

**PROCESSO Nº : 16.098-9/2010**  
**INTERESSADO : PREFEITURA MUNICIPAL DE NOVA CANAÃ DO NORTE**  
**ASSUNTO : CONSULTA**  
**RELATOR : CONSELHEIRO WALDIR TEIS**  
**PARECER Nº : 30/2010**

Excelentíssimo Senhor Conselheiro:

Trata-se de consulta formulada pelo Senhor Antônio Luiz César de Castro, Prefeito Municipal de Nova Canaã do Norte, às fls. 02 a 05 TC, referente ao recolhimento de ISS, nos seguintes termos:

- 1) Caso seja construída uma Usina Hidrelétrica, inclusive canteiro de obra e barragem, no território do Município de Nova Canaã do Norte, e seus serviços sejam efetivamente prestados neste mesmo município, mas com o escritório administrativo em outro município, de quem é a competência para efetuar a cobrança do ISSQN?
- 2) Em sendo a competência de cobrar o ISSQN do município de Nova Canaã do Norte onde vão ser prestados os serviços, quais são as providências que este Município deve tomar?
- 3) Entre as providências tomadas pelo município no intuito de lançar e arrecadar o ISSQN da referida Usina, é possível reduzir a referida alíquota para incentivar a construção de Usina em nosso município no corrente ano e, nos subsequentes?

Não foram juntados documentos complementares aos autos.

É o relatório.

## 1. DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, convém salientar que ao analisar a presente consulta esta Consultoria Técnica exarou parecer nº 100/2010 manifestando-se no sentido de não conhecê-la, tendo em vista que apesar da consulta ser formulada por pessoa legítima, com apresentação objetiva dos quesitos e versar sobre matéria de competência deste Tribunal, não preencheu o requisito segundo o qual a consulta deve ser formulada em situação de tese, nos termos do art. 232 da Resolução nº 14/2007 (Regimento Interno do TCE/MT).

Sobre o parecer emitido por esta Consultoria Técnica, o Ministério Público de Contas manifestou-se no mesmo sentido, ou seja, considerou a carência no preenchimento dos requisitos de admissibilidade da consulta, conforme Parecer Ministerial nº 7.715/2010.

O Exmo. Senhor Conselheiro Relator Waldir Júlio Teis, entendendo que a resposta à consulta seria de relevante interesse público decidiu por respondê-la, conforme autoriza o parágrafo único, do artigo 48, da Lei Complementar nº 269/2007.

Levada a plenário, a matéria foi decidida pelo Colegiado deste Corte de Contas no sentido de que se convertesse o pronunciamento do eminente Conselheiro Relator em diligência, a fim de que esta Consultoria Técnica se manifeste sobre o mérito da consulta, nos termos do Acórdão nº 674/2011.

Devolvido os autos a esta Consultoria, segue o parecer requisitado.

Salienta-se que a deliberação deste Tribunal de Contas em processos de consulta terá força normativa, quando tomada por maioria de votos dos membros do Tribunal Pleno, constituindo prejudgado de tese e vinculando o exame de feitos sobre o mesmo tema, a partir de sua publicação, conforme inteligência do art. 232, § 2º, c/c art.

238 da Resolução nº 14/2007.

Passa-se à análise, em tese, da consulta formulada.

## 2. DO MÉRITO

Preliminarmente, quanto ao primeiro questionamento, há se distinguir os serviços de construção civil demandados para a edificação das instalações físicas da indústria (Usina Hidrelétrica) daqueles provenientes da exploração da própria atividade econômica da empresa, no caso, a geração de energia elétrica.

Assim, não há a incidência de ISSQN sobre a geração de energia elétrica, conforme entendimento deste Tribunal de Contas, por meio da decisão abaixo:

**Resolução de Consulta nº 10/2008 (DOE 17/04/2008). Tributação. Receita Tributária. Empresas exploradoras de energia elétrica. Incidência de tributos federais e estaduais, bem como encargos setoriais.**

1) Há incidência dos tributos federais (imposto de importação e exportação, se for o caso, PIS e COFINS) e estadual (ICMS) sobre as empresas exploradoras de energia elétrica.

**2) É vedada a criação de impostos municipais sobre operações de energia elétrica, portanto, os municípios não têm amparo legal para cobrar impostos das empresas geradoras, subestações, operadoras e prestadoras de serviço de energia elétrica.**

3) É devida a cobrança dos encargos setoriais das empresas atuantes no setor elétrico, a exemplo da compensação financeira cobrada das empresas e posteriormente repassadas pela União aos Estados e Municípios, onde essas empresas estão localizadas.

4) Na hipótese de haver desvios de recursos, os responsáveis pelo controle administrativo, inclusive o interno, após tomadas as providências cabíveis e não havendo resolução da demanda, devem comunicar aos

órgãos competentes (Tribunais de Contas e Ministério Público), sob pena de responsabilização solidária.

Resta, portanto, tratar da incidência do ISSQN sobre serviços de construção civil e das demais indagações do consultante, conforme análise a seguir.

## **2.1 Competência para instituir, cobrar e arrecadar o ISSQN e Providências**

A Constituição Federal, com vistas a preservar o pacto federativo e evitar conflitos entre as esferas do governo envolvendo a repartição da competência tributária, previu no art. 146, inciso I, que cabe à Lei Complementar dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, além de dispor, dentre outros pontos, sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (146, III, a).

No que concerne aos impostos afetos à competência dos municípios, a Constituição Federal prevê, no art. 156, inciso III, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, que pela redação da Constituição Federal, abrangerá serviços previstos em lei complementar não compreendidos aqueles de competência estadual, estes sujeitos à incidência de ICMS (art. 155, inciso II).

Desta forma, Lei Complementar de âmbito nacional definiria critérios para instituição do ISS para preservar a harmonia do pacto federativo entre municípios e estados - uma vez que impediria que municípios legislassem sobre serviços que estariam sujeitos ao ICMS -, bem como buscaria evitar conflitos entre municípios, ao definir o critério espacial de tributação de ISS, já que lei complementar é o instrumento jurídico apto a definir o fato gerador<sup>1</sup> dos tributos insertos na Constituição Federal (art. 146, III, a), como exposto anteriormente.

---

<sup>1</sup> Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (art. 114 CTN).

De acordo com a lição de Kioshi Harada<sup>2</sup>, o fato gerador apresenta aspectos subjetivos (sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária), quantitativo (base de cálculo e alíquota), temporal (momento da ocorrência do fato gerador) e o aspecto espacial (onde ocorre o fato gerador).

Neste parecer, a análise será restrita ao aspecto espacial e o quantitativo, objeto da dúvida do consulente.

A exigência constitucional contida no art. 156, III, da CF/88 foi atendida com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, que prevê uma lista contendo as atividades que sofrem incidência de ISS, ainda que essas atividades não sejam as preponderantes do prestador (art. 1º, da LC). É importante destacar que, para a incidência do imposto, a denominação dada ao serviço prestado não é relevante (art. 1º, §4º, da citada lei).

No que concerne ao fato gerador, a Lei Complementar considerou como regra geral o local do estabelecimento prestador, prevendo várias exceções. Vejamos:

**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**

<sup>2</sup> HARADA, Kiyoshi. **ISS e o local da prestação de serviços**. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2428>>. Acesso em: 19 ago. 2010.

**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.**

Por estabelecimento prestador, a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 4º considera como sendo 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.

Dessa forma, a regra geral é que se recolha o ISSQN para o Município onde se encontra o estabelecimento do prestador do serviço, exceto nos casos específicos cujo recolhimento deverá ser feito no local em que o serviço foi prestado, definidos no art. 3º, da LC nº 116/2003.

Sobre esta questão, este Tribunal de Contas já se pronunciou por meio da Nota Técnica nº 01/2005, nos seguintes termos:

1. Cabe à Lei Complementar estipular o critério espacial de cobrança de ISS;
2. Sem esse critério é impossível a conformação concreta da obrigação tributária, por se tratar de pressuposto indispensável à conformação do fato jurídico tributário;
3. O Decreto-lei nº 406/68, recepcionado como Lei Complementar, estabeleceu em seu artigo 12 o critério espacial como sendo o local do estabelecimento prestador de serviços;
4. O artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68 foi revogado pela Lei Complementar nº 116/03, estabelecendo critério misto;
5. Com a publicação da Lei Complementar, as leis municipais com ela conflitantes perderam eficácia no que diz respeito à alteração do critério espacial.

No que tange especificamente aos serviços de construção civil e seus congêneres, o ISSQN é devido ao município do local da execução do serviço, conforme se depreende dos incisos III a XIV do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, transcrito anteriormente.

Este tem sido o entendimento jurisprudencial do STJ, conforme julgados abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ISENÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO. RECURSO REPETITIVO.

1. Configurada a preclusão temporal quanto à existência de isenção de ISS sobre o serviço prestado, inviável sua discussão em sede de Agravo Regimental.

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.117.121/SP, da relatoria da Ministra Eliana Calmon, publicado no DJe de 29/10/2009, submetido ao regime dos recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil, incluído pela Lei nº 11.672/2008), consolidou o entendimento de que, em se tratando de serviço de construção civil, prestado antes ou depois da Lei Complementar nº 116/2003, o ISS é devido ao município do local da obra.
3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1167982 Decisão em 25.05.2010).

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).
2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra "b" do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003).
3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS.
4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência.
5. Recurso Especial conhecido e provido.
6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008. (Resp 1117121/SP Decisão 14.10.2010)

Conforme se infere dos julgados acima, a legislação municipal, mesmo se elaborada sob a égide do Decreto-lei nº 406/68 (recepção como Lei Complementar pela Constituição Federal), em se tratando de serviços de construção civil, não teve o critério espacial de competência alterado e, portanto, o imposto deve ser recolhido ao município onde se realizou a obra.

Desta forma, nos casos de serviços de construção civil, o ISSQN é devido ao município em que o serviço é prestado.

As providências para lançar, arrecadar e cobrar o ISSQN devem ser tomadas pelo Município por meio de ato regulamentar próprio que discipline as regras gerais estabelecidas na LC 116/2003 e atenda as especificidades de cada municipalidade, inclusive o estabelecimento de alíquotas.

Ademais, deve a Administração Pública Municipal fiscalizar o recolhimento do tributo. Isto porque a competência tributária não se limita à instituição do tributo, cabendo ao ente tributante a responsabilidade de exercer sua competência tributária plena, que se efetiva com a arrecadação, conforme estabelecido no artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

É oportuno ressaltar que para facilitar a arrecadação e torná-la mais eficiente, os municípios poderão atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador.

No caso apresentado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISSQN pode ser delegada ao tomador dos serviços, mediante lei, nos termos do art. 6º, §1º, da LC 116/2003, que transcrevemos:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse 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.

O mesmo artigo 6º, da LC 116/2003, em seu § 2º, II, estabelece de forma direta e automática, sem a necessidade de lei, a responsabilidade de retenção e arrecadação do ISSQN às pessoas jurídicas tomadoras 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 de serviços.

Sendo que os itens 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, dizem respeito a atividades de construção civil e outras correlatas, conforme explicitado a seguir:

[...]

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

...

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.

[...]

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).

[...]

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.

Conclui-se que o recolhimento do ISSQN para os serviços de construção civil deve ser feito no local da execução da obra, devendo o gestor, além de instituir, prever e arrecadar o imposto, sendo possível, atribuir a terceiro a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo, nos moldes do art. 6º, §1º e inciso II do §2º da LC 116/2003.

## **2.2 ISSQN. Alíquotas e Concessão de benefícios fiscais.**

A terceira dúvida versa sobre a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, como, por exemplo, a redução da alíquota para incentivar a construção de indústria no município no corrente ano e nos subsequentes.

Antes porém, convém traçar algumas considerações sobre alíquotas mínimas e máximas do ISSQN.

Com escopo de evitar a guerra fiscal, a Constituição Federal determinou que lei complementar definiria as alíquotas mínimas e máximas do ISS, nos seguintes termos:

art. 156 ...

...

§ 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;

...

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 116/2003 estipulou como alíquota máxima do ISS de 5% (cinco pontos percentuais) (art. 8º, II) sobre o valor do serviço prestado, mas não previu qualquer regra para a instituição de alíquotas mínimas.

Neste caso, permanece aplicável a previsão constante do art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ao dispor que, enquanto não editada a lei complementar prevista o ISSQN “terá alíquota de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968”.

Estes serviços correspondem ao item 7 da atual Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar nº 116/2003, e tratam das atividades relativas à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, que ficaram sem alíquota mínima provisória e dependem de nova lei complementar para fixá-la.

Desta forma, os municípios poderão prever alíquotas de até 5% (cinco por cento) para os serviços de construção civil, não havendo previsão acerca dos limites mínimos de instituição do ISSQN.

No que concerne aos benefícios fiscais, necessário se faz primeiramente conceituá-los para melhor compreensão do tema.

Considera-se benefícios ou incentivos fiscais as normas que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, com intuito de estimular o desenvolvimento econômico e social de determinado setor ou região. As formas mais comuns utilizadas são as imunidades, isenções, suspensões da exação, reduções de alíquotas, créditos e devolução de impostos, dentre outras.

O objetivo da concessão de incentivos ou benefícios fiscais deve ser o desenvolvimento econômico e a superação das desigualdades sociais e regionais, sendo inconstitucionais as práticas tendentes a favorecer particulares em detrimento ao interesse público.

O benefício fiscal denota o caráter extrafiscal do tributo. Isto porque a imposição tributária não busca somente suprir os cofres públicos de recursos necessários à execução de políticas públicas, mas, também, possui natureza de intervenção no domínio econômico, alcançando resultados deliberados na própria definição das políticas públicas.

Neste rastro, leciona Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>3</sup> sobre a possibilidade da utilização da exação fiscal como direcionadora de comportamentos e atividades:

[...] o legislador aproveita uma possível redução na carga tributária do contribuinte para induzi-lo (incentivá-lo) a fazer uma determinada atividade, preenchendo dessa forma uma função relevante na sociedade, que, sem a isenção extrafiscal, não seria feita, pelo menos, naquele momento.

De forma geral, o Tribunal de Contas já se pronunciou sobre a concessão de benefícios fiscais, tratado pela Lei de Responsabilidade Fiscal como renúncia de receitas, conforme prejulgados abaixo:

**Acórdão nº 1.578/2005 (DOE 25/10/2005). Tributação. Receita tributária. Renúncia de receitas. Observância aos requisitos.**

Para a concessão de qualquer forma de incentivo ou benefício de natureza tributária que corresponda à renúncia de receitas, deverão ser adotadas providências estabelecidas no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A lei trata tão-somente de renúncia de receita tributária, não abrangendo os incentivos ligados à redução de receitas não tributárias, não estando estes submetidos às regras constantes do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, devendo ser observada apenas no que concerne ao estabelecimento e cumprimento de metas fiscais.

**Acórdão nº 1.578/2005 (DOE 25/10/2005). Tributação. Receita tributária. Renúncia de receitas. Isenção e Anistia. Exigência de lei específica.**

<sup>3</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 114.

A isenção dispensa o tributo e abrange fatos geradores posteriores à lei, enquanto a anistia dispensa somente a multa e abrange fatos geradores anteriores à lei. Ambas, por força constitucional, conforme determina o § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, também devem ser concedidas mediante lei específica. Nesse sentido, a isenção ou anistia não terão eficácia se forem tratadas por uma lei geral que abrange vários assuntos.

**A concessão de caráter não geral de isenção do Imposto Sobre Serviços (ISS) de determinada empresa, ainda que ela venha fomentar a economia local, deverá ocorrer em observância ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.**

A isenção deverá sempre ser concedida para os contribuintes em geral ou para aqueles que preencherem os requisitos previstos em lei, sob pena de violar o princípio da isonomia tributária. **(grifamos)**

Observa-se, portanto, que o ISSQN poderá assumir efeitos extrafiscais quando tiver a finalidade de não apenas auferir receita para os cofres públicos, mas também de disciplinar comportamentos, interferir no domínio econômico e social, com vistas ao desenvolvimento local ou regional.

No caso específico da tributação da prestação de serviços de construção civil, conforme já salientado anteriormente, não há limites mínimos previstos na legislação atual para fixação das alíquotas do ISSQN, sendo vedado, contudo, a previsão de benefícios odiosos, ou tendentes a beneficiar de forma desigual, ferindo o princípio da isonomia tributária.

Neste rumo, a Constituição criou os freios necessários, tornando nulos tais excessos, como leciona o Ricardo Lobo Torres<sup>4</sup>:

É nulo de pleno direito o privilégio fiscal odioso. Se o legislador conceder isenções ou quaisquer outros incentivos fiscais ou financeiros que não sejam razoáveis diante dos princípios da capacidade contributiva, da redistribuição de rendas, do desenvolvimento econômico, etc., terá praticado ato suscetível de anulação. Não cabe, absolutamente, cogitar-se da extensão do privilégio odioso a terceiros, a pretexto de se garantir a isonomia, como, aliás, já se declarou entre nós, inclusive no que pertine às questões de pessoal. O privilégio odioso, portanto, deve ser considerado inconstitucional, por ferir os direitos da liberdade dos contribuintes não contemplados, operando a declaração de nulidade *ex tunc*.

---

4 Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 305-306.

Feitas estas ressalvas, considera-se que é possível reduzir alíquota para incentivar a instalação de indústria no município, desde que adotadas as medidas previstas no art. 14 da LRF, que transcrevemos:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Percebe-se que o legislador impôs três exigências para a ampliação de incentivo tributário que resulte renúncia de receitas:

- a. estar acompanhadas de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício que deva entrar em vigência e nos dois subsequentes;
- b. atender ao disposto na LDO;
- c. seus efeitos já devem ter sido considerados na estimativa da receita orçamentária, sem afetar as metas e resultados fiscais, previstas na LDO ou, de forma alternativa, estar acompanhada de medidas de compensação no âmbito exclusivo da receita tributária ou de contribuições.

No caso das medidas de compensação, o benefício só entrará em vigor quando estas medidas forem implementadas. Nestes termos, aponta CAETANO<sup>5</sup>, e outros:

Como estas medidas normalmente estão sujeitas à autorização legislativa (elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos) e de observância do princípio da anterioridade, é certo

<sup>5</sup> Caetano, Walter Penninck e outros. O Município e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: MAGEART, 2000. p.39

que dentro do próprio exercício elas não terão eficácia, o que, conseqüentemente, remeterá ao ano seguinte a aplicação dessas concessões e ampliações de incentivos e benefícios.

Desta feita, para concessão de benefícios fiscais, é imperiosa a observância do art. 14 da LRF, como ressaltam as decisões citadas anteriormente deste Tribunal.

Assim, conclui-se que é possível reduzir alíquota para incentivar a instalação de indústria no município, desde que adotadas as medidas previstas no art. 14 da LRF e as disposições do Código Tributário Nacional.

Nestes termos, sugere-se o encaminhamento, por meio eletrônico, da decisão apresentada neste item.

### **3. Conclusão**

Diante do exposto e respondendo de forma objetiva a consulta proposta tem-se que:

1) Considerando-se que a presente consulta versa sobre caso concreto de relevante interesse público, o prejudgado exarado a partir deste parecer será em tese e terá caráter normativo e vinculativo a todo Poder Público no Estado de Mato Grosso;

2) Em análise às indagações do consulente chegou-se à conclusão de que:

a) este Tribunal já tem prejudgados que atendem apenas parcialmente as dúvidas do consulente, conforme entendimentos da Resolução de Consulta nº 10/2008, Nota Técnica nº 01/2005 e Acórdão nº 1.578/2005;

b) as dúvidas do consulente foram respondidas utilizando-se das legislações e jurisprudências afetas à matéria, tais como a Lei Complementar 116/2003 e Recursos Especiais nºs 1117121/SP/2010 e 1167982/2010 – STJ;

c) o ISSQN incidente sobre os serviços de construção civil é devido ao município do local da execução da obra, sendo prerrogativa dos municípios a fixação da alíquota máximas e mínimas para a tributação destes serviços, obedecendo ao limite máximo de 5% imposto pela LC 116/2003;

d) caso os municípios pretendam reduzir alíquotas de ISSQN já definidas, com fito de incentivar a implantação de indústrias, deverão observar dos ditames do art. 14, da LRF.

Assim, diante dos argumentos postos acima, sugere-se que, ao julgar o presente processo e em comungando este Egrégio Tribunal Pleno do entendimento delineado neste parecer, seja publicada a seguinte ementa (art. 234, § 1º, da Resolução. Nº 14/2007) que responde às indagações propostas pelo consulente:

**Resolução de Consulta nº /2010. Tributação. ISSQN. Competência espacial e quantitativa. Renúncia de receitas. Observância aos requisitos.**

1) Como regra geral, o art. 3º, da Lei Complementar 116/2003 estabelece que o ISSQN é devido no local do estabelecimento prestador. Como exceção, prevê vários serviços em que o tributo é devido para o município do local da execução da obra, dentre estes, os serviços de construção civil.

2) Além da obrigação de editar ato normativo regulamentando a Lei Complementar 116/2003, para instituir, cobrar e arrecadar o ISSQN, o Município poderá delegar a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa mediante lei, nos moldes do art. 6º, §1º, da LC 116/2003, ou, ainda, atribuir direta e automaticamente a responsabilidade tributária, nos termos do inciso II do §2º, da mesma Lei.

3) Os municípios poderão instituir o ISSQN com alíquota máxima de até 5% (cinco por cento) sobre o valor do serviço prestado, nos moldes da legislação em vigor.

4) É possível a redução de alíquota de ISSQN para incentivar a instalação de indústria no município, desde que adotadas as medidas previstas no art. 14 da LRF.

Posto isso, submete-se à apreciação do Conselheiro Relator para decisão quanto à eventual instrução complementar, sendo encaminhado na sequência ao Ministério Público de Contas para manifestação (art. 236 do RITCMT).

Cuiabá-MT, 28 de abril de 2011.

Bruna Henriques de Jesus Zimmer  
Técnico de Controle Público Externo

Edicarlos Lima Silva  
Consultor de Estudos e Normas

Ronaldo Ribeiro de Oliveira  
Secretário-Chefe da Consultoria Técnica