os impostos, as contribuições e os empréstimos compulsórios estão definidos nos artigos 153, 155, 156, 149, 149-A e 148 da CR respectivamente. As taxas e a contribuição de melhoria conquanto sejam caracterizadas na competência comum, têm caráter privativo quando são conferidas às entidades tributantes das três esferas de poder, de acordo com a natureza do serviço a ser prestado e a localização da obra pública, como ressalta Machado (2010, p. 308), “as taxas e a contribuição de melhoria têm fato gerador que é, ou se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte, de sorte que competente para instituí-los é a pessoa jurídica que desenvolve a atividade correspondente”.

Em razão de as contribuições e os empréstimos compulsórios atenderem a finalidades específicas, Sabbag (2009) também as classifica na competência tributária especial. Os legisladores conferiram à União o poder de gerar receita pública mediante a instituição de empréstimos compulsórios com o objetivo de atender, exclusivamente, situações emergenciais definidas conforme o Art. 148 da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006):

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

No entendimento de Sabbag (2009, p. 345), a súmula 418 do STF “o empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária” está superada, por defender que “os empréstimos compulsórios são tributos autônomos, com cláusula de restituição”.

As contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas também se incluem no poder especial outorgado à União, com ressalva para as contribuições destinadas ao custeio do regime previdenciário dos servidores públicos estaduais, distritais e municipais, as quais competem a cada pessoa política respectivamente, como mostra a Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006), em seu Art. 149:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

A competência residual compreende a margem de poder reservada ao ente político federal para expandir a receita orçamentária ordinária, mediante criação de outros impostos e de outras contribuições para a seguridade social, cujos requisitos não coincidam com os dos já existentes nos Art. 154 e 195 da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006).

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo próprios dos determinados nesta Constituição.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes do orçamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições: (...).

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Infere-se desse fragmento que tantos os impostos quanto as contribuições para a seguridade social residuais só podem ser instituídos por lei complementar federal, respeitando o princípio da não-cumulatividade e a inovação para o fato gerador e a base de cálculo. Essas contribuições podem ter mesmo fato gerador e base de cálculo dos impostos já existentes, mas não os mesmos das contribuições referidas, vigentes, conforme interpretação do Supremo Tribunal Federal (STF) mencionada por Sabbag (2009, p. 347) “não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do art. 154 da Carta Magna”.

Machado (2010, p. 308) defende que:

A competência residual devia ter sido atribuída aos Municípios, posto que ela deveria ser utilizada para colher expressões de capacidade contributiva peculiares a determinadas localidades. Como tais expressões de capacidade contributiva podem não ser relevantes no plano nacional, embora o sejam no plano local, o legislador federal geralmente as ignora.

A competência cumulativa faz referência à atribuição que tem a União para instituir tributos estaduais em Território Federal, bem como os municipais, se ele não for dividido em unidades autônomas administrativas municipais. E inclui a aptidão do Distrito Federal para criar tributos municipais, como expressa a Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006):

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.
Art. 32. O Distrito Federal, vedada sua divisão em Municípios, reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos com interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços da Câmara Legislativa, que promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição.

Nossos legisladores, prevendo a incapacidade de o orçamento da União lastrear um montante relevante de despesas por um período prolongado, outorgaram a essa Unidade Federativa, mediante competência extraordinária, instrumento para formação de receita com vigência provisória, que tenha por fim suprir necessidades decorrentes da participação do País em conflito bélico externo. Esta situação de exceção conta com uma fonte única de recursos: os impostos extraordinários, como determina o Art.154, II da CR (BRASIL, 2006) e no Art. 76 do CTN.

Art. 154. A União poderá instituir:

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

Em uma leitura superficial dos fragmentos acima, pode-se imaginar que o fato gerador dos impostos extraordinários é a guerra externa. No entanto Sabbag (2009, p. 349) adverte:

O fato gerador da indigitada exação não será a guerra! Nem poderia ser! Também não pode conter ele a materialidade de tributo diverso do imposto, v.g., de taxa! A esse respeito o legislador constituinte sinalizou que o imposto extraordinário de guerra (IEG) poderá, estando ou não compreendido no campo de competência da União, conter fato gerador de qualquer imposto ou até um fato gerador novo, não havendo limitação quanto a sua estrutura de incidência. Trata-se de uma permissão expressa na Constituição Federal para a bitributação e para o bis in idem, uma vez ampla a liberdade de escolha do fato imponible para o IEG.

Eles são instituídos por lei ordinária e, em caso de urgência, por medida provisória, visto que o art. 62, § 1º, III da CR (BRASIL, 2006) não veda o uso desse dispositivo para matérias reservadas à lei ordinária, mas à lei complementar.

2.3 TRIBUTOS MUNICIPAIS

A Constituição da República outorga aos municípios a competência para instituir impostos; taxas; contribuição de melhoria decorrente de obras públicas; contribuição social para honrar as despesas com o regime de previdência dos servidores públicos municipais, de caráter contributivo e solidário; e contribuição para custear o serviço de iluminação pública.

“Os impostos são distribuídos entre as pessoas políticas, utilizando o critério de tipificação de situações materiais que servirão de suporte para a incidência”, afirma Amaro (2006, p. 97). Assim, os legisladores entenderam que aos municípios caberiam as hipóteses de incidência relacionadas à propriedade de imóveis urbanos, à transmissão dela entre pessoas vivas e à prestação de serviços de qualquer natureza, exceto os de transporte interestadual e

intermunicipal e os de comunicação, conforme Art. 156 da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006).

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

As taxas por serem instituídas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, dos serviços públicos específicos e divisíveis, são devidas à unidade federativa que prestar o serviço ou colocá-lo à disposição do contribuinte, segundo o Art. 145-II da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006).

Combinados os artigos 23 e 30 da Carta Magna, é possível conhecer as áreas nas quais ocorrerá a prestação de serviços públicos municipais à população, como as decorrentes da competência para organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão; os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial; promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano (CR , Art. 30, V e VIII (BRASIL, 2006)), entre outras.

Nesse âmbito, os municípios identificam os serviços que podem prestar mediante cobrança de taxas e as instituem, respeitando os limites impostos pelas normas constitucional e infraconstitucional.

Para ilustrar, destaca-se o Código Tributário de Natal, Lei nº 3.882/1989, que estabelece a cobrança de taxas, classificando-as em três tipos:

1. **Taxa de licença** – oriunda da atividade municipal de vigilância ou fiscalização do cumprimento da legislação a que se submete qualquer pessoa que se localize, instale ou exerça atividade dentro do território do Município, como a execução de obras ou serviços de engenharia e urbanização de áreas; a utilização de meios de publicidade em geral; entre outras;

2. **Taxa de limpeza pública** – cobrada pelos serviços de coleta, remoção e destinação de lixo, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

3. **Taxa de serviços diversos** – exigida quando há a prestação dos serviços relacionados em uma lista de dez itens, que admite a inclusão de outros de interesse do contribuinte. Eis alguns deles: o exercício de direito de petição perante a Prefeitura; a

lavratura de termo, contrato e registro de qualquer natureza, inclusive averbação; a permissão ou sua renovação para exploração de serviços municipais; a inscrição em concurso público; o sepultamento, a exumação, a remoção ou admissão de ossos e velório em cemitério público municipal etc.

A contribuição de melhoria, segundo Machado (2010, p. 444):

É uma espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis.

Assim os municípios que realizarem obras públicas, e destas resultarem valorização em imóveis de contribuintes, podem cobrar a contribuição de melhoria dos beneficiados, desde que haja lei municipal para tal fim, editada com base no art. 145, inciso III da Constituição da República.

Os municípios que adotam o regime de previdência próprio, de caráter contributivo e solidário, para os seus servidores ativos, inativos e para os pensionistas, têm outorga constitucional para criar a contribuição que o custeará, respaldada no art. 40, bem como no §1º do art. 149 da Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006).

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados os critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

Art. 149, §1º Os estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime de previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de Cargos efetivos da União.

A emenda constitucional nº 39/2002 inseriu o artigo 149-A no texto da Carta Magna, autorizando os municípios e o Distrito Federal a criarem a contribuição para o custeio de iluminação pública (COSIP) ou (CIP), facultando-os a cobrá-la por meio da fatura de consumo de energia elétrica.

Diversas são as críticas direcionadas a essa contribuição: por custear um serviço público prestado coletivamente, sem possibilidade de discriminar os usuários finais e de

quantificar seguramente o respectivo consumo; pela ausência de norma geral que defina o fato gerador, a base de cálculo e contribuinte; pela forma de arrecadação, entre outras.

Sabbag (2009) considera o conceito de serviço de “iluminação pública” vago e lança as seguintes dúvidas acerca da COSIP: Qual será a base de cálculo do gravame? Que alíquota será razoável? Quem é o sujeito passivo? Se o tributo é sinalagmático, como fica a questão da referibilidade? Diz que é possível inferir que o fato gerador da COSIP é a prestação do serviço de iluminação pública, o que caracteriza a finalidade específica do tributo, porém não certifica a referibilidade, uma vez que não é possível discriminar quais são os usuários do serviço disponibilizado.

A Constituição da República em seu artigo 146, inciso III dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. No entanto, não há lei complementar disponível na página do governo federal www.planalto.gov.br, no período de 01/12/2002 a 30/08/2011, que disponha sobre a referida contribuição.

Essa omissão gera ações legislativas municipais inapropriadas como a do município de Fortaleza (CE), mencionada por Sabbag (2009): “o art. 3º da Lei nº 8.678/2002 estabeleceu que a CIP substituirá a taxa de iluminação pública, adotando-se o mesmo fato gerador, sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota”.

A do município de Santa Maria (RS), que instituiu a contribuição por meio da Lei Complementar nº 704/2009, contemplando finalidade diversa, nos seguintes termos, consoante ação ordinária 5002530-25.2010.404.7102 da Justiça Federal do RS:

Art. 1º. Fica instituída, no Município de Santa Maria, a contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública – CIP, prevista no artigo 149-A da Constituição Federal.

Parágrafo único. O serviço previsto no caput deste artigo compreende a iluminação de vias, logradouros e demais bens públicos de uso comum, e a instalação, manutenção, melhoramento e expansão da rede de iluminação pública e atividades correlatas necessárias.

Cuja sentença declara: “a finalidade de expansão do serviço de iluminação pública, por exigir despesa de investimento e não de custeio, não foi contemplada pela Emenda Constitucional, tornando a cobrança de tal contribuição inconstitucional”.

A possibilidade de cobrá-la por meio da fatura de consumo de energia elétrica compromete a segurança jurídica. Consoante reflexão de Machado (2006, p. 431):

Como o não pagamento da fatura de energia elétrica autoriza a concessionária do serviço a interrompê-lo, colocar o pagamento da contribuição como condição para o pagamento da fatura de consumo de energia elétrica seria dar ao sujeito ativo da obrigação tributária um meio violento, que exclui o devido processo legal e atropela o direito de defesa do contribuinte contra eventual cobrança indevida.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

Machado (2010) relata que a Emenda Constitucional nº 18/1965 substituiu o imposto de indústrias e profissões, que constituía a principal fonte de receita municipal, pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

O ISS continua representando relevante fonte de receita para os municípios. Conforme dados divulgados no Portal de Transparência do Município de Natal, no período de janeiro a agosto/2011, a receita tributária decorrente dos impostos de competência municipal representou 20,62% de todas as receitas arrecadadas pela Prefeitura de Natal, com destaque de 13,17% para o ISS.

Infelizmente, muitos municípios não o arrecadam por falta de condições administrativas, afirma Machado (2006).

A Lei Complementar nº 116/2003, com base no que dispõe o art. 146-III da CR (BRASIL, 2006), estabelece as normas gerais, definindo fato gerador e campo da não incidência, contribuinte, responsáveis, base de cálculo, alíquota máxima, e o local da prestação do serviço. Disponibiliza um anexo com a lista de serviços sobre os quais incidirá o imposto, contudo não esclarece o que caracteriza serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

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.

Miranda (2010, p. 05) analisa esse artigo assim:

Pode-se perceber que o legislador pátrio estabeleceu dois elementos de conexão para que se dê a tributação, quais sejam: a) o local da prestação do serviço; e b) o local da verificação do resultado. [...] haverá incidência do imposto municipal sobre os serviços prestados no território nacional, quando seu desenvolvimento tenha se iniciado no exterior. [...] mediante uma interpretação teleológica da norma, que os serviços desenvolvidos fora do território brasileiro podem ser tributados, mas para isso seu resultado deve ser verificado no Brasil.

Para ilustrar, Miranda (2010) cita Schoueri (2004), expondo que:

Para a caracterização da importação de serviço, é necessário que seja verificado seu resultado dentro do território brasileiro, independentemente da fonte do pagamento (nacional ou estrangeira). Além disso, observa que tal resultado deve ser constatado de modo objetivo, enquanto causa do contrato de prestação de serviços, vantagem ou proveito que tenha sido o próprio objeto desse contrato (SCHOUERI, 2004, p. 46-48 *apud* MIRANDA, 2010, p. 05).

Seguindo uma linha de raciocínio similar, Barbosa (2003 *apud* RONCONI, 2010, p. 07) entende que:

Pelas regras de pertinência tributante, só se pode tributar no Brasil o serviço realizado (ainda que em parte) no território nacional, ou fruído em território nacional. Não é possível a tributação pelo ISS de serviços que não sejam aproveitados ou prestados em território nacional; por exemplo, não cabe ISS sobre o serviço pago por uma empresa aqui domiciliada a um advogado francês, em favor de uma subsidiária paraguaia.

Oliveira (2009 *apud* RONCONI, 2010) menciona que a lei complementar preconiza a incidência do ISS na atividade realizada (total ou parcialmente) fora do Brasil, desde que o usuário se localize dentro do município e aufera as vantagens do serviço prestado. Julga esse fator determinante para a ocorrência do fato gerador.

Patrocínio (2011) discorda dessa tese, e defende que os serviços provenientes do exterior do País são os integralmente prestados em território estrangeiro, cujo vínculo com o Brasil ocorre por meio da fonte pagadora, que precisa necessariamente estar aqui sediada.

Outro entendimento tem Silva (2009) descrevendo que o serviço proveniente do exterior, ou cuja situação se tenha iniciado no exterior, conforme ensina o Professor Heleno

Taveira Torres, somente poderiam ser tributados pelo município, caso o prestador do serviço, sediado no exterior do país, se estabelecesse, mesmo que de forma não permanente, conforme previsto no art. 4º da LC-116/03, no território do município que pretende tributar a atividade, ou seja, somente quando o serviço “possa ser materialmente vinculado ao território da entidade tributante, mesmo que se tenha iniciado no exterior, mas sempre quando o fazer do serviço seja concluído em tal território”.

O disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 116/2003 dispõe sobre a substituição tributária do ISS. Os municípios e o Distrito Federal têm a obrigatoriedade de tributar por meio dessa modalidade os serviços indicados no parágrafo segundo e a faculdade de lançar mão de tal recurso para outros serviços.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis: (Vide Lei Complementar nº 123, de 2006).

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

3.2 REGULAMENTAÇÃO DO INCISO I DO PARÁGRAFO 2º DO ARTIGO 7º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 NOS MUNICÍPIOS DE NATAL, MOSSORÓ, ASSU, CAICÓ, CEARÁ-MIRIM, CURRAIS NOVOS, GOIANINHA, MACAU E PAU DOS FERROS, ONDE HÁ INSTALAÇÃO E FUNCIONAMENTO DO TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 21ª REGIÃO (TRT 21ª REGIÃO).

Os serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05 são tributados pelo regime de substituição tributária, que atribui aos tomadores a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISS incidente sobre as respectivas operações, conforme inciso II do §2º do artigo 6º da Lei complementar nº 116/2003, citado no tópico anterior.

Por suas especificidades, tais serviços recebem tratamento distinto na apuração da base de cálculo, da qual pode ser excluído o valor dos materiais empregados nos serviços, desde que fornecidos pelo prestador, como dispõe a Lei Complementar nº 116/2003 em seu Art. 7º.

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.

Segundo a Constituição da República de 1988 (BRASIL, 2006), a disposição dessa lei complementar constitui regra geral.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

As particularidades quanto ao montante a excluir e ao modo de comprovar o fornecimento do material empregado no serviço são critérios remetidos ao legislador municipal, a quem compete instituir e regulamentar o imposto, como afirma Sabbag (2009, p. 928).

Com fundamento no princípio da legalidade tributária (artigo 150-I da CR; artigo 97 do CTN), que para que os municípios possam cobrar o ISS dos prestadores de serviços, devem instituí-lo por meio de lei ordinária própria, que poderá adotar todos os itens da lista de serviços anexa à lei complementar, ou apenas alguns deles, sendo-lhes, porém, defeso criar serviços não previstos nessa norma complementar, sob pena de inconstitucionalidade.

Os municípios que ainda não instituíram o ISS não podem exigir dos tomadores de serviços a responsabilidade pela retenção de um tributo que não existe. Todos os municípios onde há instalação e funcionamento do TRT 21ª Região instituíram o ISS, e a maioria regulamentou a apuração da base de cálculo para os serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05 deixando algumas lacunas.

O município de **Assú** instituiu o código tributário (CT) por meio da Lei Complementar nº 038/2009, com normatização do ISS nos artigos 31 a 42, e regulamentação da base de

cálculo dos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05 no art. 37.

Lei Complementar nº 038/2009

Art. 37 – A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

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

§ 3º À falta de comprovação do valor dos materiais a que se refere o parágrafo anterior, a administração concederá desconto padrão de 40% (quarenta por cento) do valor bruto dos serviços, se a execução dos mesmos envolver materiais aplicados como insumos, passível de contraditório na via administrativa.

A lei complementar concede o direito de excluir o valor de todo o material empregado na prestação do serviço, desde que o fornecimento seja comprovado pelo prestador, ou de abater quarenta por cento (40%) do valor bruto do serviço, submetendo o prestador ao julgamento da Fazenda Municipal, caso discorde do montante apurado para a base de cálculo. A norma não indica os meios de comprovação.

O município de **Caicó** instituiu o código tributário (CT) por meio da lei nº 3.282/1989, que foi alterada pela lei nº 4.043/2002. O ISS está disciplinado nos artigos 20 a 49 e a base de cálculo dos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05, no artigo 27.

Lei nº 3.282/1989, com a alteração da lei nº 4.043/2003.

Art. 27. 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 o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa.

A lei autoriza deduzir o valor de todo o material usado no serviço, mas não estabelece a forma de comprová-lo. Prevê nos parágrafos 1º e 4º do artigo 42 que haverá a regulamentação do ISS, no entanto tal norma ainda não foi editada, conforme informação prestada pelo Secretário Municipal de Tributação em correio eletrônico de 04/05/2012.

O município de **Ceará-Mirim** instituiu o código tributário (CT) pela lei nº 1.163/1989, que dispõe sobre o ISS nos artigos 130 a 168. A norma cita que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço e não prevê tratamento diferenciado para apurar a base de cálculo dos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05, como determina a lei complementar federal nº 116/2003. Entretanto, menciona em seus artigos 164 e 166 a existência de um regulamento para o imposto. Foi solicitada à Secretaria de Tributação do Município

informação acerca da edição desse regulamento em 16/05/2012, mediante correio eletrônico, e a comunicação não foi respondida.

Lei nº 1.163/1989

Art. 144. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Art. 164. O contribuinte fica obrigado a manter, em cada um de seus estabelecimentos sujeitos à inscrição, escrita fiscal destinada ao registro dos serviços prestados.

Parágrafo único – o regulamento estabelecerá os modelos de livros fiscais, a forma os prazos e condições para sua escrituração, podendo ainda dispor sobre a dispensa e obrigatoriedade de manutenção de determinados livros, tendo em vista a natureza dos serviços ou o ramo de atividade do contribuinte.

Art. 166. O regulamento definirá igualmente os modelos de notas fiscais e os documentos equivalentes a serem utilizados pelos contribuintes, cabendo-lhes ainda estabelecer as normas relativas:

- I – a obrigatoriedade de dispensa de omissão;
- II – ao conteúdo e indicação;
- III – a forma de utilização;
- IV – a autenticação;
- V – a impressão;
- VI – a quaisquer outras condições.

O município de **Currais Novos** instituiu o código tributário (CT) por meio da Lei nº 1.142/1990 e alterou a legislação do ISS pela lei complementar nº 06/2005, sem revogar os artigos do CT relativos ao referido imposto.

Lei Complementar nº 06/2005

Art. 21. Continuam em vigor, além dos serviços da lista anexa aqueles previstos na legislação vigente, em especial os que constam no art. 60 da Lei Municipal nº 1.142, de 18 de janeiro de 1990.

Art. 22. O Poder Executivo regulamentará a presente lei, no que couber no prazo de 60 (sessenta dias), contados da data de sua publicação.

Foi solicitada à Secretaria de Tributação do Município informação sobre a edição do citado regulamento em 16/05/2012, por correio eletrônico, mas a consulta não foi respondida. Em face dessa lacuna, as omissões encontradas na lei complementar são supridas pelas disposições do CT, por estarem em vigor. Assim a base de cálculo para os serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05, que correspondem aos de números 31 e 33 do CT, é apurada de acordo com o parágrafo 6º do art. 66 desse código.

Lei nº 1.142/1990

Art. 66. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos, independentemente de qualquer condição.

§ 6º Na prestação de serviço a que se referem os itens 31, 32 e 33 do artigo 60, da base de cálculo serão deduzidas as parcelas correspondentes:

I – ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços, desde que aplicados diretamente na obra e que sofrem incidência do ICMS;

II – ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

A norma permite excluir da base de cálculo do imposto o valor dos materiais empregados no serviço, fornecidos pelo prestador, contudo não indica os meios como comprová-los.

O município de **Goianinha** instituiu o código tributário (CT) mediante a lei nº 885/2005, que normativa o ISS nos art. 42 a 66, tratando da base de cálculo dos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05 nos artigos 47 e 54.

Lei nº 885/2005

Art. 47. O imposto será calculado mensalmente sobre o preço dos serviços definidos no art. 42 à razão de:

I – Item 7 (serviços relacionados à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, setor sucroalcooleiro, meio ambiente, saneamento e congêneres) 2% (dois por cento)

II – demais itens.....5% (cinco por cento)

Art. 54. Na prestação de serviços a que se referem os itens 7.02, 7.04 e 7.05 do art. 42, da base de cálculo são deduzidas as parcelas correspondentes ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

Embora o artigo 47 disponha sobre alíquota, indiretamente, trata de base de cálculo, porque aplicar dois por cento (2%) sobre cem por cento (100%) é o mesmo que aplicar cinco por cento (5%) sobre quarenta por cento (40%). Infere-se então que a base de cálculo dos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05 corresponde a quarenta por cento (40%) do valor total do serviço, deduzidas as subempreitadas, se já foram tributadas. Não há exigência para comprovar o fornecimento do material empregado no serviço, há apenas para comprovar o recolhimento do tributo incidente sobre as subempreitadas.

O município de **Macau** instituiu o código tributário (CT) pela lei complementar nº 04/2008, que dispõe sobre o ISS nos artigos 87 a 156.

A legislação prevê a exclusão do valor dos materiais na apuração da base de cálculo dos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05, mediante duas possibilidades, completa ou

simplificada, todas com a obrigatoriedade de comprovar a efetiva aplicação dos referidos materiais, conforme dispõem os parágrafos 2º e 3º do artigo 94 do CT.

Lei Complementar nº 04/2008

Art. 94 – A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 2º – Não se inclui na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, observando os seguintes requisitos:

I – o contribuinte deverá fazer planilha dos materiais fornecidos, separadamente, por cada obra executada, discriminando todos os dados necessários para apuração da base de cálculo, excluindo os materiais que não se incorporam às obras executadas, tais como:

- a)** madeiras e ferragens para barracão da obra, escoras, andaimes, tapumes, torres e formas;
- b)** ferramentas, máquinas, aparelhos e equipamentos;
- c)** os adquiridos para formação de estoques ou armazenados fora dos canteiros de obra, antes de sua efetiva utilização.

II – não poderão ser subtraídos da base de cálculo os valores de quaisquer materiais que:

- a)** os documentos não estejam revestidos das características ou formalidades legais previstas na legislação Federal, Estadual e Municipal, especialmente no que diz respeito à identificação do emitente, do destinatário e local da obra, consignada pelo emitente da nota fiscal;
- b)** sejam isentos ou não-tributáveis.

§ 3º – Na falta de comprovação do valor dos materiais a que se refere o parágrafo anterior, o contribuinte poderá optar pela dedução simplificada de 20% (vinte por cento) do valor bruto da nota fiscal, se a execução dos serviços envolverem materiais aplicados como insumos, passível de contraditório na via administrativa, observando os seguintes requisitos:

I – o contribuinte deverá manter arquivados os documentos comprobatórios da efetiva utilização de materiais nas obras, durante os prazos previstos em lei;

II – o contribuinte que optar pela dedução simplificada de materiais poderá fazê-lo, na data de inscrição no cadastro mobiliário ou no decorrer do exercício, com vigência imediata, devendo permanecer neste regime de recolhimento no mínimo por 06 (seis) meses.

A completa exige a elaboração de uma planilha que relacione todo o material dedutível fornecido para a obra, discriminando quantidade e valor, cuja aquisição esteja amparada em documentos revestidos das formalidades previstas na legislação federal, estadual e municipal, especialmente as relacionadas à identificação do emitente, do destinatário e do local da obra.

A simplificada permite reduzir a base de cálculo em vinte por cento (20%) do valor bruto da nota fiscal, desde que a utilização do material seja comprovada mediante documentos. A norma não especifica quais documentos podem comprovar o emprego do material, mas dispõe que eles devem permanecer em arquivo por um prazo de cinco (05) anos,

de acordo com o art. 153 do CT. O contribuinte que optar por essa modalidade, deve manter-se nela por no mínimo seis meses (06).

O legislador foi cuidadoso quando estabeleceu os critérios para comprovação dos materiais usados no serviço, definindo formas e detalhes objetivos, minimizando as dúvidas de interpretação e o risco de perda de receita.

O município de **Mossoró** instituiu o código tributário (CT) pela lei nº 538/1990, dispondo sobre o ISS nos artigos 61 a 94, editou o decreto nº 2.698/2006 para disciplinar a base de cálculo dos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05.

Decreto 2.698/2006

Art. 1º - Para fins de apuração da base de cálculo do Imposto e aplicação da alíquota respectiva de – 5% (cinco por cento) conforme estabelecido pelo Art. 75, II, e o disposto no Art. 67, § 6º, I e II, da Lei 538/90-CTM, podem ser deduzidos da base de cálculo dos serviços enquadrados nos itens 7.02 e 7.05, da lista de serviços (Art. 61 da CTM), o valor das subempreitadas já comprovadamente tributadas pelo imposto e os materiais fornecidos pelo prestador do serviço quando por ele próprio for produzido fora do local da obra e tenha sofrido a incidência do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços, na forma prevista na legislação tributária estadual pertinente.

§ 1º - Somente caberá a dedução de material que comprovadamente esteja vinculado à respectiva execução.

§ 2º - Quando o imposto for retido por contribuinte substituto na forma da Lei Nº 1.504/2001, deverá este observar, para fins de redução da base de cálculo do imposto a ser retido, a ocorrência das condições previstas no caput, cabendo ao contribuinte substituído fazer prova através de documento hábil e idôneo de que o material a ser deduzido foi por ele produzido fora do local da obra e que o mesmo está sujeito à incidência do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

§ 3º - Ficam, tanto o contribuinte substituto, como o substituído, obrigados a manter a disposição do fisco municipal, todos os elementos necessários à comprovação da autorização da redução da base de cálculo do imposto, na forma do disposto nos parágrafos anteriores, importando a falta destes, em descumprimento de obrigação acessória passível de aplicação de penalidade pecuniária, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis e do recolhimento do imposto, na forma prevista no Código Tributário Municipal.

§ 4º - Não comprovada a condição autorizativa da dedução da base de cálculo pelo contribuinte substituído, na forma prevista em Lei e regulamentado por este decreto, está obrigado o contribuinte a proceder à retenção sem qualquer dedução na base de cálculo do imposto.

§ 5º - Não haverá também redução na base de cálculo do imposto quando o serviço prestado for de locação de mão de obra de construção civil, caso que, em se tratando de retenção na condição de contribuinte substituto, será observado o preço total do serviço para fins de base de cálculo do imposto.

Art. 3º - Fica a Secretaria Municipal da Tributação autorizada a aplicar as medidas necessárias para o efetivo cumprimento do presente Decreto, inclusive regulamentando-o através de atos normativos próprios, no que for pertinente.

O regulamento autoriza a dedução de todo o material empregado no serviço, desde que produzidos pelo prestador e por ele fornecido ao tomador, e indica documentos hábeis e idôneos como meio de comprovação do fornecimento. Tal disposição exige além do que determina a lei complementar federal nº 116/2003, quando exige que os materiais sejam produzidos pelo prestador.

O código tributário (CT) do município de **Pau dos Ferros** foi instituído pela lei complementar nº 05/2010. O ISS é regido pelos artigos 79 a 118 e o decreto nº 2.698/2006.

Lei Complementar 05/2010

Art. 87. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviço o valor das mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da Lista do artigo 80 desta Lei.

Art. 94. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS poderá ser pago antecipadamente, a critério do contribuinte, com descontos de até 20% (vinte por cento) na base de cálculo, nas atividades de Construção Civil e Diversões Públicas, desde que pago integralmente e antes do início da prestação do serviço, conforme dispuser regulamento do Poder Executivo.

Essa lei também extrapola as disposições da lei complementar federal nº 116/2003, quando exige que os materiais empregados no serviço, sejam produzidos pelo prestador para serem deduzidos da respectiva base de cálculo. Também não define os meios de comprovação do fornecimento. Oferece a possibilidade de reduzir a base de cálculo em até vinte por cento (20%), desde que haja o recolhimento do tributo previamente ao início da prestação do serviço. Essa alternativa gera um impacto considerável no fluxo de caixa da empresa.

O município de **Natal** instituiu o código tributário (CT) pela lei nº 3.882/1989, e regulamentou o ISS pelo Decreto nº 8.162/2007.

Decreto nº 8.162/2007.

Art. 11. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§. 5º. Na prestação de serviços a que se referem os itens 7.02 e 7.05 do artigo 1º deste Regulamento, na hipótese de substituição tributária, o imposto sobre serviço é calculado sobre o preço do serviço, deduzindo-se o valor dos materiais incorporados à obra que ficam sujeitos ao ICMS e fornecidos pelo prestador de serviço, nas seguintes proporções:

I – dezoito por cento quando se tratar de obra de pavimentação;

II – quarenta por cento do valor dos demais serviços.

Art. 26. Entendem-se como obras de construção civil, hidráulicas, elétricas e semelhantes, a realização das seguintes obras:

§. 4º. Para efeito de dedução do material da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços, segundo o artigo 26 “caput” deste regulamento, são computados apenas os materiais que se incorporam à obra.

Art. 28. Para apuração da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços, nos termos do parágrafo 4º do artigo 26, deve o contribuinte considerar:

I – Quando se tratar de emissão de nota fiscal de prestação de serviço com discriminação da mão de obra e material deve o contribuinte manter em arquivo as notas fiscais referentes ao material aplicado pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que se deu a emissão da nota fiscal de prestação de serviços e apresentar à fiscalização municipal quando solicitada.

II – As notas fiscais que visam comprovar os materiais aplicados devem conter obrigatoriamente: a data, nome da empresa construtora e o endereço da obra, sob pena de serem desconsiderados os documentos para fins de dedução.

III – A Dedução dos materiais incorporados a obra só é possível quando for comprovado, por meio de contrato, que os materiais utilizados na obra foram fornecidos pelo prestador de serviço.

O regulamento define a base de cálculo dos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05 em termos percentuais sobre o valor do serviço prestado: oitenta e dois por cento (82%) para os serviços de pavimentação e sessenta por cento (60%) para os demais, e especifica a nota fiscal como documento probante do material utilizado no serviço.

No caso de obras, exige além das notas fiscais o contrato de prestação de serviço com previsão de fornecimento do referido material pelo prestador. A prova é obrigação do prestador perante a Fazenda Municipal, que deve manter tais documentos arquivados por um prazo de cinco anos (5) a partir da emissão da nota fiscal da prestação do serviço. O contribuinte responsável apenas verifica se o valor de material está discriminado na nota fiscal de prestação de serviço e realiza a retenção respeitando o teto estabelecido para apuração da base de cálculo.

O município de Ceará-Mirim não regulamentou a base de cálculo dos serviços em análise e os municípios de Mossoró e Pau dos Ferros regulamentaram, exigindo que os materiais fornecidos pelo prestador sejam por ele produzidos, contrariando os dispositivos da lei complementar federal nº 116/2003. Os meios de prova foram indicados especificamente por alguns municípios e genericamente por outros. Apenas o município de Goianinha não exige prova do fornecimento do material pelo prestador.

Com base na análise de Moraes (2010), os casos de dúvidas, omissões e excessos serão sanados com fundamento nas disposições da lei complementar federal nº 116/2003 e de outras normas que abordem o assunto em harmonia com os preceitos existentes.

O Art. 30-II, da Constituição Federal preceitua caber ao município suplementar a legislação federal e estadual, no que couber, o que não ocorria na Constituição anterior, podendo o município suprir as omissões e lacunas da legislação federal e estadual, embora não podendo contraditá-las,

inclusive nas matérias previstas do art. 24 da Constituição de 1988. Assim a Constituição federal prevê a chamada competência suplementar dos municípios, consistente na autorização de regulamentar as normas legislativas federais ou estaduais, para ajustar sua execução a peculiaridades locais, sempre em concordância com aquelas e desde que presente o requisito primordial de fixação de competência desse ente federativo: interesse local. (MORAIS, 2010, p. 317).

Seguindo esse entendimento, o Convênio SINIEF (Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais) s/nº de 15/12/70 pode complementar as normas municipais em relação aos meios de prova, posto que estabelece a nota fiscal como documento jurídico que prova a aquisição e a propriedade de produtos ou mercadorias.

Convênio SINIEF s/nº de 15/12/1970

Art. 6º Os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações emitirão, conforme as operações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:

I - Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A;

II - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;

III - Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF);

IV - Nota Fiscal de Produtor, modelo 4.

Art. 18. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal:

I - sempre que promoverem a saída de mercadorias;

II - na transmissão da propriedade das mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente.

III - sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 54.

O capítulo VI desse Convênio, que inicia com o artigo 6º, detalha todas as situações que requerem a emissão de nota fiscal.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo tem como objetivo principal dirimir as dúvidas suscitadas na legislação tributária dos municípios de Natal, Mossoró, Assu, Caicó, Ceará-Mirim, Currais Novos, Goianinha, Macau e Pau dos Ferros, relativas a apuração da base de cálculo dos serviços

classificados nos itens 7.02 e 7.05, tendo em vista a responsabilidade tributária que é atribuída ao Tribunal Regional do Trabalho da 21ª Região pela lei complementar federal nº 116/2003 e os códigos tributários dos referidos municípios.

Os doutrinadores, baseados no princípio da legalidade, defendem que a responsabilidade tributária existe somente se o ISS houver sido criado pelo ente que tem a competência para criá-lo, outorgada pela Constituição da República de 1988. E orientam o uso da técnica de integração das normas para preencher as lacunas deixadas pela legislação municipal, bem como corrigir os excessos verificados.

Diante das omissões porventura existentes na regulamentação da base de cálculo do ISS, fica então o entendimento de que o contribuinte responsável pela substituição tributária, em obediência ao art. 7º, parágrafo 2º, inciso I da lei complementar federal nº 116/2003, pode abater da base de cálculo do ISS o valor dos materiais aplicados nos serviços classificados nos itens 7.02 e 7.05, devidamente comprovados, cujo montante seja informado na nota fiscal de prestação de serviço.

A comprovação do fornecimento, amparada nas disposições do Convênio SINIEF s/nº de 15/12/1970 e o regulamento do ICMS do estado da prestação, faz-se com as notas fiscais de entrada endereçadas ao tomador, relativas à aquisição dos referidos materiais ou a remessa deles para o canteiro de obras, que devem ser mantidas sob a guarda do prestador por cinco anos a contar da data da emissão da nota de prestação de serviço.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMED, Fernando Amaral; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo. Edições Sinafresp, 2000.

AVENTURAS NA HISTÓRIA, ed. Abril, ed. 91, fev./2011.

BRASIL. **Código Tributário do Município de Natal – Lei nº 3.882, 11/12/1989**. Disponível em: <<http://www.natal.rn.gov.br/semut>>. Acesso em: 13 abril 2011.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 23 fev. 2011.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 05 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n^{os} 1/92 a 52/2006 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n^{os} 1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2006.

_____. **Lei Complementar nº 116/2003**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 26 set. 2011.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal – LC nº 101/2000**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 03 mar. 2011.

_____. **Lei nº 8.678/2002 do município de Fortaleza (CE)**. Disponível em: <<http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br>>. Acesso em: 02 set. 2011.

CRUZ, Flávio da; VICCARI, Adauto Junior; GLOCK, José Osvaldo; HERZMANN, Nélío; TREMEL, Rosângela. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MIRANDA, Thiago de Oliveira Cunha. **O direito tributário internacional brasileiro e a incidência do ISS nas importações de serviços**. Disponível em: <<http://www.ejef.tjmg.jus.br/home/files/publicacoes/artigos/112010.pdf>>. Acesso em: 05 abril 2012.

MORAIS, Alexandre de. **Direito constitucional** 26. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PATROCÍNIO, José Antônio. **Importação de serviços** – a questão da incidência do ISSQN nos serviços provenientes do exterior do país. Disponível em: <http://www.perfilcontabil.com.br/artigos_ver.php?id=4025>. Acesso em: 04 abril 2012.

PINSKY, Jaime. **As primeiras civilizações**. São Paulo: Atual, 1987.

PNEF – PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL. **Cartilha publicada pela ESAF em 2004**.

RONCONI, Leonardo Bittencourt. **Contratos de tecnologia, ISS e a LC 166** – o ISS nas importações e exportações de serviços. 2010. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/6001/O-ISS-nas-importacoes-e-exportacoes-de-servicos>>. Acesso em: 27 set. 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva. 2009.

SILVA, Geovane Basílio da. **Tributação da importação de serviços pelo ISS** – inconstitucionalidade? 2009. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/4ldp/tributacao-da-importacao-de-servicos-pelo-iss-inconstitucionalidade-geovane-basilio-da-silva#ixzz1rByAGWYf>>. Acesso em: 05 abril 2012.