

DEDUÇÃO DE MATERIAIS NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL: UM LEVANTAMENTO DOS RISS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS

Claudia Nunes Lemos (claudianuneslemons@hotmail.com)
Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

Marcelo Haendchen Dutra (marcelufsc45@gmail.com)
Professor Doutor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo:

O presente artigo consiste em identificar as condições previstas nos Regulamentos do Imposto Sobre Serviço (RISS) das capitais brasileiras para a dedução dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços de construção civil em contratos globais. Para atingir o objetivo da pesquisa, foi realizado um levantamento junto aos regulamentos de cada uma das 26 capitais dos estados brasileiros, mais o Distrito Federal. Os principais tópicos utilizados na implementação desse estudo foram os conceitos teóricos que fundamentam o imposto, a competência conferida ao ente municipal através da Constituição Federal e o valor da base de cálculo do imposto em cada capital. Os resultados da pesquisa evidenciam grande semelhança entre as capitais localizadas nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do Brasil. Conclui-se que as capitais, em sua maioria, permitem a dedução do material da base de cálculo do ISS, seja por meio da comprovação dos documentos fiscais de aquisição do material ou por intermédio da presunção sobre o valor do material empregado.

Palavras chave: ISS, Tributação de Serviços, Construção Civil, Contrato Global.

DEDUCTION OF MATERIALS ON CONSTRUCTION SERVICES: A SURVEY OF RISS OF BRAZILIAN CAPITALS

Abstract:

This article is to identify the conditions in Regulations Tax On Service (RISS) in Brazilian capitals for the deduction from materials provided by construction service providers in global contracts. To achieve the objective of the research, a survey was conducted with the regulations of each of the 26 Brazilian state capitals and the Federal District. The main topics used in the implementation of this study were the theoretical concepts underlying the tax, the authority granted to the municipal entity through the Federal Constitution and the value of the calculation of the tax base in each capital. The survey results show great similarity between the capitals located in the Regions North, Northeast and Midwest regions of Brazil. It is concluded that the capital, in most cases, allow the deduction of the ISS calculation base material, either through evidence of tax documents for the acquisition of the material or through the assumption of the value of the material used.

Key-words: ISS, Service Tax, Construction, Global Contract.

1. INTRODUÇÃO

Segundo os dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2014), o Brasil possui 5.570 municípios, os quais dispõem de alguns tributos para fins de arrecadação, além de repasses das outras esferas de governo, cujo objetivo maior é dar suporte aos gastos necessários à manutenção da estrutura de gestão e aos investimentos para a melhoria da vida dos municípios.

Estes tributos surgem na forma de taxas, contribuições e, sobretudo, como três impostos que a Constituição Federal a eles outorga, a saber: IPTU - Imposto Predial Territorial Urbano, ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-vivos e ISS (ou ISSQN) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (LAGOIA et al, 2011).

No tocante à regulamentação tributária, a Constituição Federal estabeleceu que em lei complementar sejam atribuídas as regras gerais para uniformização dos padrões de cada imposto competente aos municípios, visando, sobretudo, evitar disparidades que acentuem a guerra fiscal entre os entes. A partir de regras gerais aplicadas a todos os casos, observando os dispositivos, os entes municipais devem regulamentar seus tributos em legislação própria. No caso do ISS, as regras gerais da legislação vigente estão previstas na Lei Complementar 116/2003 (LC 116/2003), porém, na prática, cabe aos municípios legislar sobre questões pontuais, desde que respeitada às orientações nela emanadas.

Dentre as condições gerais estabelecidas pela LC 116/2003, uma que tem gerado conflitos entre os entes tributantes e os contribuintes, inclusive de natureza judicial, refere-se ao material agregado na execução da obra de construção civil. Nesta área é comum que os contratos por empreitada global atribuam a responsabilidade ao construtor, além do compromisso de executar os serviços necessários à realização da obra, a disposição do material empregado para a realização da obra (BONECHER, 2014).

A LC 116/2003 prevê que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado, estabelecendo que não se incluem nesta base, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador no caso dos itens 7.02 e 7.05, previstos na lista de serviços anexa à LC 116/2003, itens estes relativos à construção civil. Este padrão geral estabelecido uniformemente visa deduzir os materiais dos serviços para que não haja conflito de tributação, tendo em vista que estes são objeto de outro imposto, no caso o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

No entanto, os municípios têm dado em seus regulamentos interpretações distintas para aceitar que o prestador deste serviço, no caso dos contratos globais, possa excluir da base de cálculo do ISS o que foi gasto com materiais, por vezes dificultando (e até inviabilizando) a possibilidade de exclusão de tais valores.

Neste sentido, o presente trabalho busca responder ao seguinte problema de pesquisa: **Quais as condições previstas nos RISS das capitais brasileiras para a dedução dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços de construção civil em contratos globais?**

O objetivo é identificar as condições previstas nos RISS das capitais brasileiras para a dedução dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços de construção civil em contratos globais, isto porque, sabe-se que os regulamentos de ISS das capitais, em grande parte, são tomados como base por municípios menores, nos estados da federação brasileira.

Há que se notar que, a tributação no Brasil, é um tema complexo, não apenas pelos aspectos de quanto se deve arrecadar e de como deve se aplicar os recursos, mas também pela forma como se arrecada. Esta última questão é ainda mais polêmica, pois, costuma produzir percepções variadas sobre um mesmo assunto, principalmente em função da margem de interpretações distintas que a legislação permite em seu arcabouço.

O Estado, por vezes no ímpeto de aumentar a arrecadação, exerce seu poder de regulamentação criando dificuldades de cumprimento da legislação por parte do contribuinte, resultando, em última análise, numa carga maior de tributação para este sujeito passivo.

Assim, a relevância da temática reside na discussão do poder excessivamente discricionário exercido pelo fisco municipal, que acaba por sobrecarregar ainda mais a carga tributária do contribuinte.

Cabe lembrar que as principais discussões sobre tributação no Brasil residem na elevada carga tributária que o Governo exige para sua manutenção e na representatividade dos custos tributários dentro das empresas. Para as corporações empresariais, os tributos são geralmente postos como limitador de crescimento, dado que estes custos absorvem considerável fatia do faturamento e do lucro, e que nem sempre resultam em contrapartidas positivas (SANTIAGO e SILVA, 2006).

2. REVISÃO DE LITERATURA

Instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, o ISS foi um imposto outorgado aos municípios e ao Distrito Federal, sendo regulamentado inicialmente pelo Decreto-lei nº 406/1968. A Constituição Federal de 1988 concedeu aos municípios competência para legislar a respeito do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155 (inciso II); desta forma com exceção dos serviços definidos constitucionalmente como fato gerador de ICMS, qualquer serviço pode ser tributado pelos entes municipais, desde que estejam previstos em lei complementar (ALEXANDRE, 2013).

De acordo com a Lei da Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101/2000), compete à gestão fiscal a instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente da Federação, o que imputa aos gestores municipais a obrigação de instituir, cobrar e arrecadar o ISS, sob pena de configurar renúncia de receita, considerado um crime de responsabilidade fiscal (OLIVEIRA et al, 2014).

Oliveira et al (2014) explica que o contribuinte do ISS é o prestador de serviços, mencionados na lista anexa à LC 116/2003, este prestador poderá ser pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, desde que possua relação direta com o fato gerador do Imposto. Importa ressaltar que a incidência é sobre a prestação de serviço e não sobre a pura e simples execução de serviço, pois, ninguém presta serviço para si mesmo, sendo, destarte, necessário que o serviço seja prestado a terceiros.

Sendo assim, entende-se como serviço tributável o fornecimento de esforços humanos economicamente mensuráveis, sem subordinação, para produzir utilidade material ou imaterial a terceiros, ou seja, não é possível concretizar este fato sem atividade produtiva a disposição de outra parte, é a partir também desse conceito de serviço tributável, o pressuposto legal para atribuição e delimitação impositivas dos municípios e do Distrito Federal delineando a norma padrão de ISS, um obstáculo intransponível a tais entes políticos (FERREIRA, 2007).

2.1 O FATO GERADOR

A obrigação tributária das empresas, seja o recolhimento ou a retenção do imposto, surge por ocasião do fato gerador estabelecido no artigo 1º, vinculado ao tipo de serviço integrante na lista anexa à LC 116/2003 (CASAGRANDE, 2013).

A base de cálculo do referido imposto é representada pelo valor do serviço, independente da denominação dada ao serviço executado, sem nenhuma dedução, exceto os abatimentos e os descontos incondicionais.

O imposto incide sobre o valor do serviço da lista de serviços, e também de serviços proveniente do exterior ou cujo prestação tenha se iniciado no exterior. Estes serviços ficam sujeitos ao ISS, ressalvadas as exceções expressas na lista anexa. Reflete 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.

O contribuinte do imposto é o prestador de serviço, porém, a LC 116/2003, em seu parágrafo 6º, determina que, mediante lei, os municípios e o Distrito Federal poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (tomador ou intermediário), inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

2.2 DEDUÇÃO DE MATERIAIS DA BASE DE CÁLCULO DO ISS

Como já mencionado, a base de cálculo do ISS é o valor do serviço sem nenhuma dedução. No entanto, existem serviços que para serem realizados, faz-se necessário o emprego de materiais, como, por exemplo, o caso da construção civil contratada por contrato global. Neste tipo de serviço os materiais são fundamentais para execução dos serviços, pois sem os materiais não é possível concretizar a prestação do serviço.

Nesta situação específica o legislador, previu tal condição na LC 116/2003 em seu artigo 7º, o artigo não faz referência sobre o percentual máximo ou mínimo para abatimento do material, antes expressou a não vinculação do material fornecido pelo prestador na base de cálculo do ISS. Isto significa, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço deduzido o valor do material fornecido pelo prestador do serviço (PÊGAS, 2014).

Embora a LC 116/2003 mencione de forma sucinta que não se inclui na base de cálculo do ISS, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa, a determinação de quais itens e mediante a quais condições poderá ser retirado o valor do material do valor total contratado para a empreitada global, acaba ficando a mercê da regulamentação municipal.

De acordo com Ferreira (2007, p. 277), os materiais não são bens móveis objetos de mercancia, mas simples elementos que como requisitos condicionam a prestação do serviço, portanto, não representam mercadorias. Neste caso, não há que se falar em venda de coisas, mas sim no seu emprego como requisito necessário à prestação de serviços com a aplicação de materiais, persistindo-se no campo de serviços tributados pelo ISS.

O autor afirma explicita ainda que, na condição de prestador de serviço, o construtor deve se sujeitar somente à tributação do ISS, e não a do ICMS, pois lhe é permitido, consoante o disposto no inciso I, parágrafo 2º, do artigo 7º, da LC 116/2003, para formar a base cálculo desse tributo municipal, deduzir o valor dos materiais fornecidos para aplicação na obra. Isto é, nos subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa da LC 116/2003, em que houver a aplicação de materiais fornecidos pelo prestador, a base de cálculo prevista pelo legislador ordinário deverá ser o preço do serviço, assim entendido a receita dele decorrente, com dedução dos materiais fornecidos pelo prestador (FERREIRA, 2007, p. 277).

Nos termos dos artigos 610 e 611 do Código Civil, a obrigação de fornecer os materiais não se presume, é resultante da lei ou da vontade das partes envolvidas no contrato, sempre que o empreiteiro fornecer os materiais correm por sua conta os riscos até o momento da entrega da obra (BONECHER, 2014).

Diante disto o serviço de construção civil quando executado mediante contrato global pressupõe que o serviço será entregue completo ao contratante. Dessa forma, para atingir o objetivo contratual, o prestador do serviço assume a responsabilidade de empregar todos os materiais, máquinas e equipamentos necessários à efetivação deste objetivo, não sendo possível conceber um contrato global sem atender a estas premissas.

3. METODOLOGIA

A pesquisa classificou-se como exploratória e descritiva, que, de acordo com Malhotra (2006), tratam-se daquelas que visam apresentar evidências primárias sobre fenômenos pouco estudados, ou ainda, novas abordagens de problemas já estudados anteriormente. Pode ser considerado como predominantemente descritivo, ao passo que se verifica as propriedades e relações existentes em grupos similares, de modo a identificar as representações sociais, estruturas, formas e conteúdos (CERVO e BERVIAN, 2007).

Quanto aos procedimentos a pesquisa classificou-se como documental, pois utilizou dados secundários disponibilizados nas homepage das capitais brasileiras. Por fim, quanto à abordagem do problema classificou-se como quantitativa. As pesquisas qualitativas são aquelas que utilizam de uma abordagem descritiva e direta ao estudo dos fenômenos (MALHOTRA, 2006).

Considerando que cada município possui o seu regulamento individual a análise representa a realidade apenas das capitais estudadas. Em seguida é objeto de estudo analisar as condições definidas especificamente pelo regulamento de cada capital comparando-lhes com as demais capitais, em confronto com a LC 116/2003.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção descreve inicialmente os dados obtidos para a pesquisa, mediante homepage das prefeituras e, em seguida, a interpretação dos resultados obtidos.

4.1 DESCRIÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

No Distrito Federal, o Decreto nº 28.508/2005 estabelece, em seus artigos 27 e 45, que não se incluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço. A dedução fica condicionada à comprovação por meio das notas fiscais de aquisição ou de remessa de material fornecido, com a indicação do endereço da obra pelo emitente da nota fiscal. A condição para dedução mencionada somente poderá ser feita quando estes incorporarem diretamente a obra perdendo sua identidade física no ato da incorporação e a dedução fica limitada ao valor total da nota fiscal.

Em relação ao Município de Goiânia/GO, o Código Tributário Municipal (Lei 5.040/1975) define em seu artigo 64 a prestação de serviço a que se referem os itens 7.02 e 7.05, o imposto será calculado deduzido o valor os materiais fornecidos pelo prestador.

A Lei Complementar 43/1997, referente ao Código Tributário Municipal de Cuiabá/MT, esclarece, em seu artigo 244, parágrafos 11 a 13, as condições necessárias para exclusão do material fornecido pelo prestador na base de cálculo do ISS. Para dedução dos materiais agregados na execução dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05, os contribuintes deverão obrigatoriamente apresentar cópia da nota fiscal dos materiais empregados na obra ou cópia da nota fiscal de “simples remessa”, quando houver transferência de material do estoque para o canteiro de obra, sob pena de não ser aceita a

dedução. O contribuinte poderá ainda optar pela base de cálculo estimada do ISS no valor de 40% (quarenta por cento), ficando dispensado da obrigação de apresentação das notas fiscais de aquisição dos materiais.

No Município de Campo Grande/MS, a Lei Complementar 59/2003 define, em seu artigo 57, que não se incluem na base de cálculo do ISS, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. O valor do material e o destino dos mesmos, a ser considerado na dedução do preço do serviço, é o constante nos documentos de aquisição, devidamente escriturados em livros próprios, esta dedução somente será possível, quando os materiais se incorporarem diretamente à obra, perdendo sua identidade física no ato da incorporação. A exclusão dos materiais quando não comprovado o seu valor, ou quando a documentação comprobatória apresentada não merecer fé, poderá a dedução dos materiais ser estimada em até 40% (quarenta por cento), do valor da nota fiscal de serviço.

Na capital Maceió/AL, o Código Tributário Municipal (Lei nº 4.486/1996) menciona em seu artigo 51-A que o imposto será calculado sobre o preço do serviço deduzido o valor dos materiais adquiridos de terceiros, efetivamente empregados, que tenham se incorporado definitivamente a obra ou imóvel. A dedução dos valores de que trata este artigo será feita mediante a apresentação dos documentos fiscais correspondente aos materiais empregados, onde consta expressamente em cada documento, o obra ou imóvel para onde se destine o material fornecido e o valor dedutível para o ISS.

Numa atualização pelo Decreto nº 7.551/2013, mostra quando da emissão da nota fiscal, o contribuinte fica obrigado ao cadastramento da obra e a escrituração dos dados requeridos, e só poderão ter direito ao abatimento padrão de 50% (cinquenta por cento), se obrigatoriamente vincularem a nota fiscal emitida a uma obra previamente cadastrada com esta opção.

O Município de Salvador/BA, o Código Tributário Municipal Lei nº 7.186/2006 prevê no artigo 88 que na prestação dos serviços a que se refere os subitens 7.02 e 7.05, o imposto será calculado deduzindo-se do preço as parcelas correspondentes, ao valor fornecidos pelo prestador do serviço e incorporados à construção.

Na capital Fortaleza/CE, o Decreto nº 13.716/2015 prevê no artigo 639, parágrafos 7º ao 7º, a não inclusão na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. Para dedução do valor dos materiais, é o valor constante dos documentos fiscais de aquisição ou produção emitidos em nome do prestador de serviço. A dedução somente será possível quando os materiais se incorporarem diretamente e definitivamente à obra perdendo sua identidade física no ato da incorporação.

Em São Luís/MA, o Código Tributário Municipal, Decreto nº 33.144/2007, artigo 134, parágrafo 2º, informa que não entra na base de cálculo o valor do material fornecido pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. De acordo com o Decreto nº 44.910/2013 artigo 10, parágrafo 2º os materiais fornecidos deverão ter sua aquisição comprovada pelo prestador do serviço por meio da primeira via da nota fiscal de compra de material. Os materiais fornecidos de que trata este artigo, considerados por espécie, não poderão exceder em quantidade e preço de valores despendidos na sua aquisição pelo prestador do serviço.

O contribuinte poderá optar pela presunção da dedução de materiais, sem a obrigatoriedade da comprovação das notas de aquisição, hipótese em que deduzirá do preço do preço global o montante de 40% (quarenta por cento) a título de materiais incorporados a obra.

Para o Município de João Pessoa/PB, a Lei Complementar 2/1991 prevê na prestação dos serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa a LC 116/2003, que se excluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador.

No Município de Recife/PE, o Código Tributário Municipal (Lei nº 15.563/1991) define, em seu artigo 115, parágrafo 6º, que na prestação dos serviços referidos nos subitens 7.02 e 7.05, a base de cálculo é o preço dos serviços, reduzidas as parcelas correspondentes ao valor dos materiais efetivamente incorporado à obra. Na hipótese de não comprovação do valor total dos materiais estabelece o Decreto Municipal nº 15.950/1992 que a autoridade fiscal aplicará, a título de dedução de base de cálculo do ISS 30% (trinta por cento) sobre o preço do serviço.

Em Teresina/PI a Lei Complementar 3.606/2006 esclarece, em seu artigo 111, parágrafo 3º, que se pode excluir da base de cálculo quando efetivamente comprovadas com fiscal de mercadoria específica o valor das mercadorias fornecidas pelo prestador de serviço. Caso o contribuinte opte por não comprovar o valor dos materiais empregados na obra o Decreto 7.232/2007 regulamenta em seu artigo 237, parágrafo 5º, que o prestador poderá abater em sua nota fiscal de serviço o percentual de 40% (quarenta por cento).

No Município de Natal/RN, o Decreto nº 8.162/2007 regulamenta, em seu artigo 11, parágrafo 5º, que nas prestações de serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05, o ISS é calculado sobre o preço de serviço, deduzindo-se o valor dos materiais incorporados à obra na seguinte proporção 40% (quarenta por cento).

O Código Tributário do Município de Aracaju/SE, Lei 1.547/1989, determina que o ISS deve ser cobrado deduzindo-se as parcelas correspondente ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços. O contribuinte caso opte por não comprovar o valor dos materiais incorporados a obra, o Decreto 11/1990 em seu artigo 10, estabelece que em relação às atividades dos subitens 7.02 e 7.05, sem a necessidade de comprovação, será considerado o valor correspondente a 40% (quarenta por cento) do preço total do serviço cobrado.

O Código Tributário do Município de Rio Branco/AC, Lei nº 1.508/2003, em seu artigo 64, parágrafo 2º, define que o imposto será calculado deduzindo-se do preço as parcelas correspondente ao valor fornecido pelo prestador do serviço e incorporado à obra. Poderá o contribuinte optar pela redução de 60% (sessenta por cento) da base de cálculo a título de valor dos materiais fornecidos pelo prestador, sem a necessidade de comprovação das notas fiscais junto ao Fisco.

Em Macapá/AP, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar 110/2014, define em seu artigo 86 que as únicas deduções permitidas na base de cálculo do imposto dos subitens 7.02 e 7.05, são as mercadorias produzidas pelo prestador do serviço fora do local da prestação dos serviços que deverão estar devidamente comprovados mediante a apresentação dos respectivos documentos fiscais correspondente.

O regulamento do Município de Manaus/AM (Lei nº 714/2003), em seu artigo 7º, define que se excluem na base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. O contribuinte poderá optar por excluir 60% (sessenta por cento) a título do material empregado pelo prestador do serviço, hipótese em que, ficará dispensado da comprovação relativa ao controle de material empregado na obra.

No Município de Belém/PA, o Decreto nº 64.674/2010 limita a exclusão do material da base de cálculo do imposto, as mercadorias produzidas pelo próprio prestador fora do local da prestação de serviço, deverão estar acobertadas pelas notas fiscais de saída, em conformidade com a legislação estadual vigente. O valor das mercadorias que não forem

produzidas pelo próprio prestador e as produzidas no local da prestação de serviço integra o preço do serviço.

A Lei Complementar nº 369/2009, do Município de Porto Velho/RO, estabelece em seu artigo 19 que a base de cálculo do imposto é diferenciada em função da sua natureza. O contribuinte poderá deduzir o percentual de 60% (sessenta por cento) como sendo gastos com materiais empregados nas obras de construção civil.

No município de Boa Vista/RR, o Código Tributário Municipal (LC nº 1.223/2009) esclarece que não se incluem na base de cálculo do imposto, o valor dos materiais fornecidos pelos prestadores dos serviços nos subitens 7.02 e 7.05.

Na capital Palmas/TO, o Decreto 285/2006 em relação aos materiais fornecidos pelo prestador, na realização dos materiais fornecidos pelo prestador, na realização das prestações indicadas nos subitens 7.02 e 7.05 será deduzido do respectivo preço. Para comprovação do respectivo material fornecido pelo prestador dos serviços, deverá ser apresentado ao fisco a primeira via da nota fiscal emitida pelo fornecedor do material, com indicação do local da obra e data anterior a nota fiscal de serviço de cujo valor será deduzido o valor da primeira. Não havendo comprovação do material utilizado a dedução da base de cálculo não poderá ser superior a 30% (trinta por cento).

Na Capital Vitória/ES, o Decreto 13.314/2007 define, em seu artigo 19, que, para os serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05, poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto o percentual de 20% (vinte por cento) a título de materiais fornecidos pelo prestador.

Em Belo Horizonte/MG, a Lei 8.725/2003, no artigo 9º, permite a exclusão da base de cálculo do imposto o valor do material fornecido pelo prestador de serviço dos subitens 7.02 e 7.05 o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço, condicionado a comprovação a comprovação da aquisição por meio de documento idôneo, com o seu valor no documento fiscal emitido em decorrência da prestação do serviço.

No Município do Rio de Janeiro/RJ, o Decreto nº 10.514/1991, em seu artigo 50, determina que a base de cálculo do imposto, é o preço do serviço deduzido o valor dos materiais fornecidos pelo prestador.

O Decreto 53.151/2012, do Município de São Paulo/SP, em seu artigo 31, permite o contribuinte deduzir da base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço descrito nos subitens 7.02 e 7.05.

No Município de Porto Alegre/RS, o Decreto 15.406/2006, no artigo 53, determina que o material fornecido pelo prestador nos subitens 7.02 e 7.05 não integra a base de cálculo do imposto. O artigo 82 da referida lei discorre sobre a possibilidade de presunção da base de cálculo, que deduz diretamente da receita bruta o percentual de 40% (quarenta por cento) do valor estimado de material aplicado nos serviços. A opção pelo regime de receita presumida dispensa o registro dos documentos de aquisição dos materiais na escrituração fiscal.

O Município de Curitiba/PR, a Lei Complementar 40/2001, em seu artigo 85, concede isenção do imposto quanto aos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05, quando contratados pela Prefeitura Municipal de Curitiba, suas Autarquias, Fundações e Sociedade de Economia Mista.

O Decreto 2.154/2003, Regulamento do ISS do Município de Florianópolis/SC, em seu artigo 6, parágrafo 4º, determina a exclusão da base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços nos subitens 7.02 e 7.05. Em relação ao município de Florianópolis/SC, o Poder Judiciário de Santa Catarina, tem deferido a dedução do material de base de cálculo, tema pacificado no entendimento do Poder Judiciário.

A decisão do Poder Judiciário em favor do contribuinte deixa implícito que apesar da LC 116/2003 determinar a exclusão do material da base de cálculo do ISS, e o próprio Decreto 2.154/2003, em seu artigo 6º, parágrafo 4º, ilustrar a não inclusão do valor do material na base de cálculo do ISS, o Município de Florianópolis tem dado uma interpretação distinta das demais capitais brasileiras.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS PESQUISADOS

Analisado as capitais localizadas na Região Centro Oeste, verificou-se uma semelhança entre os municípios de Goiânia, Cuiabá e Campo Grande, estes municípios condicionam a dedução da base de cálculo do ISS, mediante a comprovação dos materiais incorporados a obra por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição ou de remessa do material fornecido o atendimento desta exigência é fundamental, sob pena de não aceitação da dedução.

Os municípios de Goiânia e Cuiabá permitem que os contribuintes optem pela presunção do valor dos materiais hipótese em que ficam dispensados da comprovação do material utilizado. Em relação à Brasília, a dedução do material só é possível quando estes, ao se incorporarem à obra, perderem sua identidade física no ato da incorporação.

As capitais da Região Nordeste denotam semelhança entre os municípios de Salvador, Fortaleza, São Luís, Recife, Teresina, Natal e Aracajú, no que tange à condição para exclusão do valor do material da base de cálculo do ISS, em que cabe ao contribuinte a comprovação do material empregado no serviço, por meio das notas fiscais de compra. Estes regulamentos também oferecem a possibilidade da presunção do material, hipótese em que o contribuinte ficará dispensado da comparação das notas fiscais empregadas na obra.

A diferença encontrada entre os municípios analisados na região nordeste está no município de João Pessoa, o qual apresenta a possibilidade do abatimento do material utilizado, porém, não explicita sobre a condição expressa para excluir o material da base de cálculo do ISS.

Na Região Norte, as capitais pesquisadas Rio Branco, Manaus, Belém, Porto Velho, Boa Vista e Palmas, definem como requisito para abatimento do material da base de cálculo do ISS, que o contribuinte deixe à disposição do fisco as notas fiscais de compra ou de remessa destes materiais remetidos para obra.

Nos municípios de Rio Branco, Manaus, Porto Velho e Palmas o contribuinte tem a possibilidade de optar pela presunção do valor do material sem a necessidade da comprovação do material empregado junto ao fisco. O regulamento dos municípios de Macapá, Belém e Boa Vista não mencionam a possibilidade da presunção do material.

No caso das capitais brasileiras localizadas da Região Sudeste, constata-se semelhanças entre os municípios de São Paulo e Belo Horizonte, que em seus regulamentos surge como condição para dedução do material da base de cálculo do ISS, a comprovação destes materiais incorporados à obra por meio de notas fiscais. O Município de Vitória permite deduzir 20% da base de cálculo do imposto a título de material fornecido pelo prestador. Em relação ao município do Rio de Janeiro o regulamento determina que a base de cálculo do imposto é o preço deduzido do valor do material fornecido pelo prestador.

Nas capitais brasileiras localizadas na região Sul do Brasil verificou-se grande diferença entre os municípios de Curitiba, Florianópolis e Porto Alegre. No município de Curitiba o regulamento concede isenção do ISS quanto à prestação de serviço de construção civil, quando contratados pela Prefeitura Municipal de Curitiba, suas Autarquias, Fundações e

Sociedades de Economia Mista. O regulamento não menciona o tratamento destes serviços quando contratados pelos demais tomadores, o que permite subentender que nos demais casos não há dedução da base de cálculo do Imposto.

Em Porto Alegre o regulamento oferece a possibilidade de o contribuinte optar pelo índice de receitas presumidas para os serviços de construção civil. Neste caso, somente poderá entrar no regime de receita presumida, o prestador que fornece a totalidade dos materiais, devidamente comprovado por contrato escrito, hipótese em que o contribuinte ficará dispensado do registro dos documentos de aquisição dos materiais na escrituração fiscal, mas não da sua guarda pelo prazo decadencial.

Na Capital Florianópolis o regulamento traz a redação prevista na LC 116/2003, no entanto, não explicita como e em que condições é aceita a dedução. Ocorre que a inaplicabilidade do descrito é latente neste município, na medida em que as comprovações tem sido dada maciçamente por intermédio de requerimento judicial.

5. CONCLUSÃO

Em razão da quantidade de municípios existentes no Brasil, a Constituição Federal estabeleceu que em Lei Complementar sejam definidas as regras gerais para uniformização de cada imposto competente ao ente municipal, sobretudo para evitar guerra fiscal entre os entes. Atualmente, a Lei Complementar vigente acerca do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é a LC 116/2003, cabendo a cada município legislar sobre questões pontuais.

A tributação do ISS nos contratos globais da construção civil é um destes casos em que a regra estabelecida na esfera municipal impacta diretamente na forma e valor da tributação. A questão central reside na exclusão do material empregado nos serviços, porém, mesmo com algumas manifestações já realizadas pelo Supremo Tribunal Federal, alguns municípios têm dado interpretações restritivas que dificultam a exclusão da base de cálculo do serviço. Tal situação é dada pelo fato do gestor municipal possuir uma margem de discricionariedade, o que em alguns casos, percebe-se que tal exercício tem sido feito com relativo excesso.

Por isto, este trabalho foi desenvolvido com o objetivo de identificar as condições previstas nos RISS das capitais brasileiras para a dedução dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços de construção civil em contratos globais.

Da análise dos regulamentos, conclui-se que as capitais, em sua maioria, permitem a dedução do material da base de cálculo do ISS, seja por meio da comprovação dos documentos fiscais de aquisição do material ou por intermédio da presunção do valor do material empregado na prestação do serviço.

Os casos mais extremos verificam-se nos municípios de Florianópolis e de Curitiba, cujo posicionamento diferente em relação às demais capitais brasileiras. Nestes casos o caminho adotado por contribuintes tem sido o de requer judicialmente o direito do abatimento do material agregado da base de cálculo do imposto.

Esta pesquisa buscou contribuir no estudo da regra quanto ao tratamento para o cálculo do ISS nos contratos de empreitada global na extensão das capitais brasileiras. De maneira similar, sugere-se que futuras pesquisas abordem a dedução do valor das subempreitadas da base de cálculo do ISS.

6. REFERÊNCIA

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário Esquematizado**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BONECHER, C. **Materiais aplicados na prestação de serviço de Construção Civil: considerações quanto à base de cálculo do ISS**. Florianópolis/SC, 2014.

CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CASAGRANDE, M.D.H. **Contabilidade Tributária I** / Maria Denize Henrique Casagrande, Sérgio Murilo Petri. 3. impri.- Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis/ UFSC, 2013.

FERREIRA, F.C. **Norma padrão do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS): Materialidade e Base de Cálculo**. 2007. 297 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2007.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Dispõe sobre quantidade de municípios existentes no Brasil, disponível em:
<http://7a12.ibge.gov.br/voce-sabia/curiosidades/municipios-novos>. Acesso em 16/04/2016.

LAGOIA, U.C.T.; ARAÚJO, I.J.C.; ALVES FILHO, B.F.; BARROS, M.A.B.; NASCIMENTO, S.G.O.A.S. Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas fiscalizações do imposto sobre serviços – ISS. **Revista de Contabilidade Finanças – USP**. São Paulo, v. 22, n. 56, p. 203-224, maio-ago. 2011.

MALHOTRA, N.K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

PÊGAS, P.H. **Manual de contabilidade tributária**. 8 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

OLIVEIRA, L.M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JR, J.H.; GOMES, M.B. **Manual de contabilidade tributária**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTIAGO, M.F.; SILVA, J.L.G. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**. Taubaté, v. 2, p. 22-41, Jan-Abr. 2006.

6.1 LEGISLAÇÃO REFERENCIADA

ARACAJÚ. Lei 1.547 de, 20/12/1989. Institui o código Tributário Municipal e normas do processo administrativo fiscal e dá outras providências.

ARACAJÚ. Decreto 11 de 23/01/1990. Regulamenta e fixa percentuais para a dedução do valor do material para a dedução do valor do material adquiridos de terceiros e de subempreitadas utilizadas em obras de construção civil e da outras providências.

BELEM. Decreto 64.674 de 29/09/2010. Altera a legislação tributária municipal e cria procedimento para emissão de documento fiscal nas hipóteses em que específica.

BELO HORIZONTE. Lei 8.725 de 31/12/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre o Serviço de Qualquer Natureza- ISS e dá outras providências.

BOA VISTA. Lei Complementar 1.223 de 29/12/2009. Aprova o novo Código Tributário do Município de Boa Vista e dá outras providências.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Dispõe sobre a Constituição da República Federativa do Brasil.

BRASIL. Emenda Constitucional 18/1965. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional.

BRASIL. Lei Complementar 101 de 04/05/2000 (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar 116 de 31/07/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL. Lei 10.406 de 10/01/2002. Dispõe sobre introdução às normas do Direito Brasileiro.

BRASIL. Decreto-Lei 406 de 31/12/1968. 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_03/decreto-lei/Del0406.htm. Acesso em 15/09/2015.

CAMPO GRANDE. Lei Complementar 59 de 02/10/2003. Altera os dispositivos da Lei n. 1.466, de 26 de outubro de 1.973 e dá outras providências.

CUIABÁ. Lei Complementar 43 de 23/12/1997. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município de Cuiabá.

CURITIBA. Lei Complementar 40 de 18/12/2001. Dispõe sobre os tributos municipais e dá outras providências.

DISTRITO FEDERAL. Decreto 25.508 de 19/01/2005. Concede redução de base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS incidente na prestação de serviço que específica.

FLORIANÓPOLIS. Decreto 2.154 de, 23/12/2003. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - RISSQN e dá outras providências.

FORTALEZA. Decreto 13.716 de 22/12/2015. Aprova o Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza instituído pela Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013 e da outras providências.

GOIÂNIA. Lei 5.040 de 20/11/1975. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e da outras providências.

JOÃO PESSOA. Lei Complementar 2 de 17/12/1991. Dispõe sobre o Código Tributário e de Rendas do Município de João Pessoa e dá outras providências.

MACAPÁ. Lei Complementar 110 de 10/12/2014. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município de Macapá, Estado do Amapá, e dá outras providências.

MACEIÓ. Lei 4.486 de 28/02/1996. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Maceió e dá providências correlatas.

MACEIÓ. Decreto 7.551 de 08/10/2013. Regulamenta o gerenciamento da nota eletrônica de serviços [...] estabelece obrigações acessória e dá outras providências.

MANAUS. Lei 714 de 30/10/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza com base na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e dá outras providências.

NATAL. Decreto 8.162 de 29/05/2007. Institui o Regulamento do Imposto Sobre Serviços-Natal/RN.

PALMAS. Decreto 285 de 27/12/2006. Aprova o Regulamento do Código Tributário do Município de Palmas e adota outras providências.

PORTO ALEGRE. Decreto 15.406 de 20/12/2006. Dispõe sobre os aspectos gerais do ISS e TFLF.

PORTO VELHO. Lei Complementar 369 de 22/12/2009. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), disciplina as relações fisco-contribuinte, e dá outras providências.

RECIFE. Lei 15.563 de 27/12/1991. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências.

RECIFE. Decreto 15.950 de 08/09/1992. Termo de orientações Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

RIO DE JANEIRO. Decreto 10.514 de 09/10/1991. Regulamenta as disposições legais relativas ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

RIO BRANCO. Lei Complementar 1.508 de 08/12/2003. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Rio Branco, Estado do Acre e dá outras providências.

SALVADOR. Lei 7.186 de 27/12/2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do município do Salvador.

SÃO LUIS. Decreto 33.144 de 28/12/2007. Dispõe sobre a Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Luís.

SÃO LUIS. Decreto 44.910 de 23/12/2013. Regulamenta a forma de apuração da base de cálculo de ISS nos serviços de construção civil.

SÃO PAULO. Decreto 53.151 de 17/05/2012. Aprova o regulamento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS.

TERESINA. Lei Complementar 3.606 de 29/12/2006. Dispõe sobre o Código Tributário o Município de Teresina.

TERESINA. Decreto 7.232 de 15/05/2007. Aprova o regulamento da Lei Complementar nº 3.606, de 29 de dezembro de 2.006, que “Dispõe sobre o Sistema Tributário Municipal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao município e institui o novo Código Tributário do Município de Teresina, na forma em que específica”.

VITÓRIA. Decreto 13.314 de 02/05/2007. Regulamenta as disponíveis legais ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS, instituído pelo Município de Vitória.