



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
THAYSE DA SILVA NUNES

**DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE
QUALQUER NATUREZA E ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS
MATERIAIS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

Tubarão
2011

THAYSE DA SILVA NUNES

**DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE
QUALQUER NATUREZA E ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS
MATERIAIS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Linha de pesquisa: Administração estratégica e Desenvolvimento Sustentável

Orientador: Wanio Wiggers, Msc.

Tubarão

2011

THAYSE DA SILVA NUNES

**DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE
QUALQUER NATUREZA E ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS
MATERIAIS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

Esta monografia foi julgada adequada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Tubarão, 22 de junho de 2011.

Professor e orientador Wanio Wiggers, Msc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Professor Walmor Carlos Coutinho, Msc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Professor Wilson Demo, Esp.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Por ser a família a parte mais importante da nossa vida, dedico este trabalho aos meus pais Jaci e Ivonete, que nunca mediram esforços para que eu alcançasse este objetivo, aos meus irmãos Taiani e Ramon e ao meu noivo Diego, pela ajuda e paciência. Pelo apoio, carinho e compreensão ofereço-lhes meu eterno amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que me guiou nesta longa caminhada.

Aos meus pais Jaci Mendes Nunes e Ivonete da Silva Nunes, pela educação, carinho e valores repassados, além do total apoio recebido durante toda essa trajetória. A eles, meu eterno respeito, amor e gratidão.

Aos meus irmãos Taiani e Ramon, por todo carinho e afeto.

Ao meu noivo Diego, por toda paciência, carinho e amor.

As Doutoras Ariadva Ferreira Rego Leite Formigoni e Leila Carolina Lucchese, pelo exemplo de profissionalismo, pela ajuda e amizade.

Ao meu orientador, Professor Wanio Wiggers, pelos esforços e ensinamentos despendidos à elaboração e conclusão desta monografia.

A todos os professores do curso de direito, com os quais tive a oportunidade de conviver no período da graduação.

Aos amigos, que sempre estiveram presentes durante toda essa caminhada.

E a família Borges & Bittencourt Advogados, que confiaram em minha capacidade. Em especial ao Dr. Claudio e Dr. Juarez (*in memoriam*), que serviram de grande exemplo de ética profissional, exemplos de sabedoria. Serei eternamente grata pelos conhecimentos transmitidos.

DAS UTOPIAS

Se as coisas são inatingíveis... ora!

Não é motivo para não querê-las...

Que tristes os caminhos, se não fora

A presença distante das estrelas!. (Mário Quintana).

RESUMO

O presente trabalho propõe um estudo sobre a definição da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), e a análise da possibilidade de dedução dos materiais empregados na construção civil. Quanto ao método utilizado para o desenvolvimento do tema, o presente trabalho orientar-se-á pela pesquisa bibliográfica desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de legislação, artigos, doutrinas e jurisprudências. Como método de procedimento, utilizou-se o monográfico, tendo em vista a realização de um minucioso estudo do tema. Foram expostos conceitos de direito tributário, bem como estudo sobre o ISSQN e sua base de cálculo. Expõe-se o conceito de serviços de construção civil, bem como um estudo sobre a lista de materiais anexa à Lei Complementar 116/2003, com os posicionamentos doutrinários acerca do seu caráter taxativo ou exemplificativo. Analisou-se a hipótese de dedução dos materiais e algumas das suas particularidades. Ainda, apresentam-se algumas decisões emanadas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, pelas quais serviram para ilustrar posicionamentos desfavoráveis e favoráveis relacionados ao tema. Por fim, conclui-se ser pertinente a dedução dos materiais utilizados na construção civil da base de cálculo do ISSQN.

Palavras-chave: Direito tributário. Imposto sobre serviços. Dedução de materiais. Construção civil.

ABSTRACT

This work propose na study about the definition of calculation basis of Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), and the analisis of dedution possibility of material invested on civil construction. About the metodology of this work, it was taken for bibliografy metodology, with previously material, where the principal material is Law, article, doctrine and jurisprudence. The procedure mode was the monographic, with a particular study of thema. We study about concept of tributary Law and about ISSQN and his calculation basis. Moreover, we exposure the concept of cicil construction. We did an study about the roll of materials annex to the Complementar Law 116/2003 and the doctrine position about his valuantional or exemplifying. We took eather some cases of deduction and some particulars. After this, we demonstrate some decisions about the Supreme Court and Court Of Appeals, that ilustrate some positions inclinable and unfavorable of theme. At last, we complete to be pertinent the deduction of the materials used in civil construction of the calculation basis of ISSQN.

Keywords: Right tributary. Imposto sobre Serviços. Dedution of material .Civil construction.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E FORMULAÇÃO DO PROBLEMA	10
1.2 JUSTIFICATIVA	12
1.3 OBJETIVOS	12
1.3.1 Geral	12
1.3.2 Específicos	12
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	13
1.5 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO: ESTRUTURAÇÃO DOS CAPÍTULOS	13
2 PODER DE TRIBUTAR E A COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR IMPOSTOS	14
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
2.2 PODER DE TRIBUTAR	15
2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	17
2.4 TRIBUTOS	18
2.4.1 Conceito de tributo suas funções e características	19
2.4.2 Espécies de tributo	22
2.4.3 Imposto	25
3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)	28
3.1 DEFINIÇÃO	28
3.2 COMPETÊNCIA	28
3.3 FATO GERADOR	30
3.4 ALÍQUOTAS	32
3.5 BASE DE CÁLCULO	33
3.6 SUJEITO PASSIVO	36
3.7 LANÇAMENTO	37
4 ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS MATERIAIS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL	41
4.1 CONCEITO DE SERVIÇOS	41
4.2 LISTA DE SERVIÇOS DO ISSQN	44
4.3 SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL	47
4.4 DEDUÇÃO DE MATERIAIS	49
4.5 POSICIONAMENTOS DOUTRINÁRIOS	52

4.6 POSICIONAMENTOS JURISPRUDENCIAIS	54
5 CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	60
ANEXO A - Lei Complementar n.º 116/2003	67
ANEXO B - Decreto Lei n.º 406/1968	81

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia trata do estudo da base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), fazendo uma análise com base na legislação, doutrina e jurisprudência, acerca da possibilidade de dedução dos materiais utilizados na construção civil.

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

As empresas prestadoras de serviços, mais especificadamente as do ramo da construção civil, há muito se deparam com problemas em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), principalmente no que diz respeito à definição da sua base de cálculo.

Os Municípios, em sua grande maioria, determinam que a tributação deva incidir sobre o total bruto da Nota Fiscal/Fatura, sem se ater a meandros inerentes a esse tipo de prestação de serviço. Como exemplo, tem-se o valor dos salários, encargos sociais e trabalhistas, que somente são recebidos pela prestadora, para serem repassados para os trabalhadores, valores estes que também englobam o valor bruto da nota, mais que momento algum integram o patrimônio da empresa, pois são meros reembolsos.¹

Para Machado, “em se tratando de serviços prestados por empresas, o imposto, que neste caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço. É a receita da empresa, relativa á atividade de prestação de serviços tributáveis.”²

Assim, a base de cálculo do ISSQN não é o volume de recursos financeiros que ingressa no caixa das empresas, mas somente as receitas provenientes da efetiva prestação de serviços.

Portanto, quando o município define que a base de cálculo do ISSQN é o valor total da prestação do serviço, ou seja, aquele valor bruto da Nota Fiscal/Fatura, há uma violação do princípio constitucional da capacidade contributiva, e conseqüentemente o

¹ SOARES, Lirian Sousa. Imposto sobre serviço de qualquer natureza: base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. **Jus Navegandi**, Terezina, ano 10, n. 646, 15 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6582>>. Acesso em: 17 nov. 2010.

² MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 309.

exercício de um confisco, sendo que a Constituição Federal de 1988 é clara ao dispor que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco.”³

Além disso, este ato também configura um desrespeito ao artigo 7º, “caput” da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, pois destoa o conceito do que é o “preço de serviço”, transformando esse no valor total bruto do serviço, o que jamais foi o objetivo da lei, que tem por intuito tributar apenas, e tão somente, o serviço prestado.

Desta forma, ciente de que a base de cálculo do ISSQN é o preço do serviço prestado, ou seja, uma obrigação de fazer, importante ressaltar acerca da possibilidade de dedução dos materiais utilizados na construção civil, vez que este é outro assunto que gera discussões.

As divergências de entendimentos acontecem em razão das várias interpretações da Lei Complementar n.º 116, de 2003, que regula o referido imposto.

Com fulcro nesta Lei Complementar, as empresas entendem que todos os produtos, inclusive aqueles fornecidos por terceirizadas, podem ser deduzidos da base de cálculo do aludido imposto. Mas os fiscos municipais acreditam que deve ser excluído o que não é produzido pela própria construtora. Desta forma, os mesmos se amparam nas decisões do Superior Tribunal de Justiça, que entende ser impossível a dedução sob análise, para aplicarem multas às empresas que já retiram da base de cálculo do imposto os gastos com materiais.⁴

O tema gera polêmica em função do suposto tratamento desigual entre contribuintes que estejam em posição equivalente, vez que a própria Constituição Federal dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”⁵

Diante das controvérsias encontradas é realmente possível a dedução dos gastos com materiais empregados na construção civil da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza?

³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 18 nov. 2010.

⁴ CARVALHO, Luiza de. Construção civil: material terceirizado: deduzido da base de cálculo do ISS. **Valor Econômico**, São Paulo, set. 2010. Disponível em: <<http://www.valoronline.com.br/impresso/legislacao-tributos/106/128532/construtoras-vencem-acao-sobre-base-de-calculo-do-iss>>. Acesso em: 18 nov. 2010.

⁵ BRASIL, op. cit.

1.2 JUSTIFICATIVA

O presente tema é de suma importância por possuir relevância do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, na medida em que poderá estimular o crescimento das empresas que exercem a atividade de prestação de serviço na área da construção civil no país.

Ademais, a questão suscitada é polêmica por possuir natureza tributária, alcançando certamente, inúmeros contribuintes, não apenas aqueles do ramo da construção civil, mas outros como, por exemplo, os contribuintes da área da saúde, que também podem auferir a dedução dos materiais utilizados nas suas atividades, da base de cálculo do imposto pago por eles.

E, embora o tema verse sobre imposto municipal, é possível a repetição desta mesma questão nas demais unidades da Federação.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Geral

Analisar a possibilidade de dedução da base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza quanto ao valor despendido com materiais empregados na construção civil.

1.3.2 Específicos

Demonstrar o poder do Estado em tributar e suas particularidades.

Identificar a competência para instituir o ISSQN.

Apresentar as características do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, bem como definir sua base de cálculo.

Identificar os motivos autorizadores da dedução do imposto.

Destacar os posicionamentos doutrinários e a inteligência da jurisprudência emanada do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a elaboração do presente trabalho foi adotado o método monográfico, com análise minuciosa dos posicionamentos existentes na doutrina e jurisprudência.

Assim, a presente pesquisa, acerca da possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISSQN, expõe os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, com a finalidade de se obter uma resposta ao problema proposto.

1.5 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO: ESTRUTURAÇÃO DOS CAPÍTULOS

O desenvolvimento do presente trabalho foi estruturado em três capítulos.

Com base no estudo de obras do direito tributário, no primeiro capítulo tratou-se do Sistema Tributário Nacional, do poder de tributar exercido pelo Estado para alcançar seus objetivos sociais, da competência exercida pelo Estado e seus entes para legislar sobre tributos, e, de forma breve, sobre as espécies de tributos.

Ainda com base na doutrina de direito tributário, e na legislação, mais especificadamente a Lei Complementar n.º 116/2003, no segundo capítulo, foi realizado um estudo minucioso do ISSQN, bem como da sua base de cálculo.

No terceiro capítulo, com amparo na doutrina e jurisprudência foi possível realizar a análise de algumas questões pertinentes a matéria, como por exemplo: serviços na construção civil; lista de serviços taxativa ou exemplificativa; dedução de materiais. Por fim, houve o estudo e exposição de posicionamentos.

2 PODER DE TRIBUTAR E A COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR IMPOSTOS

Será abordado neste capítulo o Sistema Tributário Nacional, expondo para tanto, o poder de tributar e as suas delimitações. Ainda, a competência tributária, bem como tributos, seu conceito, principais características e espécies, dando ênfase maior ao imposto, que é de extrema relevância para este trabalho.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal de 1988, mais precisamente em seu Título VI, onde estão inseridos os artigos 145 a 169, dedica-se ao Sistema Tributário Brasileiro, sendo que o mesmo é composto por uma variedade de tributos e contribuições que visam atender as necessidades do Estado e do contribuinte.

O Código Tributário Nacional por sua vez, estabelece:

Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.¹

No Direito Tributário Brasileiro é essencial o entendimento da palavra sistema que significa, para Machado “[...] o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes.”²

Na percepção de Carrazza, tem-se que: “Sistema é a reunião ordenada das várias partes que forma um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras.”³

Diante desta definição, importante observar que a expressão *sistema* adquire o sentido de ordenamento. Por oportuno, Ferraz Jr. leciona que: “[...] um ordenamento é um conjunto de normas. O ordenamento jurídico brasileiro é o conjunto de todas as suas normas [...]”⁴

¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 abr. 2011.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 259.

³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 26.

⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 145.

Logo, pode-se afirmar que a validade de uma determinada norma depende do ordenamento no qual está introduzida, ou seja, dentro de um sistema. Por oportuno, continua o mesmo autor afirmando que:

Um ordenamento, em relação ao qual a pertinência de uma norma a ele é importante para identificá-la como norma válida, além de ser um conjunto de elementos normativos (normas) e não normativos, é também uma estrutura, isto é, um conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos. [...] O Sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. Nesse sentido, ordenamento é Sistema.⁵

Assim, Harada preconiza que por Sistema Constitucional Tributário entende-se que:

[...] é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.⁶

Por conseguinte, conclui-se que o Sistema Tributário Nacional é o conjunto de disposições elencadas na Constituição Federal, destinadas a regular a atividade tributária do país. Pode-se afirmar que aludidas disposições delineiam os instrumentos da tributação, que são: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

2.2 PODER DE TRIBUTAR

A sede do poder tributário nacional atual encontra respaldo nos incisos XXII e XXIII do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, que declaram o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, visto que sem propriedade e sem empresa, não só o grupo econômico, mas todo trabalho ou serviço que gere receitas, passíveis de tributação, o poder de tributar de nada valeria.

Feitas estas considerações, é importante destacar que: “[...] o Estado é uma entidade soberana.”⁷ No exercício de sua soberania, bem como para assegurar a organização do convívio social, o Estado exige dos cidadãos os recursos de que necessita através da tributação.⁸

⁵ FERRAZ JR., 2008, p. 145.

⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 296.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 23.

⁸ *Ibid.*, p. 23.

Em outras palavras, o poder de tributar, conferido ao Estado, é uma maneira de prover os meios necessários para alcançar a sua finalidade, que seria o bem comum, por meio do recolhimento de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No Brasil, os fins buscados pelo Estado estão positivados na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º, que assim dispõe:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
 I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
 II - garantir o desenvolvimento nacional;
 III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
 IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.⁹

O artigo supra transcrito pode ser considerado uma norma de caráter programático, ou seja,

[...] o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado.¹⁰

Desta forma, o poder de tributar do Estado, não trata de uma relação de pura submissão do cidadão diante do próprio Estado, pois é aquele que dá legitimidade a este para a criação e cobrança dos tributos, através do Congresso Nacional. Logo a relação de tributação não é uma relação de simples poder, mas uma relação jurídica, bilateral.¹¹

O Poder de Tributar mesmo sendo irrenunciável e indelegável, não é absoluto, pois a própria Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício deste poder pelo Estado, por meio de comandos que asseguram a harmonia e o equilíbrio na relação jurídica tributária, ou seja, o poder-dever.¹²

A Constituição Federal não é somente como um instrumento político de formação e organização de uma sociedade institucionalmente organizada, mas também como um organismo jurídico de sistematização, por intermédio de regras e princípios norteadores, tornando necessário o controle político e jurisdicional, que em matéria tributária, garante ao

⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 abr. 2011.

¹⁰ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 138.

¹¹ MACHADO, 1995, p. 23.

¹² BRANDÃO, Caio Rogério da Costa. **O poder de tributar: limitações e o controle difuso de constitucionalidade – Resolução Senatorial**. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=805>>. Acesso em: 20 abr. 2011.

Estado a sua legítima manutenção e, precipuamente, o emprego de meios válidos para a consecução de seus fins.¹³

Assim, conclui-se que o fundamento do poder de tributar deve ser o consentimento dos indivíduos na instituição do tributo, como, aliás, devem ser todas as regras jurídicas que regem a nação.

2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para Amaro, competência tributária é a “[...] aptidão para instituir o tributo.”¹⁴

Chimenti, afirma que a “[...] competência tributária é o poder que a Constituição Federal atribui a determinado ente político para que institua um tributo, descrevendo sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.”¹⁵

Conferir competência é consentir ao destinatário a faculdade de legislar, na forma e dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal.

Nas palavras de Kfourir Jr. “a competência tributária não tem o condão de criar o tributo, mas apenas outorga poderes para que o ente o faça por meio de seu processo legislativo.”¹⁶

Por sua vez, Carraza explica:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.¹⁷(grifo do autor).

Não existe atribuição de competência tributária fora do sistema normativo. Obviamente, considerando a existência de várias pessoas jurídicas, de direito público, competente para instituir tributos, o sistema tributário nacional, estabeleceu alguns critérios

¹³ BRANDÃO, 2011, loc. cit.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 293.

¹⁵ CHIMENTI, Ricardo Cunha et al. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 468.

¹⁶ KFOURIR JR. Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 87.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 427.

na distribuição de competências tributárias quando determina a delimitação dessa competência entre os diversos níveis de governo.

Nesse sentido Machado afirma que “ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária* [...] atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo.”¹⁸ (grifo do autor).

Ferraz Jr., assim se manifesta:

O uso da expressão *competência* restringe-se ao poder jurídico [...] é apenas para exercer poder jurídico, isto é, assumir direito e deveres ou, mais genericamente, realizar atos jurídicos [...] competência enquanto poder de impor vinculações a terceiros é poder qualificado (conferido apenas a certos sujeitos), é poder que se exerce não para si próprio, mas para outro (heteronomia), é poder vinculado a certas condições (não se exerce livremente) e não é transferível (não pode ser transmitido, mas apenas delegado, isto é, quem delega uma competência não a perde).¹⁹ (grifo do autor).

Na compreensão de Carrazza,

[...] a competência tributária subordina-se às normas constitucionais que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias. [...]. Isto acontece porque, no Brasil, a Constituição Federal contém as diretrizes basilares aplicáveis a todos os tributos.²⁰

Assim, a competência tributária, conferida pela Constituição Federal, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é a atribuição de legislar plenamente acerca dos tributos, podendo alterar, fiscalizar e arrecadá-los. Contudo, cabe ao legislador, de cada ente político, observar os limites impostos decorrentes do texto constitucional.

2.4 TRIBUTOS

Conforme mencionado anteriormente, o objetivo maior do Estado é o bem comum. Em decorrência disso, Bonavides observa que “esse traço fundamental se cifra no caráter inabdicável, obrigatório ou necessário da participação de todo indivíduo numa sociedade estatal.”²¹

Desta forma, entre as diversas ações próprias do Estado para satisfazer as necessidades da coletividade, encontra-se a receita tributária que é oriunda da arrecadação de

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 30.

¹⁹ FERRAZ JR., 2008, p. 130.

²⁰ CARRAZZA, 1993, p. 247.

²¹ BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. São Paulo: Malheiros, 2003. p.107.

tributos. Por oportuno, o tributo é o instrumento básico que torna viável qualquer sociedade constituída. Neste sentido, Machado expressa que:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.²²

A Constituição Federal, mais especificadamente em seu artigo 145, afirma serem competentes para instituir tributos a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.²³ Amaro menciona que “O direito brasileiro utiliza o vocábulo ‘tributo’ em sentido genérico [...]”²⁴, desta forma tem-se que a contribuição de melhoria, os impostos e as taxas são espécies de tributo. Verli ratifica esse entendimento ao dizer que a “Constituição Federal de 1988, reconhece três espécies tributárias: imposto, taxa e contribuição de melhoria.”²⁵

Todavia, acerca da existência de outras espécies de tributos, Chimenti enfatiza que:

O art. 145 da Lei Maior e o art. 5º do Código Tributário Nacional indicam que são três as espécies do gênero tributo: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, com base no art. 217 do CTN e nos arts. 148 e 149 da Constituição, inúmeros doutrinadores têm considerado o empréstimo compulsório e as contribuições sociais como espécies do gênero tributo, até porque a Constituição Federal de 1988 tais obrigações também figuram no capítulo do Sistema Tributário.²⁶

Portanto, são consideradas espécies de tributo, as taxas, os impostos, as contribuições de melhoria, e por integrem o capítulo do Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal de 1988, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, as quais serão tratadas neste trabalho de forma individualizada, no subitem *espécies de tributos*.

A seguir passar-se-á a tratar, por meio das suas características gerais, do conceito de tributo e suas espécies.

2.4.1 Conceito de tributo suas funções e características

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define tributo como sendo “[...] toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que

²² MACHADO, 2008, p. 26.

²³ BRASIL. Constituição (1988). Loc. cit.

²⁴ AMARO, 2009, p. 18.

²⁵ VERLI, Fabiano. **Taxas e preços públicos**: prestações coativas de direito público. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 44.

²⁶ CHIMENTI, 2005, p. 460.

não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”²⁷

O conceito legal, porém genérico de tributo, contido no Código Tributário Nacional, prevalece sobre qualquer outra definição. Neste sentido, Carrazza explica que:

Podemos, portanto, dizer que, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies. A esse respeito, a doutrina nacional não pode sequer disputar. Tal classificação, porque apadrinhada pelo próprio Código Supremo, há de ser considerada, por todos quantos se disponham a estudar as espécies e subespécies tributárias, em nosso País. É o Texto Excelso – repetimos – que prescreve que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal estão credenciados a criar *impostos* (art. 145, I), *taxas* (art. 145, II) e a *contribuição de melhoria* (art. 145, III).²⁸

O tributo possui três funções, quais sejam: fiscal, extrafiscal e parafiscal. Conforme explica Coelho²⁹:

Tem-se como função primária a fiscal que consiste em suprir o Estado com os recursos necessários a seu funcionamento. Tal função cumpre a finalidade última da tributação consubstanciada na transferência de dinheiro do contribuinte para os cofres públicos.

A segunda função é a extrafiscal. Para a doutrina brasileira o Estado, com vistas a intervir no mercado, faz uso do tributo como regulador da disponibilidade e dos preços dos bens no mercado interno interferindo quer como facilitador ou dificultando a exportação ou importação de bens. Nesta esteira é o art. 146-A, da CF/88, acrescentado pela EC 42/03, no tocante a intervenção no ambiente concorrencial.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Machado explicita ainda em uma terceira função, a da parafiscalidade, quando o seu objetivo “[...] é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.”³⁰

Uma vez que prevalece o conceito legal, e, tendo em vista as funções expostas acima, se apresenta necessário analisar, de forma individualizada, as características do tributo, a saber:

- prestação pecuniária em moeda ou cujo valor se possa nela exprimir: neste caso o tributo deverá ser pago, pelo contribuinte, em dinheiro. O Direito Tributário Brasileiro não

²⁷ BRASIL. Código tributário nacional. Loc. cit.

²⁸ CARRAZZA, 1993, p. 266.

²⁹ COELHO, Flavia Adine Feitosa. **Quais as funções do tributo segundo a doutrina pátria**. 8 jan. 2010. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/noticias/2049815/quais-as-funcoes-do-tributo-segundo-a-doutrina-patria-flavia-adine-feitosa-coelho>>. Acesso em: 20 maio 2011.

³⁰ MACHADO, 2004, p. 80.

reconhece os tributos *in natura e in labore*. Segundo Machado inexistem “[...] nos sistemas tributários modernos o tributo *em natureza*, pago em serviços ou bens diversos do dinheiro.”³¹

- compulsório: a existência do fato gerador obriga aquele que o praticou pagar o devido tributo, independentemente da sua vontade.

No entendimento de Machado tem-se que:

Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento *vontade* no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade. [...] Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.³² (grifo do autor).

- que não constitua sanção de ato ilícito: o tributo não pode incidir sobre atividade ilícita. Machado esclarece que:

Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito. É importante, nesse particular, a distinção entre hipótese de incidência que é a descrição normativa da situação de fato, e fato gerador do tributo [...].³³

- atividade instituída em lei: é a origem legal do tributo. Segundo Amaro:

[...] dizer que o tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo.³⁴

Em respeito ao princípio da legalidade, é necessário que todos os tributos sejam instituídos por lei. Segundo entendimento de Machado, “só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal”³⁵;

- atividade administrativa plenamente vinculada: a atividade de cobrar tributos deve seguir precisamente o que dispõe a previsão legal. Independente do caso, nada fica a critério da autoridade administrativa. Para Machado, significa dizer que:

[...] a autoridade administrativa não goza de liberdade para decidir sobre a *conveniência e a oportunidade* de agir. A lei não estabelece apenas um *fim* a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir.

³¹ MACHADO, 2004, p. 69.

³² *Ibid.*, p. 69.

³³ MACHADO, 2008, p. 57.

³⁴ AMARO, 2009, p. 25.

³⁵ MACHADO, 2004, op. cit., p. 72.

Estabelece, além disso, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente *vinculada* ao comando legal.³⁶ (grifo do autor).

Sabendo que tributo é gênero se verá, na sequência, que o texto constitucional criou as suas espécies.

2.4.2 Espécies de tributo

Conforme discorrido anteriormente, a Constituição Federal estabeleceu três espécies de tributos, quais sejam: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Contudo, além dessas, existem ainda, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. O presente trabalho será focado apenas nos impostos, considerando que o principal tema abordado diz respeito ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A Constituição Federal de 1988, no que tange as espécies tributárias, em seu artigo 145 e incisos, atribuiu competência aos entes da federação para instituir os seguintes tributos:

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 aos contribuintes ou postos a sua disposição;
 III - Contribuição de Melhoria, decorrente de obras públicas.³⁷

No que diz respeito às taxas, o artigo 77, do CTN, e seu parágrafo único, estabelecem que:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.
 Parágrafo Único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.³⁸

Nesse sentido, Kfourir Jr. tem a seguinte posição: “[...] taxa é uma modalidade de tributo vinculado a determinada prestação estatal – tendo sua arrecadação destinada ao custeio de tal serviço -, ou ainda vinculado ao poder de polícia.”³⁹

³⁶ MACHADO, 2004, p. 74.

³⁷ BRASIL. Constituição (1988). Loc. cit.

³⁸ BRASIL. Código tributário nacional. Loc. cit.

³⁹ KFOURI JR., 2010, p. 72.

Aludido poder de polícia, como enfatiza Gasparini, “é o que dispõe a Administração Pública para condicionar o uso, o gozo e a disposição da propriedade e restringir o exercício da liberdade dos administrados no interesse público ou social.”⁴⁰

Consoante determina a norma do artigo 77, do CTN, no que tange à potencialidade, especificidade e divisibilidade da taxa, Chimenti tem o seguinte entendimento:

[...] potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, seja posto à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento. [...] Os serviços são específicos quando podem ser previamente determinados, destacados em unidades autônomas de intervenção, em áreas delimitadas de atuação. Os serviços são divisíveis quando suscetíveis de utilização separadamente por parte dos seus usuários.⁴¹

Desta forma, segundo Costa a taxa “é, assim, tributo cuja existência é orientada pelo princípio da retributividade, vale dizer, ostenta caráter contraprestacional [...]”⁴²

Nesta senda, a taxa é exigida, por se ter provocado o exercício do poder de polícia, ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, consoante determina o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, e o artigo 77 do Código Tributário Nacional (CTN).

A contribuição de melhoria está prevista na Constituição Federal, conforme observado anteriormente, bem como no CTN, mais especificadamente em seu artigo 81, que tratou da normatização com a seguinte redação:

Art. 81 - A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.⁴³

Geraldo Ataliba, citado por Carrazza, faz a seguinte observação a respeito da contribuição de melhoria:

A contribuição de melhoria é um tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal, indiretamente referida ao contribuinte. [...] Esta atuação estatal – porque assim o exige o art. 145, III da Constituição da República – só pode consistir numa obra pública que causa valorização imobiliária, isto é, que aumenta o valor de mercado dos imóveis localizados em suas imediações.⁴⁴

⁴⁰ GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 793.

⁴¹ CHIMENTI, 2005, p. 461-462.

⁴² COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 115.

⁴³ BRASIL. Código tributário nacional. Loc. cit.

⁴⁴ CARRAZZA, 1993, p. 284.

Destarte, este tipo de contribuição pode ser criada por leis federais, estaduais ou municipais, para fazer face ao custo, ainda que parcial, de obras públicas, como praças e arruamentos, pelo qual decorram valorização imobiliária. Machado afirma que é o tributo “cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. [...] Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único.”⁴⁵

A contribuição de melhoria não tem sido muito cobrada no Brasil, devido à exigência legal de publicação do orçamento da obra pública, sendo que o contribuinte pode impugnar o respectivo valor, que geralmente é muito elevado, acima daquele previsto no mercado, de forma que a transparência não é conveniente para a Administração, e muito menos para as empreiteiras de obras públicas.⁴⁶

No que diz respeito aos empréstimos compulsórios e as contribuições sociais o artigo 148, parágrafo único, e nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, respectivamente, dispõe que:

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

I - para atender as 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 empréstimo compulsório será vinculada à defesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das 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.

[...]

Art. 149-A. Os municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo Único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.⁴⁷

Com referência ao empréstimo compulsório, este tem como objetivo possibilitar o ingresso temporário de recursos aos cofres públicos, com o dever do Estado de restituir futuramente a importância que tomou emprestada do contribuinte.

A Constituição Federal, prevê a instituição de empréstimo compulsório pela União, quando houverem despesas extraordinárias em decorrência de calamidade pública e de

⁴⁵ MACHADO, 2004, p. 423.

⁴⁶ LIMA, Fernando Machado da Silva. Contribuição de melhoria. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 52, 1 nov. 2001. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2321>>. Acesso em: 19 abr. 2011.

⁴⁷ BRASIL. Constituição (1988). Loc. cit.

guerra externa efetiva ou iminente (art. 148, I) ou quando houver investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, II).

Segundo Luciano Amaro:

A Constituição não indica quais os possíveis *atos geradores* dos empréstimos compulsórios. [...] o fato gerador do empréstimo não é a guerra nem a calamidade nem o investimento público, embora ele só possa ser instituído à vista dessas situações. [...] a União tem competência para instituir o empréstimo compulsório, atrelado ou não a uma atividade estatal *dirigida ao contribuinte*, mas só pode exercer essa competência se presente um dos motivos previstos. À lei (complementar) que instruir o empréstimo compulsório caberá definir-lhe o fato gerador.⁴⁸ (grifo do autor).

As contribuições sociais, tratadas como contribuições especiais, têm como principal característica a finalidade para a qual são criadas, pois conforme afirma Machado:

Realmente, segundo o art. 149 da vigente Constituição, *compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*. Isto significa dizer que essas contribuições sociais caracterizam-se pela correspondente finalidade.⁴⁹ (grifo do autor).

Portanto, as espécies tributárias são impostos, taxas e contribuição de melhoria, somadas as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. Assim sendo, na hipótese de a materialidade do fato gerador consistir na prestação de serviço público específico e divisível ou consistir no exercício do poder de polícia, diretamente referida ao contribuinte, o tributo será da espécie taxa; se a materialidade do fato gerador consistir numa atuação do Estado executando obra pública, que acarrete uma valorização imobiliária, nesse caso se estará diante de uma exigência tributária da espécie contribuição de melhoria. Contudo, se a materialidade do fato gerador independe de qualquer atividade estatal, o tributo será da espécie imposto, a qual será tratada no subitem seguinte, de forma individual e com mais propriedade, por ser de grande relevância para o objetivo deste trabalho.

2.4.3 Imposto

A Constituição Federal de 1988 dispõe que os impostos podem ser federais, estaduais e municipais. O artigo 16 do CTN, que esclarece acerca do conceito legal de

⁴⁸ AMARO, 2009, p. 51.

⁴⁹ MACHADO, 2008, p. 409.

imposto, preceitua que: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”⁵⁰

O imposto não é vinculado a uma atuação estatal. Basta que o sujeito passivo exerça qualquer das situações prevista na lei para que o ente competente esteja autorizado a exigir o imposto correspondente.⁵¹

Neste diapasão, Machado afirma que quando “se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte.”⁵²

O mesmo doutrinador explica que:

Em se tratando de *imposto*, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributaria não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o *imposto de renda*, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto.⁵³ (grifo do autor).

Todavia, o imposto deve ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, com base na identificação dos seus rendimentos, seu patrimônio e suas atividades econômicas.⁵⁴

Nesta senda, sobre o princípio da capacidade contributiva, insculpido no artigo 145, §1º, da Constituição Federal Costa afirma que:

[...] constitui a diretriz para a *modulação da carga tributária em matéria de impostos*, porquanto sendo esses tributos não vinculados a uma atuação estatal, sua graduação deve levar em conta circunstância que diga respeito ao próprio sujeito passivo.⁵⁵ (grifo do autor).

Diante do que foi mencionado acima, é possível concluir que imposto é o tributo exigível independentemente do exercício de qualquer atividade específica por parte do Estado relativa ao contribuinte. Para exigir imposto do contribuinte o Estado não está obrigado a lhe prestar algo determinado em troca; entretanto, cabe ao Estado observar e cumprir as regras previstas na Constituição Federal, mais especificadamente, os princípios constitucionais, dentre os quais o da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação.

⁵⁰ BRASIL. Código tributário nacional. Loc. cit.

⁵¹ COSTA, 2009, p. 110.

⁵² MACHADO, 2008, p. 63.

⁵³ Ibid., p. 297.

⁵⁴ CHIMENTI, 2005, p. 460.

⁵⁵ COSTA, op. cit., p. 111.

No próximo capítulo, será estudado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), que é de suma importância para o presente trabalho.

3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

Este capítulo é dedicado ao estudo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), sua definição, competência, fato gerador, alíquotas mínimas e máximas previstas na lei, base de cálculo, e identificar quem é o sujeito passivo da obrigação tributária oriunda desse imposto.

3.1 DEFINIÇÃO

É um imposto urbano, de competência dos Municípios, conforme dispõe o artigo 156, III da Constituição Federal, que grava os serviços, definidos em lei complementar, conforme a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406/68, alterado pela Lei Complementar n.º 116/2003, excluídos os serviços de competência estadual, previstos no artigo 155, II da CONSTITUIÇÃO FEDERAL, quais sejam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.¹

Segundo Machado “o ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios.”²

3.2 COMPETÊNCIA

Segundo prescreve a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 156, inciso III, cabe aos Municípios a competência para instituir e exigir o ISSQN, cada qual dentro de seu território.

O município, de forma privativa, detém a competência para legislar sobre o ISSQN, desde que respeitadas às normas da Constituição Federal e da legislação complementar, obviamente, dentro do seu espaço territorial.

¹ VETARISCHI, André Luiz. Competência tributária do ISS: lei versus jurisprudência. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 556, 14 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6090>>. Acesso em: 22 abr. 2011.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 389.

Aos serviços sujeitos ao ISSQN é indispensável, de acordo com Cassone, um segundo ato legislativo oriundo da Câmara Municipal: uma lei do município, prevendo todos os aspectos da hipótese de incidência, (pessoal, espacial, temporal, material e quantitativo).³

Sendo assim, a lei ordinária de cada Município, dentro de sua atribuição tributária, deverá instituir o ISSQN para si e definir os seus elementos essenciais como o fato gerador, base de cálculo e contribuinte, dentre outros necessários à criação do imposto.

Para melhor entender a competência municipal, o texto constitucional, estabelece que os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISSQN devem ser definidos em lei complementar federal.

Desta forma, atualmente, os Municípios devem respeitar a Lei Complementar n.º 116/2003 que determina em seu artigo 1º o seguinte:

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.⁴

Além disso, referida Lei Complementar que revogou o Decreto Lei n.º 406/68, mas manteve a regra de competência nele contida, embora tenha ampliado as exceções a esta regra, em seu artigo 3º estabeleceu que o serviço considerava-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.

Desta forma, para determinar o Município competente para proceder à cobrança do aludido imposto, necessário se faz esclarecer o que se entende por estabelecimento prestador. Na concepção de Machado, é:

[...] o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure a unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações – sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas [...].⁵

³ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 54.

⁴ BRASIL. **Lei complementar 116, de 31 de julho de 2003**: dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 20 abr. 2011.

⁵ MACHADO, 2004, p. 389.

O Superior Tribunal de Justiça tem decidido que é competente para a cobrança do ISSQN, o Município onde efetivamente ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento ou domicílio do prestador.⁶

Portanto, se o sujeito passivo do imposto sobre serviço possui domicílio ou estabelecimento no Município “A”, e efetuar serviços no Município “B”, o imposto será devido na cidade “B”, pois *o que importa é o local onde se efetuou a prestação de serviços*, não necessitando, assim, de estabelecimento ou domicílio para a ocorrência do fato gerador.

3.3 FATO GERADOR

A Lei Complementar n.º 116/03 traz a definição do fato gerador do ISSQN, em seu artigo 1º, e parágrafos, *in verbis*:

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

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

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

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

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.⁷

O ISSQN tem por alvo o esforço humano para satisfazer uma necessidade de terceiro, caracterizando uma prestação de fazer, conforme o escólio de Baptista.⁸

Na concepção de Diniz obrigação de fazer é aquela que se vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.⁹

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo regimental no recurso especial n.º 1167982**. Espírito Santo. Recorrente: Município de Viana. Recorrido: A Madeira Indústria e Comércio Ltda. Relator: Min. Hamilton Carvalhido, 20 de maio de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200902309892&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 26 abr. 2011.

⁷ BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Loc. cit.

⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 300.

⁹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. 2. p. 85.

Caio Mário, tratando da obrigação de fazer, afirma que envolve uma ação pura. E acrescenta:

Mas numa zona grísea existem prestações que reclamam acurada atenção, como, no exemplo clássico, o caso do artesão que manufatura a coisa para o credor, ou, em termos de direito positivo brasileiro, a empreitada, em que existe o *facere* no ato de confeccionar e um *dare* no de entregar a coisa elaborada, sendo ambos os momentos integrantes da prestação.¹⁰ (grifo do autor).

Justen Filho e, em outra obra, Giardino, *apud* Soares de Melo afirmam que:

*A nota característica do serviço é a sua individualidade, onde cada serviço é um serviço, na acepção de haver em cada oportunidade uma identidade inconfundível e irrepetível; [...].*¹¹

Todas as empresas que produzem grandes equipamentos, são empresas que, paralelamente à construção da própria máquina, projetam, na verdade, esse equipamento. E aí se coloca o problema: ou vendem mercadorias simplesmente, ou as entregam como resultado desse projeto e dessa elaboração que manifesta um 'fazer' da empresa. Em primeiro lugar o problema é saber se a indústria que projetou, e que construiu essa máquina, exerceu serviços em relação aos quais a entrega da máquina é uma simples consequência, decorrência ou resultado. Mas não o cumprimento de uma 'obrigação de dar'. Quer dizer, o projeto, estudo, análise e a própria elaboração dessa máquina, na verdade, constitui desenvolvimento de uma atividade de prestação de serviço. Ou se, ao contrário, a indústria que projeta, constrói a máquina, a entrega ao cliente, em verdade, vende máquinas, muito embora para realizar essa venda, deva projetar o produto, estudá-lo, etc.¹² (grifo do autor).

Conforme anteriormente mencionado, a Constituição Federal de 1988 dispõe que o ISSQN deve incidir sobre serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, excetuando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior.

Desta forma, o fato gerador do ISSQN é a prestação de serviços definidos na lista anexa à aludida Lei Complementar. Além disso, para que ocorra o nascimento da obrigação tributária, não basta que o fato esteja previsto em lei e tenha sido celebrado um contrato prevendo sua ocorrência mediante prestação de serviço, leia-se obrigação de fazer, necessário será que ocorra a efetiva prestação de serviços. E, como resta evidente, se o serviço prestado não estiver previsto em lei, não poderá sofrer a incidência do ISSQN.

Com relação ao aspecto temporal, ou seja, ao momento do nascimento da obrigação, o artigo 116 do CTN assim determina:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

¹⁰ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v.2. p. 46-47.

¹¹ JUSTEN FILHO *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 38.

¹² GIARDINO *apud* MELO, 2003, p. 38-39.

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.¹³

Portanto, a exigência do tributo somente pode ocorrer após a ocorrência do fato tributário, sendo o aspecto temporal dependente ao acontecimento do critério material, que é a prestação do serviço.

Neste sentido Barreto afirma que:

São manifestadamente ilegais os preceitos da espécie, que pretendem devido o ISS antes de verificada a prestação do imposto, porquanto ‘validam’ a exigência desse imposto, antes que se materialize o fato que lhe dá causa: a prestação de serviços. Tal exigência põe-se em total descompasso com os arts. 113, 114 e 116 do CTN.¹⁴

3.4 ALÍQUOTAS

Quanto ao aspecto conceitual, Baptista define alíquota como “[...] um fator de quantificação; é o atributo da regra-matriz que identifica o valor da prestação devida pelo sujeito passivo.”¹⁵

No que tange ao ISSQN, a Constituição Federal de 1988 atribuiu à Lei Complementar fixar alíquotas máximas e mínimas.

A Emenda Constitucional n.º 37, de 12 de junho de 2002¹⁶, em seu artigo 3º, acrescentou ao Ato das Disposições Transitórias (ADCT) o artigo 88, o qual fixa em 2% a alíquota mínima para o ISS, percentual este que poderá ser reduzido para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968.

¹³ BRASIL. **Código tributário nacional**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 abr. 2011.

¹⁴ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 335.

¹⁵ BAPTISTA, 2005, p. 166.

¹⁶ BRASIL. **Emenda constitucional n.º 37, de 12 de junho de 2002**: altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm>. Acesso em: 21 abr. 2011.

Por fim, importante mencionar que as alíquotas do ISSQN são estabelecidas pela legislação de cada Município sendo que a Constituição, em seu artigo 156, §3º, I, conforme anteriormente mencionado, permitiu à lei complementar estabelecer as alíquotas máxima e mínima, as quais são respectivamente, 5% (artigo 8º da Lei Complementar n.º 116/2003) e 2% (artigo 88, I dos Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).¹⁷

3.5 BASE DE CÁLCULO

Na definição de Barreto, base de cálculo consiste:

[...] na descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário. Espelha o critério abstrato, uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Dito de outra forma, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário.¹⁸

A função da base de cálculo é fixar o valor que será oferecido à tributação. É sobre esta base que será aplicada a alíquota correspondente à atividade praticada.

Para Carvalho¹⁹, a base de cálculo possui três funções: objetiva, comparativa e mensuradora.

A dívida tributária é determinada pela função objetiva, por meio de operação aritmética realizada com a alíquota do tributo.

Segundo Baptista, a função objetiva consiste em:

[...] apontar o preciso montante da dívida, o que se obtém pela sua conjugação matemática com a alíquota prevista, indicando uma quantia, um valor em dinheiro. Essa quantia consubstanciar-se-á no objeto da prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo. A prestação da relação tributária será, pois, a conduta de entregar esse seu objeto ao sujeito passivo.²⁰

A função mensuradora, também conhecida como função econômica, determina as proporções reais do fato, captando-se aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta e apanhando as manifestações exteriores que servem de índices avaliativos. Baptista, afirma que essa função tem a finalidade de auferir a verdadeira dimensão do fato jurídico tributário, “[...]”

¹⁷ YAMADA, Camila Barboza. Base de cálculo do ISS incidente sobre obras de construção civil com fornecimento de materiais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2603, 17 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17199>>. Acesso em: 17 maio 2011.

¹⁸ BARRETO, 2009, p. 339.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 332-337.

²⁰ BAPTISTA, 2005, p. 162.

buscando nas características inerentes ao comportamento da pessoa que o realiza indicativos de avaliação (padrão de medida), os quais se pode expressar de diversas formas, v.g. o preço do serviço, o valor da operação, o valor venal, o valor da renda *etc.*”²¹

No que tange à função comparativa, que para esse trabalho é a função mais importante, a base de cálculo deve estar em conformidade com o critério material sendo capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro.²²

Baptista afirma que a função comparativa não está ligada apenas ao critério material, mas também aos critérios temporais e espaciais. Segundo ele, assim como o critério material, os critérios temporais e espaciais “[...] podem e devem ser confrontados com a base de cálculo, como meio de aferição da sintonia exigida para a correta ideação da estrutura da regra-matriz de incidência.”²³

Isto porque, pode existir um problema entre a base de cálculo e o critério temporal ou espacial, sem envolver o atributo material, que pode continuar o mesmo previsto antes do problema ser apresentado.

Entretanto, é de suma relevância que a base de cálculo do imposto instituído esteja ligada ao critério material da hipótese de incidência, principalmente no que diz respeito ao ISSQN que tem como critério material a prestação do serviço.

Por seu turno a Constituição Federal, em seu artigo 146, dispõe que somente a Lei Complementar pode estabelecer a base de cálculo do aludido imposto.

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.

[...].²⁴

Diante do que foi mencionado, é vedado aos Municípios, seja por meio de uma portaria ou lei municipal, limitar a base de cálculo do ISSQN, vez que somente a Lei Complementar tem poderes para tanto.

Assim, no que concerne à base de cálculo do ISSQN o artigo 7º da Lei Complementar n.º 116/2003 dispõe que será o preço do serviço prestado.

²¹ BAPTISTA, 2005, p. 162.

²² CARVALHO, 2005, p. 337.

²³ BAPTISTA, op. cit., p. 164.

²⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 abr. 2011.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 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;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO).²⁵

Contudo, este dispositivo apesar de ter ampliado o rol de itens, contido na lista anexa à lei complementar, não revogou o §2º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, bem como ficou omissa no que tange à dedução das subempreitadas.

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o impôsto será calculado sôbre o preço deduzido das parcelas correspondentes: (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969)

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969)

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo impôsto. (Redação dada pelo decreto Lei nº 834, de 8.9.1969).²⁶

Diante do exposto, se a nova lei complementar não se manifestou sobre o tema previsto na legislação anterior, resta claro que continua vigorando a norma contida expressamente na lei anterior.

Aludida alegação encontra respaldo legal no artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

[...].²⁷

Portanto, se conclui que a base de cálculo do ISSQN na construção civil é o preço do serviço prestado, não incluídos os valores dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços e os valores das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

²⁵ BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Loc. cit.

²⁶ BRASIL. **Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968**: Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sôbre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/De10406.htm>>. Acesso em: 20 maio 2011.

²⁷ BRASIL. **Decreto-lei 4.652, de 4 de setembro de 42**: lei de introdução às normas do direito brasileiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/De14657.htm>>. Acesso em: 20 maio 2011.

Importante mencionar que a base de cálculo do ISSQN é diferenciada quando tratar de trabalho pessoal do próprio contribuinte ou sociedades de profissionais.

Nos casos de serviços prestados por profissionais autônomos ou sociedades uniprofissionais, a base de cálculo, conforme determina o artigo 9º, §1º, do Decreto-Lei n.º 406/68, mantido pela atual lei de regência nacional do ISSQN, Lei Complementar n.º 116/03, não é o preço do serviço, mas sim um valor fixo anual.

Consoante determina o artigo 9º, §3º, do Decreto-Lei n.º 406/68, os serviços prestados por sociedades profissionais, a base de cálculo será feita em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregados ou não, que realize serviços em nome da sociedade.²⁸

Assim, base de cálculo é um critério de grandeza contido na norma tributária material, elemento integrante do fato gerador da obrigação tributária, cuja definição coube à lei complementar (artigo 146, III, a, CF/1988).

3.6 SUJEITO PASSIVO

A Constituição Federal de 1988, não especifica a pessoa que deva figurar no pólo passivo da relação tributária, apenas considera a materialidade suscetível de incidência, tendo disposto em seu artigo 146, III, que 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.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, identifica o sujeito passivo da obrigação principal como sendo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. O parágrafo único deste artigo classifica o sujeito passivo em contribuinte e responsável.

Costa esclarece que contribuinte “é aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária, vale dizer, o sujeito passivo natural da obrigação tributária, aquele que tirou proveito econômico do fato jurídico.”²⁹

²⁸ BRASIL. Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968. Loc. cit.

²⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 190.

Contribuinte, portanto, é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com a situação constitutiva do fato gerador. Responsável é aquele, cuja obrigação decorre de disposição expressa em lei, sem, contudo, revestir-se da condição de contribuinte.

A Lei Complementar n.º 116/03 expressa literalmente em seu artigo 5º que o contribuinte do ISSQN é o prestador do serviço. Já no artigo 6º estabelece que “os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação [...]”³⁰, refletindo sobre a idéia contida no artigo 128 do CTN, que assim determina:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso 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.³¹

Conclui-se que o sujeito passivo é a pessoa física, a jurídica, as empresas públicas ou as sociedades de economia mista que prestarem os serviços definidos em lei complementar.³²

3.7 LANÇAMENTO

De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional entende-se por lançamento o procedimento administrativo vinculado que verifica a ocorrência de um fato gerador, identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, determina a matéria tributável, aponta o montante do crédito e aplica, se for o caso, a penalidade cabível.³³

Na concepção de Kfourir Jr. o lançamento é ato indispensável para que determinada obrigação possa ser exigida, pois consiste no procedimento de registro da obrigação tributária, especificando seus detalhes.³⁴

³⁰ BRASIL. Lei complementar 116, de 31 de julho de 2003. Loc. cit.

³¹ BRASIL. Código tributário nacional. Loc. cit.

³² BENÍCIO, Sérgio Gonini. O ISS e alguns aspectos polêmicos da lei complementar 116/03. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS lei complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2008. p. 609.

³³ MACHADO, 2004, p. 176.

³⁴ KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 175.

O mesmo doutrinador afirma que “[...] a ocorrência do fato gerador e o surgimento automático da obrigação tributária em tese, por si só, não têm o condão de garantir a cobrança forçada da dívida, senão por meio do lançamento [...]”.³⁵

Harada completa o entendimento apontado acima, afirmando que:

[...] o lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Esta série de atos podem ser praticados, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN, haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição do crédito tributário.³⁶

Portanto, resta claro que o lançamento tributário é ato imprescindível para que o fisco possa cobrar do sujeito passivo, os valores correspondentes às exações devidas.

O Código Tributário Nacional prestigia três espécies de lançamento, a saber: por declaração, de ofício e por homologação.

Acerca do lançamento por declaração, tem-se que também pode receber a denominação de lançamento misto, tendo em vista que o procedimento pode ser realizado tanto pelo contribuinte quanto pelo fisco.³⁷

Aludida modalidade de lançamento está prevista nos arts. 147 e 148 do CTN, *in verbis*:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitraré aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.³⁸

³⁵ KFOURI JR., 2010, p. 175.

³⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 451.

³⁷ KFOURI JR., op. cit., p. 177.

³⁸ BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 19 abr. 2011.

Neste caso, cabe ao contribuinte ou terceiro prestar, previamente, informações ao fisco que, com base nelas, se encarregará de calcular o valor do tributo devido.

Com relação ao lançamento por ofício tem-se que é “[...] feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo”³⁹, e encontra-se regulado no artigo 149 do CTN, que assim dispõe:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.⁴⁰

O lançamento por homologação é “feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame de autoridade administrativa no que concerne a sua determinação”⁴¹, e encontra-se disciplinado no artigo 150 do CTN, conforme segue:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

³⁹ MACHADO, 2004, p. 179.

⁴⁰ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Loc. cit.

⁴¹ MACHADO, op. cit., p. 180.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.⁴²

Segundo Machado, o objeto da homologação “não é o pagamento, como alguns tem afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido o pagamento.”⁴³

Costa explica que: “o fisco apenas aguarda a conduta do sujeito passivo, com o respectivo recolhimento do tributo devido, para, aí sim, analisá-lo, procedendo ou não à sua homologação.”⁴⁴

O Imposto sobre serviço está sujeito ao lançamento por homologação, mas é capaz de vir a ser objeto de lançamento de ofício, como pode ocorrer com qualquer tributo.

⁴² BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Loc. cit.

⁴³ MACHADO, 2004, p. 180.

⁴⁴ COSTA, 2009, p. 227.

4 ANÁLISE DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS MATERIAIS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

Neste capítulo será conceituado serviço para fins de construção civil, bem como será feita uma análise das listas de serviços tributáveis até chegar-se à atual que se encontra anexa à Lei Complementar n.º 116/2003. Ademais, será realizado um estudo sobre a possibilidade da dedução dos materiais, utilizados na construção civil, da base de cálculo do ISSQN. Por fim, serão apontados os posicionamentos, desfavoráveis e favoráveis, bem como seus motivos encontrados nas jurisprudências emanadas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

4.1 CONCEITO DE SERVIÇO

O ISSQN está previsto no artigo 156, inciso III e § 3º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]
 III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]
 § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
 I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
 II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.
 III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.¹

Desta feita, constitucionalmente estão definidos dois limites para o campo de abrangência do ISSQN. O primeiro limite trata da prestação de serviço de qualquer natureza e o segundo observa que o serviço não deve estar sob a incidência do ICMS.²

Por sua vez, a Lei Complementar n.º 116/03, instituiu no caput, do seu artigo 1º:

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

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 maio 2011.

² REITER, Giovana Mara; ROVERI, Claudia. A formação da base de cálculo do iss no serviço de construção civil. **FISCOSOFT**, 18 ago. 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/51qn/a-formacao-da-base-de-calculo-do-iss-no-servico-de-construcao-civil-giovana-mara-reiter-claudia-roveri>>. Acesso em: 17 maio 2011.

constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Dessa forma, conseqüentemente, para que se possa entender quando ocorre a incidência do ISSQN, é importante ser esclarecido inicialmente, o conceito de serviço que, para Martins, é:

[...] a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens imóveis ou na cessão de direitos. Seu pressuposto é a circulação econômica de um bem imaterial, ou melhor, a prestação de serviços, em que se presume um vendedor (prestador de serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço). O que interessa, no conceito de serviço, é a existência de transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de bem imaterial que se acha na etapa da movimentação econômica.³

Por seu turno, Barreto esclarece que “[...] serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros.”⁴

Não obstante os vários sentidos que possui a palavra ‘serviço’, o legislador constitucional, ao instituir a competência municipal, utilizou como base o ato ou efeito de servir⁵, ou seja, a atividade ou esforço humano realizado em favor de outrem, vez que somente um ato com aludido sentido autoriza denotar a existência de algum sinal exterior de riqueza, em função da necessária observância ao princípio da capacidade contributiva na instituição do tributo.

Neste diapasão, mesmo que tenha sido omitido o verbo *prestar* do complemento *serviço*, não existe dúvida de que a única materialidade do ISSQN, prevista constitucionalmente, é prestar serviço a terceiro.

Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre esta questão e decidiu que “[...] somente a prestação de serviços, envolvido na via direta do esforço humano, é fato gerador do tributo [...].”⁶

Portanto, também, não restam dúvidas de que a prestação do serviço é constituída por uma obrigação de fazer, que segundo De Plácido é a que “consiste na feitura ou prestação

³ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 4. ed, São Paulo: Atlas, 2002. p. 27.

⁴ AIRES, Fernando Barreto. **ISS na constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 29.

⁵ DICIONÁRIO do Aurélio on-line. Disponível em: <<http://www.dicionariodoaurelio.com/Servico>>. Acesso em: 17 maio 2011.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n.º 116.121**. São Paulo. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti, Brasília, 11 de outubro de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 15 maio 2011.

de um fato ou execução de alguma coisa, consistente assim num *trabalho*, num *serviço* ou numa *missão*.”⁷

Nesta senda, Melo afirma que a materialidade da hipótese de incidência do ISSQN “[...] não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’ [...].”⁸

Portanto, o termo ‘serviços’, contido no artigo 156, III da Constituição Federal, significa prestar, executar, fazer determinada coisa, ou seja, a obrigação de fazer e nenhuma outra.

Ainda, para Melo, considerando “[...] que o direito tributário constitui um direito de superposição sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial etc.), torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações (dar e fazer), para delimitar o âmbito do ISSQN [...].”⁹

Assim, de forma breve, apenas para esclarecer melhor o assunto, Diniz diferencia as modalidades de obrigação:

A prestação, na obrigação de dar, consiste na entrega de um objeto, sem que se tenha que fazê-lo previamente, e, na de fazer, na realização de um ato ou confecção de uma coisa, para depois entregá-la ao credor. Logo, na de dar, a prestação consiste na entrega de um bem prometido, para transferir seu domínio, conceder seu uso ou restituí-lo ao seu dono, e, na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor com proveito patrimonial para o credor ou terceiro.¹⁰

Considerando que a prestação de um serviço está inserida na modalidade de obrigação de fazer, e, não na de dar, resta evidente que o legislador infraconstitucional somente poderá indicar como fatos passíveis de incidência do ISSQN serviços que tenha como finalidade precípua obrigações de fazer.

Neste sentido, Justen Filho assevera:

As obrigações de dar não podem dar ensejo à exigência de ISS: Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer.¹¹

⁷ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 970.

⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 36.

⁹ *Ibid.*, p. 36.

¹⁰ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 22. ed. rev e atual. de acordo com a reforma do CPC. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2. p. 97.

¹¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: RT, 1980. p. 77. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4629>>. Acesso em: 19 maio 2011.

Barreto esclarece que a obrigação de dar “[...] jamais pode conduzir à exigência de ISSQN, porquanto serviço se presta, mediante um *facere*. Em outras palavras, serviço se faz, não se dá.”¹²

Com efeito, ao legislador não foi permitido alterar o conceito de serviço oriundo do Direito Privado, tendo o Código Tributário Nacional no seu artigo 110, disciplinado expressamente sobre a questão:

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.¹³

Assim, pode-se afirmar que ao legislador infraconstitucional não cabe alterar o conceito de serviço, pressuposto pela Constituição Federal, para eleger fatos para fins de incidência de ISSQN, sob pena de configurar afronta ao disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, bem como a própria Constituição Federal.

4.2 LISTA DE SERVIÇOS DO ISSQN

Após a promulgação da Constituição Federal de 1967, por considerar poucos os serviços contemplados no CTN, o presidente da República Humberto de Alencar Castelo Branco, através do Ato Complementar n.º 34, de janeiro de 1967, alterou o seu artigo 71, no sentido de ampliar o campo material de incidência do ISSQN.¹⁴

A partir desse ato, manteve-se a técnica de elaborar listas de serviços a serem observadas pelos legisladores municipais, conforme o Decreto-Lei n.º 406/68, bem como suas respectivas alterações, e, nos tempos atuais, a Lei Complementar n.º 116/2003, tendo em vista que o enunciado “[...] serviços definidos em lei complementar” permaneceu, após a Emenda Constitucional n. 01/69, e foi mantido pela Constituição Federal de 1988.¹⁵

¹² BARRETO, Aires F. ISS: não incidência sobre cessão de espaço em bem móvel incerto. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76. p. 49, 1999.

¹³ BRASIL. **Código tributário nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 27 maio 2011.

¹⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 226. Ato Complementar 34, de 30 de janeiro de 1967. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/103388/ato-complementar-34-67>>. Acesso em: 15 maio 2011.

¹⁵ BAPTISTA, op. cit., p. 226.

Assim, a Lei Complementar n.º 116/2003, como parte da reforma tributária, buscou ampliar o campo material de incidência do ISSQN, adequando a lista anexa de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não integravam os atos antecedentes.¹⁶

Consta no artigo 1º da aludida Lei Complementar, que o fato gerador do ISSQN é a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.¹⁷

Bottallo, ressalta que “[...] cabe também à lei complementar definir os serviços tributáveis [...]”¹⁸, ou seja, aqueles serviços que integrarão a base de cálculo do ISSQN.

Diante disso, após o enquadramento de várias atividades elencadas pelo Legislador Complementar, nasceu a seguinte discussão: a natureza da lista de serviços é taxativa ou exemplificativa?

Para Coêlho a “[...] missão do legislador, já que o dispositivo em análise fala em ‘serviços definidos em lei complementar’, não se voltaria a fazer lista taxativa. Teria por meta, tão-somente, legislar para evitar conflitos de competência entre as pessoas políticas (art. 146, I, da CF)”. Para o doutrinador, conviria que a lista fosse exemplificativa, a fim de evitar restrições à competência do Município.¹⁹

Segundo Coêlho²⁰, Tavares Paes, menciona uma resenha sobre o assunto:

Cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico rigoroso. Ao prever ‘médicos’, a lista está abrangendo com tal termo todas as atividades exercidas pelo médico, inclusive as especialidades (cardiologista, psiquiatra, neurologista etc.). Ao prever a ‘lubrificação’, está incluindo na lista os diversos tipos de lubrificação. Embora aceite a taxatividade da lista de serviços, não podemos desconhecer que os itens ali estabelecidos podem se referir, quando assim for proposto, a uma generalidade de serviços. São os serviços ‘congêneres’ e ‘correlatos’ a que alude a própria lista. Todavia, se determinado serviço não vem definido ou estabelecido em lei complementar (na lista de serviços), jamais ele poderá constituir fato impositivo do ISS, por não ser da competência municipal sua oneração.

Estão incluídos no campo de incidência do ISS os serviços previstos na aludida lista. [...]

Claro está que o art. 97 do CTN que é basilar em nossa estrutura tributária repele a analogia. Não é possível a inserção na lista de qualificação inexistente. O legislador complementar arrola itens da lista, fixando os lindes e vinculando o legislador municipal.

¹⁶ BAPTISTA, 2005, p. 226.

¹⁷ BRASIL. **Lei complementar 116, de 31 de julho de 2003**: dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>>. Acesso em: 15 maio 2011.

¹⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar nº 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 77.

¹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 591.

²⁰ Ibid., p. 592-593.

Contudo, para Baleeiro, a lista de serviços é taxativa, pois “Não se pode incluir na lista categoria que nela inexistente”, no entanto, o que já existe pode ser interpretado de forma ampla.²¹

Baptista enfatiza que “Sergio Pinto Martins também defende a taxatividade, mas passível de “[...] *interpretação ampla e analógica* [...].”²²

Por sua vez, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, posicionando-se a favor da taxatividade, tendo afirmado que os itens contidos na lista de serviços podem ser interpretados amplamente, sendo vedada apenas a analogia que resultar na exigência de um tributo não previsto em lei, nos termos do artigo 108, § 1º, do CTN.²³

Neste diapasão o acórdão proferido nos autos do Recurso Especial n.º 121428²⁴:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.

1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte.

2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo 'congêneres', 'semelhantes', 'qualquer natureza', 'qualquer espécie', dentre outras tantas.

3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. 4. Recurso especial improvido.

Importante destacar que, apenas para se compreender melhor o que foi mencionado acima, interpretação extensiva e analogia, segundo Magalhães Filho, não se confundem, posto que a interpretação extensiva ocorre quando “[...] o espírito da lei é mais amplo que a letra da lei [...]”, ou seja, o legislador expõe no texto menos do que pretendia. No

²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999; GASPAR, Walter. **ISS: teoria e prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997. p. 835.

²² BAPTISTA, 2005, p. 231.

²³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Loc. cit.

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 121428**. Rio de Janeiro. Recorrente: Banco Real S/A. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Min. Castro Meira, Brasília, 01 de abril de 2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=19970140407&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 18 maio 2011.

que tange à analogia, tem-se que se parte do nada para resolver uma lacuna na lei, “[...] analogia é meio de integração.”²⁵

Portanto, conclui-se que a lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/2003 possui caráter taxativo, sendo que a interpretação extensiva, que somente poderá ser utilizada para revelar o sentido e alcance de determinadas atividades elencadas como serviços, precisando assim, os contornos da atividade, será aplicada nos casos previstos pelo próprio legislador, ou seja, quando as expressões congêneres, semelhantes, qualquer natureza, qualquer espécie estiverem previstas na própria lei.

4.3 SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Por construção civil pode-se entender que é qualquer alteração realizada pelo homem em um meio natural, seja ele qual for, com a qual se pretende modificar suas características objetivando adaptar tal meio para sua futura utilização. Dentre as modificações que podem ser realizadas tem-se, como exemplo, a construção de uma casa, de um muro, o aterramento de um terreno, entre outras obras que alterem o meio natural para a utilização do homem.²⁶

O Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), fiscaliza o exercício da construção civil, ficando sob responsabilidade da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), a regulamentação das normas. Todas as obras realizadas devem ser registradas no CREA por meio de anotação de Responsabilidade técnica (ART), consoante determina a resolução n.º 425/1998 do Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura (CONFEA).

Para melhor ilustrar os conceitos pertinentes à construção civil, na Legislação Previdenciária, por meio da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, mais especificadamente em seu artigo 322, estão relacionados:

Art. 322. Considera-se:

I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;

²⁵ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica jurídica clássica**. 2. ed. Belo Horizonte, 2003. p. 47.

²⁶ REITER, Giovana Mara. A formação da base de cálculo do ISS no serviço da construção civil. **FISCOsoft**, 18. ago. 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/51qn/a-formacao-da-base-de-calculo-do-iss-no-servico-de-construcao-civil-giovana-mara-reiter-claudia-roveri>>. Acesso em: 20 abr. 2011.

[...]

IV - reforma, a modificação de uma edificação ou a substituição de materiais nela empregados, sem acréscimo de área;

[...]

VI - acréscimo ou ampliação, a obra realizada em edificação preexistente, já regularizada na RFB, que acarrete aumento da área construída, conforme projeto aprovado;

[...]

X - serviço de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo VII;

[...]

XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;

XXVIII - contrato de subempreitada, aquele celebrado entre a empreiteira ou qualquer empresa subcontratada e outra empresa, para executar obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de material;

[...]

XXX - empreiteira, a empresa que executa obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato de empreitada celebrado com proprietário do imóvel, dono da obra, incorporador ou condômino;

XXXI - subempreiteira, a empresa que executa obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato celebrado com empreiteira ou com qualquer empresa subcontratada.²⁷

Para Barreto, os serviços de construção civil são as atividades de execução material “[...] de projetos de engenharia (aspecto dinâmico), tendo por finalidade (aspecto estático) a produção de uma obra, que se incorpora ao solo”. O serviço de construção civil se caracteriza pela obrigação de fazer, executar atividade, cujos resultados serão tributáveis pelo ISSQN.²⁸

Entretanto, para que o fisco municipal possa cobrar ISSQN sobre o serviço de construção civil, não basta que a atividade seja serviço; é indispensável que este serviço esteja previamente contido na lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003.²⁹

²⁷ BRASIL. **Instrução normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009**: dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 15 maio 2011.

²⁸ BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 266.

²⁹ REITER, 2010, loc. cit.

Por oportuno, os serviços de construção civil, tributáveis pelo ISSQN, estão previstos no item 07, mais especificadamente nos subitens 7.01, 7.02, 7.04 e 7.05, da lista anexa a Lei Complementar n.º 116/2003:

7 - Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 - Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

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). [...]

7.04 - Demolição.

7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).³⁰

Assim, além de relacionar alguns dos serviços que já integravam a lista anterior, o item supra transcrito, inseriu no rol outras atividades relacionadas à construção civil.

4.4 DEDUÇÃO DE MATERIAIS

Sobre material, ensina Carraza citado por Tauil: “Os materiais empregados (madeira, areia, ferro) não são mercadorias, mas elementos acessórios do contrato de empreitada. Integram e possibilitam o cumprimento da obrigação de fazer.”³¹ Em outras palavras, material é o que o prestador utiliza para desenvolver a atividade, para a qual foi contratado.

Para a melhor compreensão acerca da discussão sobre a dedução dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do ISSQN, fazem-se necessárias algumas ponderações.

Inicialmente, colhe-se da obra de Baptista, que o Ato Complementar n.º 34/67, cujo artigo 3º, 7ª alteração, acrescentou o inciso V ao § 1º do artigo 71 do Código Tributário Nacional, estabelecendo a incidência do ISSQN sobre a prestação de serviços de “execução,

³⁰ BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Loc. cit.

³¹ TAUIL, Roberto Adolfo. **Perguntas e Respostas relativas ao imposto sobre serviços**. Juiz de fora: Juizforana, 2009, p. 116. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/51qn/a-formacao-da-base-de-calculo-do-iss-no-servico-de-construcao-civil-giovana-mara-reiter-claudia-roveri#ixzz1MqZF3lhH>>. Acessado em: 20 maio 2011.

por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil, excluídas as contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos.”³²

Por meio da 9ª alteração, o referido Ato Complementar, acrescentou o inciso III ao artigo 72, pelo qual “na execução de obras hidráulicas ou de construção civil, caso em que o imposto será calculado sobre o preço total da operação deduzindo das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador do serviço; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.”³³

Por seu turno, o Decreto-lei n.º 406/68 dispunha, em seu artigo 9º, §2º, que , “[...] na execução de obras hidráulicas ou de construção civil o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviços; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo impôsto.”³⁴

O Decreto-lei n.º 406/68, sofreu algumas alterações, em face do Decreto-lei n.º 834/69, dentre as quais, a redação do artigo 9º, §2º, que passou a dispor: “na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços; b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.”³⁵

Com a edição da Lei Complementar n.º 56/87, a nova redação da lista de serviços enquadrando os referidos itens 19 e 20 nos seus itens 32, 33 e 34, acarretando divergências se comparado ao Decreto-lei n.º 406/68, provocando dúvidas quanto à possibilidade das deduções.

Por fim, a Lei Complementar n.º 116/2003, pelo seu artigo 7º, §2º, I, prescreve que “não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza: I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa [...]”³⁶

³² BAPTISTA, 2005, p. 613.

³³ Ibid., p. 613.

³⁴ Ibid., p. 613.

³⁵ BRASIL. **Decreto-lei n.º 834, de 8 de setembro de 1969**: Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadoria, estabelece normas gerais sobre conflito de competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0834.htm#art3iv>>. Acesso em: 22 MAIO 2011.

³⁶ BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Loc. cit.

Conforme se pode observar, do panorama exposto acima, até a edição da Lei Complementar n.º 116/2003, não era possível incluir na base de cálculo do ISSQN, tanto o valor dos materiais como os valores referentes às subempreitadas tributadas pelo imposto.

A partir da edição da referida Lei Complementar, apenas o valor dos materiais não seriam incluídos na base de cálculo do ISSQN, vez que a dedução do valor despendido com subempreitadas não foi contemplada na nova norma.

Na realidade, o Projeto de Lei n.º 161/89, anterior à Lei Complementar n.º 116/2003, previa o inciso II para o §2º, do artigo 7º, estabelecendo a possibilidade de dedução do valor despendido com a subempreitada da base de cálculo do ISSQN, no entanto, o Presidente da República, vetou com os seguintes argumentos:

A norma contida no inciso II do §2 do art. 7º do projeto de lei complementar ampliou a possibilidade de dedução das despesas com subempreitadas da base de cálculo do tributo. Na legislação anterior, tal dedução, somente era permitida para as subempreitadas de obras civis. Dessa forma, a sanção do dispositivo implicaria perda significativa da base tributável. Agregue-se a isso o fato de a redação dada ao dispositivo ser imperfeita. Na vigência do §2 do art. 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, somente se permitia a dedução de subempreitadas já tributadas pelo imposto. A nova regra não exige que haja pagamento efetivo do ISS por parte da subempreitada, bastando para tanto que o referido serviço esteja sujeito ao imposto. Assim, por contrariedade ao interesse público, propõe-se o veto ao dispositivo.³⁷

Diante do veto presidencial, pode-se concluir que o projeto de Lei não foi aprovado sob o fundamento de que ampliaria o campo das hipóteses de não incidência do ISSQN, o que prejudicaria o fisco municipal.

Entretanto, apesar de não ter sido aprovada a nova redação para a Lei Complementar n.º 116/2003, conforme já mencionado no segundo capítulo deste trabalho, mais especificadamente, no tópico que trata da base de cálculo, em nenhum momento a previsão contida no artigo 9º, §2º, do Decreto-lei n.º 406/68, ou seja, de que não integram a base de cálculo os valores referentes às subempreitadas já tributadas, foi revogado.

Portanto, até o surgimento de nova norma para tratar dessa matéria, o dispositivo legal, supra mencionado e, não revogado, deverá ser respeitado.

Por fim, conforme ressalta Baptista, verifica-se:

[...] a manifesta inconstitucionalidade em incluir na base de cálculo valores que não correspondem a qualquer riqueza presumidamente de titularidade do prestador, pois os gastos incorridos com a prestação, quando ressarcidos pelo tomador, apenas circulam pelas mãos, não se incorporando ao seu patrimônio.³⁸

³⁷ BRASIL. Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003: Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>. Acesso em: 22 maio 2011.

³⁸ BAPTISTA. 2005, p. 617.

4.5 POSICIONAMENTOS DOUTRINÁRIOS

Acerca da possibilidade de dedução dos materiais utilizados na construção civil da base de cálculo do ISSQN, existem posicionamentos doutrinários distintos. Alguns desfavoráveis e outros favoráveis.

Por oportuno, Jacomassi Junior, tem o seguinte entendimento:

Há uma tênue linha entre a simples incorporação de materiais à prestação de serviços e os casos de efetiva circulação econômica dos mesmos, o agente responsável por analisar o caso, deverá ter sensibilidade e técnica apurada. Veja, dentre os materiais citados no último exemplo, evidentemente que não poderão ser abatidas às luvas utilizadas pelos pedreiros, nem quaisquer outras ferramentas empregadas, visto que estas incorporam a obrigação de fazer pelo contratado, e não criam a circulação econômica destes (obrigação de dar ao cliente). Caso típico: Um mecânico, ao simplesmente regular o motor de um veículo, não pode abater do valor da Nota Fiscal, por exemplo, a graxa empregada, porque esta foi adquirida pelo próprio prestador, para insumo em seu trabalho, e não caracteriza circulação econômica da mesma, já que o cliente não adquire ou busca a "graxa", mas sim o serviço do mecânico (obrigação de prestar reparos).³⁹

Esse mesmo autor, que evidentemente mantém um posicionamento desfavorável no que tange à possibilidade de dedução dos materiais, continua afirmando que:

Torna-se evidente que a base de cálculo do ISSQN somente poderá ser deduzida nas hipóteses em que sua abrangência possa recair em inconstitucionalidade (bitributação), do contrário, deverá manter-se o custo integral do serviço. Notoriamente, algumas empresas geram tão somente 'crédito' de ICMS quando das entradas de materiais por ela adquiridos, e buscam deduzir materiais em operações onde tais reduções não caberiam, visando tão somente aproveitar tais créditos, aumentando sua margem de lucro pela desoneração descabida de seu capital.⁴⁰

Por sua vez, Gonçalves aduz:

Se estamos diante de uma nota fiscal emitida por determinada construtora e constatamos que ali está descrito que foi prestação de um serviço de construção civil, pelo qual se está faturando importância correspondente a R\$ 1.000,00, não podemos, apressadamente concluir que o ISS deve incidir sobre R\$ 1.000,00. Antes será preciso descobrir se, nesse montante, está ou não incluída parcela correspondente:

- a) ao reajuste contratual;
- b) ao reajuste financeiro;
- c) a valor do próprio ISS;
- d) a descontos condicionais e incondicionais;
- e) a aditamentos;
- f) a despesas operacionais, com fretes, cópias, locação de equipamentos, etc;
- g) ao preço das mercadorias produzidas fora do local da prestação;
- h) ao financiamento de pagamentos com prestações;

³⁹ JACOMASSI JR., Ivan. **O imposto sobre serviços e as hipóteses de abatimento de sua base de cálculo.** Disponível em: <http://www.rpoconsultoria.com.br/iss_construcao_civil.pdf>. Acesso em: 31 maio 2011.

⁴⁰ Ibid.

i) aos materiais e subempreitadas empregadas na obra.

[...]

Para responder, basta realinhar alguns itens já examinados. Vamos lembrar, desde logo, que preço do serviço é um conceito essencial para a definição do quantum *debeatur*, quando se trata do ISS. A sua conformação está explicitada na Lei Complementar (o artigo 9 do Decreto-lei 406, de 31.12.68). Sem maiores mudanças, as Leis Municipais que tratam do ISS reproduzem a norma complementar (e nem poderia ser diferente). Todas asseveram que a base de cálculo deste tributo será o **PREÇO DO SERVIÇO**.

Portanto, o ISS não poderá ser calculado sobre qualquer outro referencial. [...]

O extravasamento significa ir além da lei, tornando ilegítima a exigência. Antes de se construir o crédito tributário, passo fundamental é esclarecer qual é o **PREÇO DO SERVIÇO**. Só, e apenas, só, o que tenha esse qualificativo pode compor a base de cálculo do ISS.⁴¹ (grifou-se).

Neste sentido, Moussallem e Silva explicam que:

A legislação do ISS, ao determinar que a base de cálculo do tributo é o preço do serviço, cinge-se aos limites constitucionais do conceito de serviço. Se ‘serviço’, conforme acima exposto, é o esforço humano prestado a outrem em caráter comercial, sob regime de direito privado, outra não poderá ser a base de cálculo do ISS, que não a medida econômica da prestação de fazer, do esforço humano. Nem mais, nem menos. A prestação paga pelo tomador deve ser aquela que mensura a prestação de fazer. Não a totalidade do valor. A receita bruta deve ser originária do serviço, isto é, do facere. Não comporta a inclusão de outros elementos além daquele que mensura o esforço humano despendido.⁴²

Sobre o assunto, assevera Gruppenmacher:

A exclusão de materiais da base imponible do ISS não é ‘vantagem’, mas é ditame constitucional. O fato é que a única interpretação possível do art. 7º da Lei Complementar n. 116/2003 deve ser aquela que exclua da base imponible produtos, tal como é o caso de materiais médico-hospitalares, medicamentos e materiais de qualquer natureza, utilizados como insumo na prestação. Tais produtos devem sofrer a incidência, com exclusividade, do ICMS, único tributo na Constituição que pode alcançar a circulação de mercadorias.⁴³

Além dos posicionamentos doutrinários, mencionados acima, oportuno mencionar que existem posicionamentos jurisprudenciais divergentes emanados dos tribunais pátrios, conforme será analisado a seguir.

⁴¹ GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. **ISS na construção civil**. São Paulo: RBB, 1998. p. 117.

⁴² MOUSSALLEM, Tárék Moysés; SILVA, Ricardo Álvares da. **A base de cálculo do ISS: o preço do serviço**, capítulo do livro *Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*; São Paulo: Manole, 2010. p. 239-241. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=244779&printpage=_>. Acesso em: 31 maio 2011.

⁴³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A base de cálculo do ISS**. São Paulo: Manole, 2010. p. 197. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=244779&printpage=_>. Acesso em: 31 maio 2011.

4.6 POSICIONAMENTOS JURISPRUDENCIAIS

Acerca da possibilidade de dedução dos materiais, utilizados na construção civil, da base de cálculo do ISSQN, o Superior Tribunal de Justiça se posicionou no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO - CONSTRUÇÃO CIVIL - ISS - BASE DE CÁLCULO - DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

1. A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. Precedentes.

2. Recurso especial não provido.⁴⁴

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONSTRUÇÃO CIVIL. ISS. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS EMPREGADOS E ÀS SUBEMPREITADAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. 'A jurisprudência do STJ pacificou o entendimento de que, em se tratando de empresas do ramo de construção civil, a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a dedução do montante relativo às subempreitadas e aos materiais utilizados na obra' (AgRg no Ag 1.257.286/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 8/6/10).

2. Agravo regimental não provido.⁴⁵

Consoante se extrai das ementas, transcritas acima, o principal fundamento utilizado pelo Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que a base de cálculo do ISSQN deve ser o custo integral do serviço, apesar de os termos *custo* integral do serviço e *preço* integral do serviço, depender de consequências práticas diferentes.

Importante esclarecer que o custo integral do serviço corresponde ao valor despendido para a realização de determinada obra, enquanto que o *preço do serviço*, expressão constante na Lei Complementar que define a regra matriz do ISSQN, corresponde ao valor cobrado pela prestação do serviço em si, afastando-se o valor do custo dos materiais empregados.⁴⁶

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial n.º 976605**. São Paulo. Recorrente: Constroeste Indústria e Comércio Ltda. Recorrido: Município de Araraquara. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 02 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200701884511&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 18 maio 2011.

⁴⁵ BRASIL. **Agravo regimental no recurso especial n.º 1209472**. Santa Catarina. Recorrente: Município de Indaial. Recorrido: Sindicato da Indústria da Construção Civil de Blumenau. Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima, Brasília, 23 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201001657204&dt_publicacao=23/02/2011>. Acesso em: 30 maio 2011.

⁴⁶ YAMADA, Camila Barboza. Base de cálculo do ISS incidente sobre obras de construção civil com fornecimento de materiais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2603, 17 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17199>>. Acesso em: 18 maio 2011.

Desta forma, cita-se três motivos pelos quais o custo integral do serviço, como afirma o Superior Tribunal de Justiça, não pode ser constitucionalmente considerado como base de cálculo do ISSQN. O primeiro motivo está consubstanciado no fato de que a base de cálculo deve ter relação com o critério material da hipótese de incidência (obrigação de fazer o serviço e não obrigação de dar) não devendo ser adicionados outros custos; o segundo porque o custo não representa índice de expressão de capacidade contributiva, vez que em tese não representa ingresso patrimonial, pelo contrário; o terceiro em razão de que a própria lei complementar determinou que a base de cálculo do ISSQN seria o *preço* do serviço e não o seu *custo*.⁴⁷

No que diz respeito ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, este tem reconhecido de forma pacífica que os materiais, assim como as subempreitadas, não integram a base de cálculo do ISSQN.

Nesse sentido decisão em sede de Recurso Extraordinário:

[...] TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DO VALOR DE SUBEMPREITADAS TRIBUTADAS. ART. 9º, § 2º, ALÍNEA B, DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da República. Precedentes: Recursos Extraordinários ns. 236.604 e 220.323. 2. O disposto no art. 9º, § 2º, alínea b, do Decreto-Lei n. 406/68 não contraria a Constituição da República. 3. Recurso extraordinário não conhecido' (RE 262.598, de que fui Redatora do acórdão, Primeira Turma, DJ 28.9.2007). E: 'CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b. I. - Dedução do valor dos materiais e subempreitadas no cálculo do preço do serviço. D.L. 406/68, art. 9º, § 2º, a e b: dispositivos recebidos pela CF/88. Citados dispositivos do art. 9º, § 2º, cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. RE 236.604-PR, Velloso, Plenário, 26.5.99, RTJ 170/1001. II. - RE conhecido e provido. Agravo improvido' (RE 214.414-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 29.11.2002). Nesse sentido, em casos análogos, foram proferidas as seguintes decisões monocráticas: RE 548.522, Rel. Min. Carlos Britto, DJ 12.2.2008, trânsito em julgado em 25.2.2008; RE 525.479, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 16.10.2007, trânsito em julgado em 26.10.2007; e RE 518.276, Rel. Min. Eros Grau, DJ 9.3.2007, trânsito em julgado em 21.3.2007. 5. Dessa orientação jurisprudencial divergiu o acórdão recorrido. 6. Pelo exposto, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal), ficam invertidos os ônus da sucumbência. Publique-se. Brasília, 29 de outubro de 2009. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora.⁴⁸

E, esta não é a única decisão emanada do Supremo Tribunal Federal, que reconhece a possibilidade de deduzir da base de cálculo do ISSQN os materiais gastos na

⁴⁷ YAMADA, 2010, loc. cit.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n.º 602658**. Rio Grande do Sul. Recorrente: Polimix Concreto Ltda. Recorrido: Município de Torres. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Brasília, 29 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2697636>>. Acesso em: 18 maio 2011.

construção civil, isto porque que recentemente a Ministra Ellen Gracie, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 603.497, cuja hipótese dos autos trata da constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre materiais empregados na construção civil, reconhecendo o status de repercussão geral, assim decidiu:

‘TRIBUTÁRIO – ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – BASE DE CÁLCULO – MATERIAL EMPREGADO – DEDUÇÃO – IMPOSSIBILIDADE.

A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedentes de Corte.

Agravo regimental improvido.’

2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados.

Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009.

O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário. Restabeleço os ônus fixados na sentença. Julgo prejudicado o pedido de ingresso como 'amicus curiae' formulado pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM (Petição STF 42.520/2010 – fls. 524-541), bem como o recurso interposto pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF (fls. 505-521), em face da presente decisão.⁴⁹

Colhe-se dos julgados acima que o Supremo Tribunal Federal chegou ao entendimento de que o disposto no § 2º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68 não constitui uma regra de isenção, posto que se trata apenas da base de cálculo do ISSQN nos serviços de construção civil.

Portanto, apesar dos julgados estarem fundamentados no Decreto-Lei n.º 406/68, e não na Lei Complementar n.º 116/2003, para o Supremo Tribunal Federal os materiais de construção adquiridos de terceiros pelos prestadores de serviço e as subempreitadas não devem ser incluídos na base de cálculo do aludido imposto, vez que, conforme mencionado anteriormente, o artigo 9º do Decreto-Lei n.º 406/68, que autoriza esta dedução, é

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n.º 603497**. Minas Gerais. Recorrente: Topmix Engenharia e Tecnologia de Concreto S/A. Recorrido: Município de Betim. Relator: Min. Ellen Gracie, Brasília, 18 de agosto de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3771005>>. Acesso em: 18 maio 2011.

constitucional, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, e não revogado pela lei Complementar n.º 116/2003.

5 CONCLUSÃO

A presente monografia, que foi realizada com base em revisão bibliográfica da doutrina tributária nacional, bem como na legislação, artigos do mundo jurídico, e em algumas decisões jurisprudenciais emanadas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, objetivou definir a base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, analisando a possibilidade de dedução dos materiais utilizados na construção civil.

Como resultado desta pesquisa, é possível afirmar, conforme determina o §2º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68, que não foi revogado pelo artigo 7º da Lei Complementar n.º 116/2003, sendo a base de cálculo do ISSQN na construção civil consubstanciada no preço do serviço prestado, não incluídos os valores dos materiais e os valores das subempreitadas já tributadas.

Determina a Constituição Federal que somente a Lei Complementar pode estabelecer a base de cálculo, portanto, não cabe aos Municípios, seja por meio de uma portaria ou lei municipal, restringir a base de cálculo do ISSQN.

Sabendo que a base de cálculo é o preço do serviço, que é uma obrigação de fazer e, não de dar, foi realizada uma análise da lista de serviços da Lei Complementar n.º 116/2003. Diante da pesquisa, conclui-se pelo caráter taxativo da aludida lista de serviços, posto que a interpretação extensiva somente será aplicada nos casos previstos pelo próprio legislador, ou seja, quando existirem na lei as expressões: congêneres; semelhantes; qualquer natureza; qualquer espécie.

Outro ponto destacado foram os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais. Pelo estudo dos posicionamentos doutrinários, foram encontradas divergências acerca do tema, pois existe o entendimento de que os materiais empregados devem compor a base de cálculo do imposto, vez que incorporam a obrigação de fazer pelo contratado, excetuando, apenas os casos em que a incidência do ISSQN possa configurar inconstitucionalidade em razão da bitributação. Além desse argumento, existe aquele que afirma que o material deve ser deduzido da base de cálculo, porque o ISSQN não pode ser cobrado sobre a totalidade do valor do serviço, pois a “[...] receita bruta deve ser originária do serviço, isto é, do *facere*. Não comporta a inclusão de outros elementos além daquele que mensura o esforço humano despendido.¹

¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés; SILVA, Ricardo Álvares da. **A base de cálculo do ISS: o preço do serviço**, capítulo do livro Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição. São Paulo:

Acerca do entendimento jurisprudencial, pode-se concluir que no Superior Tribunal de Justiça a predominância é no sentido de que a base de cálculo do ISSQN deve ser o custo integral do serviço e, por isso, não é admitida a dedução do montante relativo às subempreitadas e aos materiais utilizados na obra. O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, pacificou o entendimento que é possível deduzir da base de cálculo do ISSQN os materiais e as subempreitadas, sob o fundamento o disposto no § 2º do artigo 9º do Decreto-lei n.º 406/68 não constitui uma regra de isenção, posto que se trata apenas da base de cálculo do ISSQN nos serviços de construção civil, bem como foi recepcionado pela Constituição Federal.

Logo, percebeu-se que é possível deduzir os materiais utilizados na construção civil da base de cálculo do ISSQN, posto que além de incentivar o crescimento do ramo da construção civil, restou evidenciado que a base de cálculo do imposto é o preço total do serviço, e não o custo integral, como tem sido argumentado nos posicionamentos desfavoráveis a esta tese, vez que não pode haver a subtração do material empregado, que não configura acréscimo patrimonial do prestador e sim uma diminuição. Ademais, a própria Lei Complementar n.º 116/2003, determina que a base de cálculo do ISSQN será o preço do serviço e não o seu custo.

REFERÊNCIAS

AIRES, Fernando Barreto. **ISS na constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999; GASPAR, Walter. **ISS: teoria e prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 226. **Ato Complementar 34, de 30 de janeiro de 1967**. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/103388/ato-complementar-34-67>>. Acesso em: 15 maio 2011.

_____. **ISS do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **ISS na constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **ISS: não incidência sobre cessão de espaço em bem móvel incerto**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76. p. 49, 1999.

BENÍCIO, Sérgio Gonini. O ISS e alguns aspectos polêmicos da lei complementar 116/03. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). **ISS lei complementar 116/2003**. Curitiba: Juruá, 2008. p. 609.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar nº 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 77.

BRANDÃO, Caio Rogério da Costa. **O poder de tributar: limitações e o controle difuso de constitucionalidade – Resolução Senatorial**. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=805>>. Acesso em: 20 abr. 2011.

BRASIL. **Agravo regimental no recurso especial n.º 1209472**. Santa Catarina. Recorrente: Município de Indaial. Recorrido: Sindicato da Indústria da Construção Civil de Blumenau. Relator: Min. Arnaldo Esteves Lima, Brasília, 23 de fevereiro de 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201001657204&dt_publicacao=23/02/2011>. Acesso em: 30 maio 2011.

_____. **Agravo regimental no recurso especial n.º 1167982**. Espírito Santo. Recorrente: Município de Viana. Recorrido: A Madeira Indústria e Comércio Ltda. Relator: Min. Hamilton Carvalhido, 20 de maio de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200902309892&pv=01000000000&tp=51>>. Acesso em: 26 abr. 2011.

_____. **Código tributário nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 abr. 2011.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 18 nov. 2010.

_____. **Decreto-lei n.º 834, de 8 de setembro de 1969**: Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadoria, estabelece normas gerais sobre conflito da competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0834.htm#art3iv>>. Acesso em: 22 maio 2011.

_____. **Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968**: Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0406.htm>>. Acesso em: 20 maio 2011.

_____. **Decreto-lei 4.652, de 4 de setembro de 42**: lei de introdução às normas do direito brasileiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del4657.htm>>. Acesso em: 20 maio 2011.

_____. **Emenda constitucional n.º 37, de 12 de junho de 2002**: altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc37.htm>. Acesso em: 21 abr. 2011.

_____. **Instrução normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009**: dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais

destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 15 maio 2011.

_____. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 19 abr. 2011.

_____. **Lei complementar 116, de 31 de julho de 2003**: dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 20 abr. 2011.

_____. **Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003**: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>. Acesso em: 22 maio 2011.

_____. **Recurso especial n.º 976605**. São Paulo. Recorrente: Constroeste Indústria e Comércio Ltda. Recorrido: Município de Araraquara. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 02 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200701884511&pv=01000000000&tp=51>>. Acesso em: 18 maio 2011.

_____. **Recurso especial n.º 121428**. Rio de Janeiro. Recorrente: Banco Real S/A. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Min. Castro Meira, Brasília, 01 de abril de 2004. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=19970140407&pv=01000000000&tp=51>>. Acesso em: 18 maio 2011.

_____. **Recurso extraordinário n.º 602658**. Rio Grande do Sul. Recorrente: Polimix Concreto Ltda. Recorrido: Município de Torres. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Brasília, 29 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2697636>>. Acesso em: 18 maio 2011.

_____. **Recurso extraordinário n.º 603497**. Minas Gerais. Recorrente: Topmix Engenharia e Tecnologia de Concreto S/A. Recorrido: Município de Betim. Relator: Min. Ellen Gracie, Brasília, 18 de agosto de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3771005>>. Acesso em: 18 maio 2011.

_____. **Recurso extraordinário n.º 116.121**. São Paulo. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti,

Brasília, 11 de outubro de 2000. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em:
15 maio 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Luiza de. Construção civil: material terceirizado: deduzido da base de cálculo do ISS. **Valor Econômico**, São Paulo, set. 2010. Disponível em:
<<http://www.valoronline.com.br/impresso/legislacao-tributos/106/128532/construtoras-vencem-acao-sobre-base-de-calculo-do-iss>>. Acesso em: 18 nov. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha et al. **Curso de direito constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Flavia Adine Feitosa. **Quais as funções do tributo segundo a doutrina pátria**. 8 jan. 2010. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/noticias/2049815/quais-as-funcoes-do-tributo-segundo-a-doutrina-patria-flavia-adine-feitosa-coelho>>. Acesso em: 20 maio 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2009.

DICIONÁRIO do Aurélio on-line. Disponível em:
<<http://www.dicionariodoaurelio.com/Servico>>. Acesso em: 17 maio 2011.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 22. ed. rev e atual. de acordo com a reforma do CPC. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 2.

_____. **Curso de direito civil brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. 2.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. **ISS na construção civil**. São Paulo: RBB, 1998.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A base de cálculo do ISS**. São Paulo: Manole, 2010. p. 197. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=244779&printpage=_>. Acesso em: 31 maio 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Direito financeiro e tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

JACOMASSI JR., Ivan. **O imposto sobre serviços e as hipóteses de abatimento de sua base de cálculo**. Disponível em: <http://www.rpoconsultoria.com.br/iss_construcao_civil.pdf>. Acesso em: 31 maio 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: RT, 1980. p. 77. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4629>>. Acesso em: 19 maio 2011.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

LIMA, Fernando Machado da Silva. Contribuição de melhoria. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 52, 1 nov. 2001. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2321>>. Acesso em: 19 abr. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica jurídica clássica**. 2. ed. Belo Horizonte, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**. 4. ed, São Paulo: Atlas, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés; SILVA, Ricardo Álvares da. **A base de cálculo do ISS: o preço do serviço**, capítulo do livro *Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar 116/03 e na Constituição*; São Paulo: Manole, 2010. p. 239-241. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=244779&printpage=_>. Acesso em: 31 maio 2011.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. v.2.

REITER, Giovana Mara. A formação da base de cálculo do ISS no serviço da construção civil. **FISCOsoft**, 18. ago. 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/51qn/a-formacao-da-base-de-calculo-do-iss-no-servico-de-construcao-civil-giovana-mara-reiter-claudia-roveri>>. Acesso em: 20 abr. 2011.

REITER, Giovana Mara; ROVERI, Claudia. A formação da base de cálculo do iss no serviço de construção civil. **FISCOsoft**, 18 ago. 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/51qn/a-formacao-da-base-de-calculo-do-iss-no-servico-de-construcao-civil-giovana-mara-reiter-claudia-roveri>>. Acesso em: 17 maio 2011.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOARES, Lirian Sousa. Imposto sobre serviço de qualquer natureza: base de cálculo. Empresa prestadora de serviços, com preponderância de mão-de-obra. **Jus Navegandi**, Terezina, ano 10, n. 646, 15 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6582>>. Acesso em: 17 nov. 2010.

TAUIL, Roberto Adolfo. **Perguntas e Respostas relativas ao imposto sobre serviços**. Juiz de fora: Juizforana, 2009, p. 116. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/51qn/a-formacao-da-base-de-calculo-do-iss-no-servico-de-construcao-civil-giovana-mara-reiter-claudia-roveri#ixzz1MqZF3lhH>>. Acessado em: 20 maio 2011.

VERLI, Fabiano. **Taxas e preços públicos**: prestações coativas de direito público. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

VETARISCHI, André Luiz. Competência tributária do ISS: lei versus jurisprudência. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 556, 14 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6090>>. Acesso em: 22 abr. 2011.

YAMADA, Camila Barboza. Base de cálculo do ISS incidente sobre obras de construção civil com fornecimento de materiais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2603, 17 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/17199>>. Acesso em: 17 maio 2011.

ANEXOS

ANEXO A - Lei Complementar n.º 116/2003

Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

[Mensagem de veto](#)

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

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

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

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

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

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

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

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

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

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

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – ([VETADO](#))

XI – ([VETADO](#))

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

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:

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.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 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;

II - [\(VETADO\)](#)

§ 3º [\(VETADO\)](#)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – [\(VETADO\)](#)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os [arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968](#); os [incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969](#); a [Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974](#); a [Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984](#); a [Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987](#); e a [Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999](#).

Brasília, 31 de julho de 2003; 182º da Independência e 115º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA
Antônio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no DOU de 1º.8.2003

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

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
- 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
- 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 – (VETADO)
 - 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
 - 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
 - 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
 - 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
 - 4.01 – Medicina e biomedicina.
 - 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrasonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
 - 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
 - 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
 - 4.05 – Acupuntura.
 - 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
 - 4.07 – Serviços farmacêuticos.
 - 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.

- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
- 4.10 – Nutrição.
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortóptica.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
- 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.
- 5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
 - 5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
 - 5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
 - 5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
 - 5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
 - 5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
 - 5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
 - 5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
 - 5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
 - 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.
- 6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
 - 6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
 - 6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
 - 6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
 - 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.

6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

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).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – [\(VETADO\)](#)

7.15 – [\(VETADO\)](#)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretização, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.

12.07 – **Shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – ([VETADO](#))

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, representação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – [\(VETADO\)](#)

17.08 – Franquia (**franchising**).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembarço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.

ANEXO B - Decreto-lei 406/1969

DECRETO-LEI Nº 406, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1968.

[Vigência](#)

[Vide texto compilado](#)

[Vide Lei Complementar nº 116, de 2003.](#)

Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando das atribuições que lhe confere o § 1º do artigo 2º do Ato Institucional nº 5, de 13 de dezembro de 1968, resolve baixar o seguinte Decreto-lei:

Art 1º O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:

I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;

II - a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;

III - o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares.

§ 1º Equipara-se à saída a transmissão da propriedade de mercadoria quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

§ 2º Quando a mercadoria for remetida para armazém geral ou para depósito fechado do próprio contribuinte, no mesmo Estado a saída considera-se ocorrida no lugar do estabelecimento remetente:

I - no momento da saída da mercadoria do armazém geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem;

II - no momento da transmissão de propriedade da mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado.

§ 3º O imposto não incide:

I - Sobre a saída de produtos industrializados destinados ao exterior;

II - Sobre a alienação fiduciária em garantia; ([Vide Lei nº 5.589, de 1970](#))

~~III - Sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o artigo 8º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços;~~

III - Sobre a saída, de estabelecimento prestador dos serviços a que se refere o artigo 8º, de mercadorias a serem ou que tenham sido utilizadas na prestação de tais serviços, ressalvados os casos de incidência previstos na lista de serviços tributados. ([Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969](#))

IV - A saída de estabelecimento de empresa de transporte ou de depósito por conta e ordem desta, de mercadorias de terceiros.

§ 4º São isentas do imposto:

I - As saídas de vasilhame, recipientes e embalagens, inclusive sacaria quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionem e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;

II - As saídas do vasilhame, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome;

III - A saída de mercadorias destinadas ao mercado interno e produzidas em estabelecimentos industriais como resultado de concorrência internacional, com participação de indústrias do país contra pagamento com recursos oriundos de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras;

IV - As entradas de mercadorias em estabelecimento do importador, quando importadas do exterior e destinadas à fabricação de peças, máquinas e equipamentos para o mercado interno como resultado de concorrência internacional com participação da indústria do país, contra pagamento com recursos provenientes de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras;

V - A entrada de mercadorias importadas do exterior quando destinadas à utilização como matéria-prima em processos de industrialização, em estabelecimento do importador, desde que a saída dos produtos industrializados resultantes fique efetivamente sujeita ao pagamento do imposto;

VI - A entrada de mercadorias cuja importação estiver isenta do imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros;

VII - A entrada, em estabelecimento do importador, de mercadorias importadas do exterior sob o regime de " draw back ";

~~VIII - A saída, de estabelecimento de empreiteiro de obras hidráulicas ou de construção civil, de mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas a obra a cargo do remetente;~~

VIII - A saída, de estabelecimento de empreiteiro de construção civil, obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares, de mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas às construções, obras ou serviços referidos a cargo do remetente. ([Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969](#))

IX - As saídas de mercadorias de estabelecimento de produtor para estabelecimento de cooperativa de que faça parte, situado no mesmo Estados;

X - As saídas de mercadorias de estabelecimento de cooperativas de produtores para estabelecimentos no mesmo Estado de federação de cooperativas de que a cooperativa remetente faça parte.

§ 5º O disposto no § 3º, inciso I, aplica-se também à saída de mercadorias de estabelecimentos industriais ou de seus depósitos com destino:

I - A empresas comerciais que operem exclusivamente no comércio de exportação;

II - A armazéns alfandegados e entrepostos aduaneiros.

§ 6º No caso do parágrafo 5º, a reintrodução da mercadoria no mercado interno tornará exigível o imposto devido pela saída com destino aos estabelecimentos ali referidos.

§ 7º Os Estados isentarão do imposto de circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada

Art 2º A base de cálculo do imposto é:

I - O valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

II - Na falta do valor a que se refere o inciso anterior o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - Na falta do valor e na impossibilidade de determinar o preço aludido no inciso anterior:

a) se o remetente for industrial, o preço FOB estabelecimento industrial, à vista;

b) se o remetente for comerciante, o preço FOB estabelecimento comercial, à vista, em vendas a outros comerciantes ou industriais.

IV - No caso do inciso II do artigo 1º, a base de cálculo é o valor constante dos documentos de importação, convertido em cruzeiros à taxa cambial efetivamente aplicada em cada caso e acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e demais despesas aduaneiras efetivamente pagos.

§ 1º Nas saídas de mercadorias para estabelecimento em outro Estado, pertencente ao mesmo titular ou seu representante quando as mercadorias não devam sofrer, no estabelecimento de destino, alteração de qualquer espécie, salvo reacondicionamento e quando a remessa for feita por preço de venda a não contribuinte, uniforme em todo o país, a base de cálculo será equivalente a 75% deste preço.

§ 2º Na hipótese do inciso III, " b ", deste artigo, se o estabelecimento comercial remetente não efetuar vendas a outros comerciantes ou a industriais, a base de cálculo será equivalente a 75% do preço de venda no estabelecimento remetente, observado o disposto no § 3º.

§ 3º Para aplicação do inciso III do " caput " deste artigo, adotar-se-á a média ponderada dos preços efetivamente cobrados pelo estabelecimento remetente, no segundo mês anterior ao da remessa.

§ 4º Nas operações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes quando houver reajuste do valor da operação depois da remessa a diferença ficará sujeita ao imposto no estabelecimento de origem.

§ 5º O montante do imposto sobre produtos industrializados não integra a base de cálculo definida neste artigo:

I - Quando a operação constitua fato gerador de ambos os tributos;

II - Em relação a mercadorias sujeitas ao imposto sobre produtos industrializados com base de cálculo relacionada com o preço máximo de venda no varejo marcado pelo fabricante.

§ 6º Nas saídas de mercadorias decorrentes de operações de venda aos encarregados da execução da política de preços mínimos, a base de cálculo é o preço mínimo fixado pela autoridade federal competente.

§ 7º O montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

§ 8º Na saída de mercadorias para o exterior ou para os estabelecimentos a que se refere o § 5º do artigo 1º a base de cálculo será o valor líquido faturado, a ele não se adicionando frete auferido por terceiro seguro ou despesas decorrentes do serviço de embarque por via aérea ou marítima.

§ 9º - Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será: [\(Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor; [\(Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

§ 10 - Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea a do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6º do art. 23 da Constituição federal. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

Art 3º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.

§ 1º A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

§ 2º Os Estados poderão facultar aos produtores a opção pelo abatimento de uma percentagem fixa a título do montante do imposto pago relativamente às mercadorias entradas no respectivo estabelecimento.

§ 3º Não se exigirá o estorno do imposto relativo às mercadorias entradas para utilização, como matéria-prima ou material secundário, na fabricação e embalagem dos produtos de que tratam o § 3º, inciso I e o § 4º, e o inciso III, do artigo 1º. O disposto neste parágrafo não se aplica, salvo disposição da lei estadual em contrário, às matérias-primas de origem animal ou vegetal que representem, individualmente, mais de 50% do valor do produto resultante de sua industrialização.

§ 4º As empresas produtoras de discos fonográficos e de outros materiais de gravação de som poderão abater do montante do imposto de circulação de mercadorias, o valor dos direitos autorais artísticos e conexo, comprovadamente pagos pela empresa, no mesmo período, aos autores e artistas, nacionais ou domiciliados no país assim com dos seus herdeiros e sucessores, mesmo através de entidades que os representem.

§ 5º Para efeito de cálculo a que se refere o § 1º deste artigo, os Estados podem determinar a exclusão de imposto referente a mercadorias entradas no estabelecimento quando este imposto tiver sido devolvido, no todo ou em parte, ao próprio ou a outros contribuintes, por qualquer entidade tributante mesmo sob forma de prêmio ou estímulo.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior não se aplica a mercadorias cuja industrialização fôr objeto de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo, resultante de reconhecimento ou concessão por ato administrativo anterior a 31 de dezembro de 1968 e baseada em Lei Estadual promulgada até a mesma data. [\(Incluído pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969\)](#) [\(Vide Lei Complementar nº 24, de 1975\)](#).

§ 7º - A lei estadual poderá estabelecer que o montante devido pelo contribuinte, em determinado período, seja calculado com base em valor fixado por estimativa, garantida, ao final do período, a complementação ou a restituição em moeda ou sob a forma de utilização como crédito fiscal, em relação, respectivamente, às quantias pagas com insuficiência ou em excesso. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

Art 4º Em substituição ao sistema de que trata o artigo anterior, os Estados poderão dispor que o imposto devido resulte da diferença a maior entre o montante do imposto relativo à operação a tributar e o pago na incidência anterior sobre a mesma mercadoria, nas seguintes hipóteses:

I - Saída, de estabelecimentos comerciais atacadistas ou de cooperativas de beneficiamento e venda em comum, de produtos agrícolas " in natura " ou simplesmente beneficiados;

II - Operações de vendedores ambulantes e de estabelecimentos de existência transitória.

Art 5º A alíquota do imposto de circulação de mercadorias será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado.

§ 1º A resolução será tomada pelo Senado, por iniciativa própria ou do Presidente da República.

§ 2º O limite a que se refere este artigo substituirá a alíquota fixada em lei estadual, quando lhe fôr superior.

Art 6º Contribuinte do imposto é o comerciante, industrial ou produtor que promove a saída da mercadoria, o que a importa do exterior ou o que arremata em leilão ou adquire, em concorrência promovida pelo Poder Público, mercadoria importada e aprendida.

§ 1º Consideram-se também contribuintes:

I - As sociedades civis de fins econômicos, inclusive cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias;

II - As sociedades civis de fins não econômicos que explorem estabelecimentos industriais ou que pratiquem, com habitualidade, venda de mercadorias que para esse fim adquirirem;

III - Os órgãos da administração pública direta, as autarquias e empresas públicas, federais, estaduais ou municipais, que vendam, ainda que apenas a compradores de determinada categoria profissional ou funcional, mercadorias que, para esse fim, adquirirem ou produzirem.

§ 2º Os Estados poderão considerar como contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial ou produtor, permanente ou temporário do contribuinte, inclusive veículos utilizados por este no comércio ambulante.

~~§ 3º O disposto no § 1º, inciso III não se aplica à Superintendência Nacional do Abastecimento. (Revogado pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)~~

§ 3º - A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: [\(Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos; [\(Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista; [\(Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista; [\(Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias. [\(Incluída pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

§ 4º - Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 44, de 1983\)](#)

Art 7º Nas remessas de mercadoria para fora do Estado será obrigatória a emissão de documento fiscal segundo, modelo estabelecido em decreto do Poder Executivo federal.

~~Art 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa. (Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003)~~

~~§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.~~

~~§ 2º Os serviços não especificados na lista e cuja prestação envolva o fornecimento de mercadorias ficam sujeitos ao imposto de circulação de mercadorias.~~

~~§ 2º O fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)~~

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

~~§ 2º Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:~~

- ~~a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviços;~~
- ~~b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.~~

~~§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)~~

~~a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)~~

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo impôsto. ([Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969](#))

~~§ 3º Quando os serviços a que se referem o itens I, III, V (exceto os serviços de construção de qualquer tipo por administração ou empreitada) e VII da lista anexa, forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao impôsto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.~~

~~§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao impôsto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. ([Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969](#))~~

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. ([Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987](#))

§ 4º Na prestação do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o imposto é calculado sobre a parcela do preço correspondente à proporção direta da extensão da rodovia explorada, no território do Município, ou da metade da extensão de ponte que una dois Municípios. ([Incluído pela Lei Complementar nº 100, de 1999](#))

§ 5º A base de cálculo apurado nos termos do parágrafo anterior: ([Incluído pela Lei Complementar nº 100, de 1999](#))

I - é reduzida, nos Municípios onde não haja posto de cobrança de pedágio, para sessenta por cento de seu valor; ([Incluído pela Lei complementar nº 100, de 1999](#))

II - é acrescida, nos Municípios onde haja posto de cobrança de pedágio, do complemento necessário à sua integralidade em relação à rodovia explorada. ([Incluído pela Lei complementar nº 100, de 1999](#))

§ 6º Para efeitos do disposto nos §§ 4º e 5º, considera-se rodovia explorada o trecho limitado pelos pontos eqüidistantes entre cada posto de cobrança de pedágio ou entre o mais próximo deles e o ponto inicial ou terminal da rodovia. ([Incluído pela Lei Complementar nº 100, de 1999](#))

~~Art 10. Contribuinte é o prestador do serviço. ([Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003](#))~~

~~Parágrafo único. Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprêgo, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedades.~~

~~Art 11. Fica isento do impôsto a execução, por administração ou empreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil contratadas com a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, assim como as respectivas subempreitadas.~~

~~Art. 11 - A execução, por administração, empreitada e subempreitada, de obras hidráulicas ou de construção civil e os respectivos serviços de engenharia consultiva, quando contratados com a União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos, ficam isentos do imposto a que se refere o art. 8º. ([Redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 1974](#)) ([Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003](#))~~

~~Parágrafo único - Os serviços de engenharia consultiva a que se refere este artigo são os seguintes: ([Incluído pela Lei Complementar nº 22, de 1974](#))~~

~~I - elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; ([Incluído pela Lei Complementar nº 22, de 1974](#))~~

~~II - elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia; ([Incluído pela Lei Complementar nº 22, de 1974](#))~~

~~III - fiscalização e supervisão de obras e serviços de engenharia. ([Incluído pela Lei Complementar nº 22, de 1974](#))~~

~~Art 12. Considera-se local da prestação do serviço: ([Revogado pela Lei Complementar nº 116, de 2003](#))~~

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.

e) no caso de serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Incluída pela Lei Complementar nº 100, de 1999)

Art 13. Revogam-se os artigos 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 71, 72 e 73 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com suas modificações posteriores, bem como tôdas as demais disposições em contrário.

Art 14. Êste Decreto-lei entrará em vigor em 1º de janeiro de 1969.

Brasília, 31 de dezembro de 1968; 147ª da Independência e 80ª da República.

A.COSTA
Antonio Delfin Netto

E

SILVA

Este texto não substitui o publicado no DOU de 31.12.1968

Lista de Serviços

~~I — Médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radoscopia, de eletricidade médica e congêneres;~~

~~II — Hospitais, sanatórios, ambulatorios, pronto socorros, casas de saúde, recuperação ou repouso, asilos e congêneres;~~

~~III — Advogados, solicitadores e provisionados;~~

~~IV — Agentes da propriedade industrial, despachantes, peritos e avaliadores particulares, tradutores e intérpretes juramentados e congêneres;~~

~~V — Engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres;~~

~~VI — Serviços de terraplenagem, demolição, conservação e reparação de edifícios, estradas, pontes e outras obras de engenharia, e suas congêneres;~~

~~VII — Contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidades;~~

~~VIII — Barbeiros, cabeleireiros, manicures, pedicures e congêneres; institutos de beleza e congêneres; estabelecimentos de duchas, massagens, ginástica, banhos e seus congêneres;~~

~~IX — Serviços de transporte urbano ou rural, de carga ou de passageiros, estritamente de natureza municipal;~~

~~X — Serviços de diversões públicas:~~

~~a) teatros, cinemas, parques de diversões, exposições com cobrança de ingressos, e, congêneres de natureza permanente ou temporária;~~

~~b) bilhares, boliches e outros jogos permitidos; e fornecimento, no recinto, de bebidas, alimentos e outras mercadorias, que fica sujeito ao impôsto de circulação de mercadorias;~~

~~c) cabarés, clubes noturnos, dancings, boites e congêneres; e fornecimento, no recinto, de bebidas, alimentos e outras mercadorias, que fica sujeito ao impôsto de circulação de mercadorias;~~

~~d) bailes e outras reuniões públicas, com ou sem cobrança de ingresso;~~

~~e) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem cobrança de ingresso ou participação do espectador, inclusive as realizadas em auditórios de estações radiofônicas, ou de televisão e congêneres;~~

~~f) execução de música, por executantes individuais ou em conjunto, ou transmitida por processo mecânico, elétrico ou eletrônico;~~

~~XI — Agências de turismo, passeios e excursões; guias turísticos e intérpretes.~~

~~XII — Agenciamento, corretagem ou intermediação de seguros, da compra e venda de bens móveis ou imóveis, e quaisquer atividades congêneres ou semelhantes, exceto o agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos ou valores mobiliários praticados por instituição que dependa de autorização federal.~~

~~XIII — Organização, programação, planejamento e consultoria técnica, financeira ou administrativa; avaliações de bens, mercadorias, riscos ou danos; laboratórios de análises técnicas; atividades congêneres ou similares.~~

~~XIV — Organização de feiras de amostras, de congressos e reuniões similares.~~

~~XV — Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas regulares de publicidade, a elaboração de desenhos, textos e demais material publicitário (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação) e a divulgação de tais desenhos, textos ou outros materiais publicitários por qualquer meio apto a torná-los acessíveis ao público, inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros;~~

~~XVI — Dactilografia, estenografia, secretaria e congêneres;~~

~~XVII — Elaboração, cópia ou reprodução de plantas, desenhos e documentos;~~

- ~~XXVIII – Locação de bens móveis;~~
~~XXIX – Locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem;~~
~~XX – Armazéns gerais, armazéns frigoríficos, silos, depósitos de qualquer natureza, guarda-móveis e serviços correlatos; serviços de carga, descarga, arrumação e guarda dos bens depositados.~~
~~XXI – Hospedagem em hotéis, pensões e congêneres, exceto o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias quando não incluídas no preço da diária ou mensalidade.~~
~~XXII – Administração de bens.~~
~~XXIII – Lubrificação, conservação e manutenção.~~
~~XXIV – Empresas limpadoras.~~
~~XXV – Ensino de qualquer grau ou natureza.~~
~~XXVI – Alfaiates, costureiras ou congêneres, quando o material, salvo aviamentos, seja fornecido pelo usuário do serviço.~~
~~XXVII – Tinturarias e lavanderias;~~
~~XXVIII – Estúdios fotográficos e cinematográficos, inclusive revelação, ampliação e cópias fotográficas.~~
~~XXIX – Venda de bilhetes de loteria.~~

LISTAS DE SERVIÇOS (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

Serviços de:

- ~~1. Médicos, dentistas e veterinários.~~
- ~~2. Enfermeiros, protéticos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos.~~
- ~~3. Laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica.~~
- ~~4. Hospitais, sanatórios, ambulatórios, prontos-socorros, bancos de sangue, casas de saúde, casas de recuperação ou repouso sob orientação médica.~~
- ~~5. Advogados ou provisionados.~~
- ~~6. Agentes da propriedade industrial.~~
- ~~7. Agentes da propriedade artística ou literária.~~
- ~~8. Peritos e avaliadores.~~
- ~~9. Tradutores e intérpretes.~~
- ~~10. Despachantes.~~
- ~~11. Economistas.~~
- ~~12. Contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade.~~
- ~~13. Organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (exceto os serviços de assistência técnica prestados a terceiros e concernentes a ramo de indústria ou comércio explorados pelo prestador do serviço).~~
- ~~14. Dactilografia, estenografia, secretaria e expediente.~~
- ~~15. Administração de bens ou negócios, inclusive consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens (não abrangidos os serviços executados por instituições financeiras).~~
- ~~16. Recrutamento, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por ele contratados.~~
- ~~17. Engenheiros, arquitetos, urbanistas.~~
- ~~18. Projetistas, calculistas, desenhistas técnicos.~~
- ~~19. Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).~~
- ~~20. Demolição; conservação e reparação de edifícios (inclusive elevadores nêles instalados), estradas, pontes e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).~~
- ~~21. Limpeza de imóveis.~~
- ~~22. Raspagem e lustração de assoalhos.~~
- ~~23. Desinfecção e higienização.~~
- ~~24. Lustração de bens móveis (quando o serviço for prestado usuário final do objeto lustrado).~~
- ~~25. Barbear, cabeleireiros, manicures, pedicures, tratamento de pele e outros serviços de salões de beleza.~~
- ~~26. Banhos, duchas, massagens, ginástica e congêneres.~~
- ~~27. Transporte e comunicações, de natureza estritamente municipal.~~
- ~~28. Diversões públicas:~~
 - ~~a) teatros, cinemas, circos, auditórios, parques de diversões, taxi-dancings e congêneres;~~
 - ~~b) exposições com cobrança de ingressos;~~
 - ~~c) bilhares, boliches e outros jogos permitidos;~~

- d) bailes, " *shows* ", festivais, recitais e congêneres;
 - e) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem participação do espectador, inclusive as realizadas em auditórios de estações de rádio ou de televisão;
 - f) execução de música, individualmente ou por conjuntos;
 - g) fornecimento de música mediante transmissão, por qualquer processo.
29. Organização de festas; " *buffet* " (exceto o fornecimento de alimentos e bebidas, que ficam sujeitos ao ICM).
30. Agências de turismo, passeios e excursões, guias de turismo.
31. Intermediação, inclusive corretagem, de bens móveis e imóveis, exceto os serviços mencionados nos itens 58 e 59.
32. Agenciamento e representação de qualquer natureza, não incluídos no item anterior e nos itens 58 e 59.
33. Análises técnicas.
34. Organização de feiras de amostras, congressos e congêneres.
35. Propaganda e publicidade, inclusive panejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio.
36. Armazéns gerais, armazéns frigoríficos e silos; carga, descarga, arrumação e guarda de bens, inclusive guarda móveis e serviços correlatos.
37. Depósitos de qualquer natureza (exceto depósitos feitos em bancos ou outras instituições financeiras).
38. Guarda e estacionamento de veículos.
39. Hospedagem em hotéis, pensões e congêneres (o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária ou mensalidade, fica sujeito ao imposto sobre serviços).
40. Lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, aparelhos e equipamentos (quando a revisão implicar em conserto ou substituição de peças, aplica-se o disposto no item 41).
41. Conserto e restauração de quaisquer objetos (exceto, em qualquer caso, o fornecimento de peças e partes de máquinas e aparelhos, cujo valor fica sujeito ao imposto de circulação de mercadorias).
42. Recondicionamento de motores (o valor das peças fornecidas pelo prestador do serviço fica sujeito ao imposto de circulação de mercadorias).
43. Pintura (exceto os serviços relacionados com imóveis) de objetos não destinados à comercialização ou industrialização.
44. Ensino de qualquer grau ou natureza.
45. Alfaiates, modistas, costureiros, prestados ao usuário final, quando o material, salvo o de aviamento, seja fornecido pelo usuário.
46. Tinturaria e lavanderia.
47. Beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, acondicionamento e operações similares, de objetos não destinados à comercialização ou industrialização.
48. Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por, êle fornecido (executa-se a prestação do serviço ao poder público, a autarquias, a empresas concessionárias de produção de energia elétrica).
49. Colocação de tapetes e cortinas com material fornecido pelo usuário final do serviço.
50. Estúdios fotográficos e cinema tográficos, inclusive revelação, ampliação, cópia e reprodução; estúdios de gravação de "video-tapes" para televisão; estúdios fonográficos e de gravação de sons ou ruídos, inclusive dublagem e "mixagem" sonôra.
51. Cópia de documentos e outros papéis, plantas e desenhos, por qualquer processo não incluído no item anterior.
52. Locação de bens móveis.
53. Composição gráfica, clichêria, zincografia, litografia e fotolitografia.
54. Guarda, tratamento e amestramento de animais.
55. Florestamento e reflorestamento.
56. Paisagismo e decoração (exceto o material fornecido para execução, que fica sujeito ao ICM).
57. Recauchutagem ou regeneração de pneumáticos.
58. Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio e de seguros.
59. Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer (exceto os serviços executados por instituições financeiras, sociedades distribuidoras de títulos e valores e sociedades de corretores, regularmente autorizadas a funcionar).
60. Encadernação de livros e revistas.
61. Aerofotogrametria.

- ~~62. Cobranças, inclusive de direito autorais.~~
- ~~63. Distribuição de filmes cinematográficos e de "vídeo-tapes".~~
- ~~64. Distribuição e venda de bilhetes de loteria.~~
- ~~65. Empresas funerárias.~~
- ~~66. Taxidermista.~~
- ~~67. Profissionais de Relações Públicas. [\(Incluído pela Lei nº 7.192, de 1984\)](#)~~

LISTA DE SERVIÇOS [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987\)](#)

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
2. Hospitais, clínicas, sanatórios, laboratórios de análise, ambulatórios, prontos-socorros, manicômios, casas de saúde, de repouso, de recuperação e congêneres;
3. Bancos de sangue, leite, pele, olhos, sêmen e congêneres;
4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
5. Assistência médica e congêneres, previstos nos itens 1, 2 e 3 desta lista, prestados através de planos de medicina de grupo, convênios, inclusive com empresas, para assistência a empregados;
6. Planos de saúde, prestados por empresa que não esteja incluída no inciso V desta lista e que se cumpram através de serviços prestados por terceiros, contratados pela empresa ou apenas pagos por esta, mediante indicação do beneficiário do plano;
7. [\(Vetado\)](#);
8. Médicos veterinários;
9. Hospitais veterinários, clínicas veterinárias e congêneres;
10. Guarda, tratamento, amestramento, adestramento, embelezamento, alojamento e congêneres, relativos a animais;
11. Barbeiros, cabeleireiros, manicuros, pedicuros, tratamento de pele, depilação e congêneres;
12. Banhos, duchas, sauna, massagens, ginásticas e congêneres;
13. Varrição, coleta, remoção e incineração de lixo;
14. Limpeza e dragagem de portos, rios e canais;
15. Limpeza, manutenção e conservação de imóveis, inclusive vias públicas, parques e jardins;
16. Desinfecção, imunização, higienização, desratização e congêneres;
17. Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza, e de agentes físicos e biológicos;
18. Incineração de resíduos quaisquer;
19. Limpeza de chaminés;
20. Saneamento ambiental e congêneres;
21. Assistência técnica [\(Vetado\)](#);
22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa [\(Vetado\)](#);
23. Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa [\(Vetado\)](#);
24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza;

25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
26. Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas;
27. Traduções e interpretações;
28. Avaliação de bens;
29. Datilografia, estenografia, expediente, secretaria em geral e congêneres;
30. Projetos, cálculos e desenhos técnicos de qualquer natureza;
31. Aerofotogrametria (inclusive interpretação), mapeamento e topografia;
32. Execução por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM);
33. Demolição;
34. Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM);
35. Pesquisa, perfuração, cimentação, perfilagem, [\(Vetado\)](#), estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo e gás natural;
36. Florestamento e reflorestamento;
37. Escoramento e contenção de encostas e serviços congêneres;
38. Paisagismo, jardinagem e decoração (exceto o fornecimento de mercadorias, que fica sujeito ao ICM);
39. Raspagem, calafetação, polimento, lustração de pisos, paredes e divisórias;
40. Ensino, instrução, treinamento, avaliação de conhecimentos, de qualquer grau ou natureza;
41. Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres;
42. Organização de festas e recepções: "buffet" (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICM);
43. Administração de bens e negócios de terceiros e de consórcio [\(Vetado\)](#);
44. Administração de fundos mútuos (exceto a realizada por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);
45. Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros e de planos de previdência privada;
46. Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos quaisquer (exceto os serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);
47. Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos da propriedade industrial, artística ou literária;
48. Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (*franchise*) e de faturação (*factoring*)(excetuam-se os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);
49. Agenciamento, organização, promoção e execução de programas de turismo, passeios, excursões, guias de turismo e congêneres;

50. Agenciamento, corretagem, ou intermediação de bens móveis e imóveis não abrangidos nos itens 45, 46, 47 e 48;

51. Despachantes;

52. Agentes da propriedade industrial;

53. Agentes da propriedade artística ou literária;

54. Leilão;

55. Regulação de sinistros cobertos por contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis, prestados por quem não seja o próprio segurado ou companhia de seguro;

56. Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie (exceto depósitos feitos em instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central);

57. Guarda e estacionamento de veículos automotores terrestres;

58. Vigilância ou segurança de pessoas e bens;

59. Transporte, coleta, remessa ou entrega de bens ou valores, dentro do território do município;

60. Diversões públicas:

a) (Vetado), cinemas, (Vetado), *taxi dancings* e congêneres;

b) bilhares, boliches, corridas de animais e outros jogos;

c) exposições, com cobrança de ingresso;

d) bailes, *shows*, festivais, recitais e congêneres, inclusive espetáculos que sejam também transmitidos, mediante compra de direitos para tanto, pela televisão ou pelo rádio;

e) jogos eletrônicos;

f) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual com ou sem a participação do espectador, inclusive a venda de direitos à transmissão pelo rádio ou pela televisão;

g) execução de música, individualmente ou por conjuntos (Vetado);

61. Distribuição e venda de bilhete de loteria, cartões, pules ou cupões de apostas, sorteios ou prêmios;

62. Fornecimento de música, mediante transmissão por qualquer processo, para vias públicas ou ambientes fechados (exceto transmissões radiofônicas ou de televisão);

63. Gravação e distribuição de filmes e "video-tapes";

64. Fonografia ou gravação de sons ou ruídos, inclusive trucagem, dublagem e mixagem sonora;

65. Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução e trucagem;

66. Produção, para terceiros, mediante ou sem encomenda prévia, de espetáculos, entrevistas e congêneres;

67. Colocação de tapetes e cortinas, com material fornecido pelo usuário final do serviço;

68. Lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, veículos, aparelhos e equipamentos (exceto o fornecimento de peças e partes, que fica sujeito ao ICM);

69. Conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, veículos, motores, elevadores ou de quaisquer objetos (exceto fornecimento de peças e partes, que fica sujeito ao ICM);

70. Recondicionamento de motores (o valor das peças fornecidas pelo prestador do serviço fica sujeito ao ICM);

71. Recauchutagem ou regeneração de pneus para o usuário final;

72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização;

73. Lustração de bens móveis quando o serviço for prestado para usuário final do objeto lustrado;

74. Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, prestados ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido;

75. Montagem industrial, prestado ao usuário final do serviço, exclusivamente com material por ele fornecido;

76. Cópia ou reprodução, por quaisquer processos, de documentos e outros papéis, plantas ou desenhos;

77. Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia;

78. Colocação de molduras e afins, encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres;

79. Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil;

80. Funerais;

81. Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento;

82. Tinturaria e lavanderia;

83. Taxidermia;

84. Recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador do serviço ou por trabalhadores avulsos por ele contratados;

85. Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação);

86. Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio, e televisão);

87. Serviços portuários e aeroportuários; utilização de porto ou aeroporto; atracação; capatazia; armazenagem interna, externa e especial; suprimento de água, serviços acessórios; movimentação de mercadorias fora do cais;

88. Advogados;

89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;

90. Dentistas;

91. Economistas;

92. Psicólogos;

93. Assistentes sociais;

94. Relações públicas;

95. Cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos não pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimentos de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento (este item abrange também os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);

96. Instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central: fornecimento de talão de cheques; emissão de cheques administrativos; transferência de fundos; devolução de cheques; sustação de pagamento de cheques; ordens de pagamento e de crédito, por qualquer meio; emissão e renovação de cartões magnéticos; consultas em terminais eletrônicos; pagamentos por conta de terceiros, inclusive os feitos fora do estabelecimento; elaboração de ficha cadastral; aluguel de cofres; fornecimento de segunda via de avisos de lançamento de extrato de contas; emissão de carnês (neste item não está abrangido o ressarcimento, a instituições financeiras, de gastos com portes do Correio, telegramas, telex e teleprocessamento, necessários à prestação dos serviços);

97. Transporte de natureza estritamente municipal;

98. Comunicações telefônicas de um para outro aparelho dentro do mesmo município;

99. Hospedagem em hotéis, motéis, pensões e congêneres (o valor da alimentação, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto sobre Serviços);

100. Distribuição de bens de terceiros em representação de qualquer natureza;

101. Exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais. ([Incluído pela Lei Complementar nº 100, de 1999](#))