

Quais critérios que determinam a permissão ou não da dedução de materiais ou mercadorias na base de cálculo do ISS?

Andryelle de Oliveira

Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

Sérgio Murilo Petri

Professor orientador de TCC do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

RESUMO

Esta pesquisa tem como propósito apresentar o contexto e a relevância do tema que contorna a dedução de materiais na base de cálculo do ISSQN no setor da construção civil. Inicialmente, será apresentada uma análise referente à legislação aplicável, incluindo a Lei Complementar 116/2003 e a consulta realizadas em documentos como processos, agravos entre outros, com o intuito de estabelecer os fundamentos que nortearão a análise e a discussão a serem desenvolvidas ao longo do trabalho. A metodologia utilizada será de natureza qualitativa, feita através de documentos e de maneira descritiva. A importância de compreender as diferentes interpretações e os posicionamentos jurídicos sobre este assunto será destacada, assim como a realização de estudos de caso que servirão para ilustrar as questões discutidas. Os resultados trarão o majoritariamente o entendimento do STJ, e será exposta informações relevantes para a compreensão dos resultados. Serão expostas as conclusões e considerações finais, com o objetivo de contribuir para o esclarecimento e um aprofundamento do debate sobre este tema.

Palavras-chave: Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário, Orçamento.

1 INTRODUÇÃO

O Imposto Sobre Serviços (ISS) é um tributo que tem como fato gerador a prestação de serviços que estão na lista anexa a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, conforme Machado dos Santos, et al. (2024); Guimarães; Ferreira Júnior, (2022). Trata-se de um tributo brasileiro instituído e/ou modificado pelos municípios de todo território nacional (Art. 156, III, Constituição Federal/1988), de competência municipal e do Distrito Federal, pode ser também chamado como Imposto sobre Serviços de (ISS) redação da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 dado que só são os serviços disponíveis na lista anexa a LC 116/2003 (Vendrame 2020).

O ISS é uma importante fonte de arrecadação municipal, sendo fundamental para a manutenção de diversos serviços públicos, sua importância também está relacionada a capacidade de estimular o desenvolvimento econômico dos municípios de acordo com Machado dos Santos, et al. (2024); Guimarães; Ferreira Júnior, (2022). A Lei Complementar nº 116/2003, é a norma base que rege as providências do ISS, cada município deve emitir decretos referente a retenção do ISS, que oriente a retenção do tributo, desde que não afronte as diretrizes Estaduais, assim como as da União (Lima, 2020; Brasil, 2003).

Gomes (2015) traz o conceito de serviço como “o bem incorpóreo (imaterial) na etapa de circulação



econômica. Para haver serviço é necessário que a atividade seja prestada para terceiros e não para si próprio.” (Gomes, 2015, p.11). Conforme a LC nº 116/03, Art.7 “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço” (BRASIL, 2003). Dantas (2020), aborda o conceito de mercadorias como “materiais utilizados na construção civil da base de cálculo do ISS, conforme previsto na Lei Complementar n.º 116/03, abrange tanto os materiais fornecidos pelo próprio prestador do serviço, como aqueles adquiridos de terceiros, justamente porque já incide sobre esses materiais, o ICMS, na operação de circulação de mercadoria, desde que tenham sido produzidos fora do local de prestação de serviços.” (Dantas,2020).

Em Reis (2003) trazia o assunto sobre a reforma tributária do ISS devido a Ementa Constitucional nº 18/1965, sendo considerado um novo imposto para aqueles que trabalhavam na área tributária da época. Em 2010 GOMES trouxe aspectos teóricos e práticos relacionados ao ISS, traz com isso conceitos sobre o que seria o serviço para fins tributários, já Hungaro (2015) abordou a BC referente ao ISS que incidente sobre a construção civil à luz da jurisprudência pátria, comenta sobre o ISS na Constituição Federal, ressaltando que é a lei suprema e fundamental, e que sempre deve ser considerada acima devido à hierarquia.

Em Dantas (2020) trouxe o questionamento se era permitida a dedução da BC dos valores referentes aos materiais utilizados nas construções civis. E em Oliveira (2024) trará uma análise do ISS e a dedução de materiais na BC, com o foco em verificar e compreender o embasamento nas decisões que foram tomadas, e que servem como orientação para a tomada de decisão no cálculo dos impostos, o impacto que ocasiona e compreender os motivos de quando ocorre ou não a dedução da BC de mercadorias do ISS.

A construção civil, é um tipo de serviço que está incluso na lista anexa da Lei complementar nº 116/2003, enquadrado no item 7.02 e o 7.05, podendo ser deduzido da base de cálculo, recolher para onde se presta o serviço e ainda está sujeito a retenção de ISS, as atividades realizadas por organizações e profissionais autônomos, como construtoras, empreiteiras, arquitetos e engenheiros (Roitman, 2024). De acordo com a lei complementar nº 116/2023 art. 3º o ISS é “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 XXV”(Brasil, 2003), quando o imposto será devido no local, que no caso da construção civil está destacado no item “III - da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa” (Brasil, 2003). Sendo assim o ISS é devido no local onde ocorreu o serviço (Roitman, 2024).

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Em alguns municípios, durante o processo de regularização, é possível aplicar deduções no cálculo do ISS, considerando valores previamente pagos por serviços terceirizados durante a construção (Passos, 2023). “Essa possibilidade, contudo, depende das normas específicas de cada município e requer uma análise cuidadosa das regulamentações locais” (Torrás, 2024), no qual foi vetado pela LC 116/2023 e suas alterações (LC nº 123, de 2006); LC nº 157, de 2016; LC nº 175, de 2020; ADIN 3142 bem como a CF/1988,



uma vez que não se pode bi tributar .

A base de cálculo do desse serviço é o valor total destacado na nota, nesse valor está incluso os custos de materiais e a mão de obra, a alíquota é determinada de acordo com o que é estabelecido pelo município conforme a legislação local, que pode variar entre 2% a 5%. Via de regra a base de cálculo é o valor total da nota, contudo o serviço 7.02, está incluso na exceção que permite a dedução do valor dos materiais utilizados na construção civil da base de cálculo (Toma, 2024), desde que sejam produzidas pelo prestador do serviço fora do local que ocorreu ou ocorrerá a prestação do serviço, e que estejam sujeitos ao ICMS.

De acordo com a Lei Complementar nº 116, Art. 7º, §2º, não incluir como deduções da Base de Cálculo (BC), o fornecimento de mercadorias pelo prestador do serviço que estão determinados na lista anexa a lei complementar. Mais especificamente, os valores dos materiais fornecidos nos serviços da área de construção civil (itens 7.02 e 7.05 da lista anexa) (Brasil, 2003).

Conforme apresenta Dantas (2020), a dedução da base de cálculo do ISS dos valores dos materiais utilizados na construção civil, abrangem os materiais fornecidos pelo próprio prestador do serviço e os materiais adquiridos de terceiros, por incidirem nessas mercadorias o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), desde que tenham sido produzidos fora do local de prestação de serviços (Dantas, 2020).

A dedução de materiais da BC do ISS é um mecanismo de redução do valor do imposto devido pelas empresas que prestam serviço, a Lei Complementar 116/2003 permite essa dedução nos casos em que os materiais usados na prestação de serviços são de propriedade do cliente e são transferidos a este após a sua utilização. Essa dedução é importante, pois evita a cobrança de imposto sobre um valor que não representa efetivamente a receita auferida pela empresa, assim o cálculo do imposto se torna mais justo e proporciona atividade econômica. A dedução da BC também tem impacto positivo na competitividade das empresas que prestam serviços no ramo da construção civil.

Anterior a lei complementar 116/2003, a norma que pleiteava a forma do cálculo do ISS sobre a construção civil era o DECRETO-LEI Nº 406, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1968. Esse decreto trazia que:

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



Dessa forma era entendido que o valor dos materiais seria deduzido desde que fossem adquiridos de terceiros mas que fossem fornecidos pelo prestador do serviço, A LC 116/2003 veio posteriormente e sobrepôs essa informação, informando como deveria ser feita a base de cálculo do ISS que trazia no item 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) (Brasil, 2003). Assim sendo produzidas pelo prestador do serviço, não mais de terceiros, e que deveria ser produzida fora do local da prestação de serviço, pois nesse caso estes materiais já estariam sujeitos ao ICMS.

Neste contexto, a presente pesquisa tem como problema de pesquisa qual é o critério para a permissão ou não da dedução de mercadorias na base de cálculo do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), considerando a legislação vigente e as interpretações adotadas em diferentes municípios e estados?

1.2 JUSTIFICATIVAS

Como justificar baseados nos trabalhos anteriores os autores como Camilla Fagner de Carvalho e Costa, Jeferson de Castro Vieira, Josenildo dos Santos, José Francisco Ribeiro Filho, entre outros, que abordam questões relacionadas à tributação, auditoria fiscal, e a gestão do ISS, essa pesquisa busca contextualizar a aplicação do imposto e suas deduções dentro de um panorama prático e normativo. Por exemplo:

A TTO (Teoria da Tributação Ótima) é mencionada para destacar a importância da inclusão e responsabilidade social nas políticas públicas de gestão tributária, sugerindo que o tratamento diferenciado de agentes econômicos possa impactar a aplicação do ISS.

A análise de casos específicos, como o de uma empresa de publicidade usando a Lei de Newcomb-Benford, mostra como técnicas de auditoria podem ser aplicadas para avaliar o processo de dedução de mercadorias na base de cálculo do ISS.

A pesquisa tem relevância, porque busca entender os fatores que influenciam a forma de como o ISS é aplicado, especialmente em relação à dedução de materiais. Esse entendimento contribui para a formulação de políticas públicas mais justas e eficientes, além de fornecer subsídios para empresas e gestores públicos na tomada de decisões tributárias.

O estudo tem como base a análise de Processos e Consultas Públicas, com o intuito de verificar as decisões tomadas para a resolução dos casos. São coletadas informações sobre a legislação municipal e estadual, bem como informações disponíveis em portais de transparência e bases de dados públicas.



1.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa delimita-se quanto ao aspecto temporal em relação ao tempo que levou para ter uma decisão referente a dedução de materiais da base de cálculo do ISS. No aspecto legal quanto a legislação Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e ao Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968.

Os serviços mencionados que serão analisados estão legalmente abrangidos pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, conforme a seguir:

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

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

7.05 – 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).

Sob o aspecto espacial e considerando a delimitação legal, é abrangência do Congresso Nacional, e a competência recai sobre os Municípios e Distrito Federal com a responsabilidade de emitir decretos que complementem as diretrizes sancionadas e fazer a cobrança do imposto. Ademais, decisões do STF, sobre a dedução de materiais da base de cálculo do ISS que serão utilizadas para análise são:

- SEGUNDO SG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 603.497 MINAS GERAIS;
- RECURSO ESPECIAL Nº 1.916.376 – RS (2021/0011137-9);
- AGINT NO ARAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1009715 – SP (2021/0146993-3);
- PROCESSO CON – 07/0035295 – CONSULTA TRIBUTÁRIA; e
- PROCESSO Nº 6130/2023 – SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 02/2023.

Sob aspecto temático a pesquisa terá enfoque na dedução de materiais da base de cálculo do ISS no serviço de construção civil. Será feita uma análise da legislação vigente, que regula essa dedução, e como ela é aplicada, observando a jurisprudência e as decisões recentes do STF que influenciam a composição dessa base de cálculo.

1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Com o objetivo de organizar o trabalho e assim ter um melhor entendimento do estudo, esta pesquisa será distribuída em cinco (5) capítulos. No primeiro capítulo está a introdução, problemática e objetivos, e justificativa.

No segundo capítulo será apresentado o sistema tributário, que traz a carga tributária e o imposto



sobre serviço, esclarecendo o que é esse sistema tributário, como ele é composto, sobre o que se refere a carga tributária e o que pode acarretar quando ela é elevada ou muito baixa, trata sobre a importância dos impostos, discorre sobre a base de cálculo do ISS, cita a lei que rege esse imposto, também traz estudos que se relacionam com o tema desta pesquisa.

O terceiro capítulo é tratado a metodologia que foi utilizada no desenvolvimento da pesquisa.

O quarto capítulo é apresentado e discutido os dados que foram escolhidos para a pesquisa, sobre a dedução de materiais da base de cálculo do ISS em serviços de construção civil.

E finalmente no quinto capítulo é descrito a conclusão, trazendo o desfecho da problemática, dos objetivos e as limitações do tema abordado, e por fim as recomendações para futuras pesquisas.

2 OBJETIVO

Por meio do objetivo analisar os critérios que determinam a permissão ou não da dedução de mercadorias na base de cálculo do ISS, com base na legislação vigente e nas interpretações adotadas em diferentes municípios e estados.

Com o intuito de atingir o objetivo geral, são definidos os seguintes objetivos específicos:

- verificar os documentos selecionados. Será analisado cada processo/agravo para fazer a diferenciação das decisões;
- comparar as decisões sobre a dedução da base de cálculo, objetiva-se encontrar determinado índice que permita fazer essa análise;
- identificar nos decretos e leis se há alguma motivação das decisões que foram tomadas. Isto será feito por meio de pesquisas de texto dos decretos à procura de justificativas, também será buscado notícias referentes ao assunto em portais disponibilizados na internet.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, a fim de melhorar o entendimento da pesquisa, será apresentado a base teórica que sustentará o desenvolvimento do restante do trabalho.

3.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO

“O termo sistema tributário se refere a um grupo de normas que organizam toda a tributação de um país” (Gonçalves, 2024, p 4), ou seja, seu objetivo é gerar receitas para as Entidades do Setor Público, que são utilizadas para financiar as atividades do governo e prover serviços públicos à população. “No Brasil, existem diversos tipos de tributos, cada um com suas características e finalidades específicas.” (Zuppane, 2023, p 10).

De acordo com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art.3º “Tributo é toda prestação pecuniária



compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (Brasil, 1966).

O Sistema Tributário Brasileiro “é composto por três esferas de governo - Federal, Estadual e Municipal - e possui uma estrutura complexa e diversificada” (Silva, 2024, p 18), cada esfera possui sua autoridade tributária e tem a responsabilidade pela arrecadação de impostos, taxas, contribuições sociais.

Para Orair e Gobetti (2018, p. 216), o sistema tributário é “o conjunto de regras legais que disciplina o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos públicos na forma de tributos cobrados no país e, notoriamente, controversa no Brasil e em todo lugar” (Orair e Gobetti, 2018, p.216).

Os tributos são necessários para ocorra o funcionamento do país, pois são eles que financiam os bens e as prestações de serviços públicos.

De acordo com Ishida e Martelli (2015, p.1) “O sistema tributário Nacional é determinado pela Constituição Federal que institui à União, estados e município a competência para criar, instituir, arrecadar e fiscalizar o pagamento dos tributos pelos contribuintes.” (Ishida; Martelli, 2015, p.1).

O Sistema Tributário Brasileiro também é considerado complexo e burocrático, ele sofre constantes mudanças, o que dificulta a compreensão dos contribuintes sobre suas obrigações e direitos, outro fator que dificulta o entendimento é a falta de transparência, além de possuir uma carga tributária elevada em comparação a outros países. “A complexidade do sistema tributário se amplia quando observamos a quantidade de tributos vigentes e suas alíquotas.” (Gonçalves, 2024, p 2).

3.1.1 Carga Tributária

A carga tributária refere-se ao valor total de impostos, taxas e contribuições, que são arrecadados pelo governo em relação a renda, produção e consumo de bens e serviços do país. “Ela é importante porque ajuda a financiar o funcionamento do governo e os serviços que ele oferece à sociedade. Quanto maior a carga tributária, mais recursos estão sendo destinados para o financiamento de diversas atividades governamentais, tais como infraestrutura, segurança, saúde e educação” (Neves e Santana, 2024, p 1). A carga tributária pode variar de acordo com a estrutura do país, como o nível de desenvolvimento econômico o tamanho do setor público, a eficiência dos sistemas tributários e as políticas fiscais adotadas. “A carga tributária consiste em todos os tributos que o governo cobra dos contribuintes. Sejam eles pessoas físicas sejam pessoas jurídicas. A ela, soma-se ainda o chamado PIB, que é o Produto Interno Bruto do país.” (Almeida 2022).

A carga tributária elevada pode ser vista como uma fonte de recursos para o governo financiar serviços públicos e programas sociais, mas também pode afetar a competitividade do país e a capacidade de as empresas de investir e crescer, “os tributos levam uma boa parcela dos recursos auferidos pelos brasileiros, quer seja pela pessoa física, quer jurídica. Assim sendo, há limitação da capacidade de



investimento ou consumo desses, atravancando o crescimento econômico.” (Alves, et al, 2012, p,44 e 45).

Uma carga tributária muito baixa pode causar problemas de financiamento para governo, e prejudicar a qualidade e a abrangência dos serviços públicos.

De acordo com Almeida (2022) no Brasil a carga tributária por ser considerada bem elevada, e apesar disso nem sempre ela é destinada de forma apropriada para a população. “Segundo pesquisas, o valor é menor do que muitos países classificados como desenvolvidos. Por outro lado, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário fez um estudo e revelou a seguinte informação: o Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade é o mais baixo entre os países que entraram no levantamento.” (Almeida 2022).

3.1.2 Impostos

Conforme Almeida (2022), os impostos são tributos arrecadados pelos níveis de governo, eles se dividem em Federal que incluem o Imposto de Renda, Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), e o Programas de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Estaduais que são o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e por fim os Municipais que inclui o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (Almeida, 2022).

O fato gerador é um importante fator que deve ser entendido para saber quando haverá a incidência do ISS. Conforme Alvez “O fato gerador do ISS é prestar os serviços que estão nessa lista. Quem pode cobrar esse imposto são os municípios. Por se tratar de imposto, o ISS não tem destinação específica, ele vai para os cofres do município e compõe o seu orçamento.” (Alvez, 2021).

Os impostos são uma ferramenta de arrecadação do governo, mas também podem ser um fator que afeta a competitividade das empresas e a distribuição de renda da sociedade. Alguns impostos tem suas alíquotas diversificadas como o caso do ICMS que possui diferentes alíquotas em diferentes estados, e o ISS, que recebe uma alíquota diferente, em que a Lei Complementar nº116 no art. 8º parágrafo II estabelece que a alíquota máxima será de 5% e o art. 8º- A que a alíquota mínima será de 2%, para cada serviço previsto no anexo listado na Lei Complementar nº116/2003. “Os municípios têm liberdade para definir as alíquotas do ISS dentro do parâmetro mínimo de 2% e máximo de 5%. Portanto, é comum que determinado serviço seja tributado a alíquotas diferentes entre dois municípios.” (Alvez, 2021).

Essas alíquotas são aplicadas a uma base de cálculo, mais especificamente a base de cálculo do ISS é de acordo com o valor total do serviço prestado previsto no artigo 7º da LC nº 116/2003, existem alguns casos previstos que estão na LC nº 116/2003 em que o valor do serviço também envolve o fornecimento de materiais que não serão tributados pelo ISS, nesse caso, o ISS não incide sobre o valor das peças aplicadas na manutenção, que são tributadas pelo ICMS (Brasil, 2003). O ISS incide sobre a prestação de serviços tanto de pessoa jurídica quanto pessoa física, desde que exerçam atividades sujeitas ao imposto. “O ISS



incide sobre a prestação de serviços, mas não sobre a simples atividade em si, ela recai sobre a transferência onerosa de um bem incorpóreo a terceiro, pois somente o transporte prestado a terceiros é que constitui uma prestação de serviços.” (Guimarães e Ferreira, 2022, p 4).

De acordo com a LC n 116/03 Art 1 § 2 “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.” (BRASIL, 2003).

3.2 ESTUDOS RELACIONADOS

Um assunto bastante recorrente é a reforma tributária, principalmente pelos tributos brasileiros terem uma complexibilidade grande, um dos tributos que tem uma dificuldade a ser entendido é o ISS, isso ocorre devido ele ser municipal e ter alíquotas diferenciadas para todos os serviços listado na Lei Complementar nº116/2003, que é a norma que dispõe sobre o ISS, porém é dever dos municípios emitirem decretos para estabelecer alguns critérios complementares a lei, pois a lei discorre sobre os serviços como um todo, e os municípios tem suas peculiaridades, sendo ajustados por esses decretos.

Felippe (2022) abordou a diferença entre ICMS e ISS, identificando os seus fatos geradores, contribuintes, e traz as operações mistas nas quais as empresas prestam serviços de instalação, montagem, entre outras, e, ao mesmo tempo, fornecem a mercadoria ao seu cliente. Essas estão previstas nos serviços na lista de serviços, anexa à Lei Complementar 116/03 (Pedrozzo, 2022).

Camilla e Jeferson (2021) se propuseram a apresentar fundamentos clássicos e contemporâneos da teoria da tributação ótima (TTO) e problematizar sobre sua presença e possibilidades no debate da política tributária no Brasil. Concluíram que “é possível conciliar bem-estar social com tributação, que eficiência e equidade são premissas para políticas tributárias, que o Estado deve ser inteligente no planejamento e na gestão, permite que se mude a percepção sobre a política tributária. Dessa forma, ela deixa de ser o algo do cidadão, um infortúnio das empresas e o entrave para o desenvolvimento” (Costa e Vieira, 2021, p 13 e 14).

Josenildo e demais integrantes (2007) se propuseram a “avaliar, se o modelo baseado na Lei de Newcomb-Benford (NB-Lei) é aplicável ao trabalho de fiscalização do ISS a fim de identificar um instrumento mais efetivo para a fiscalização de impostos e incorporá-lo aos procedimentos de auditoria digital. Concluíram que é possível inverter a visão de sinalização de fraudes antes somente baseada em confronto com os dados dos tomadores de serviços, para a geração de indicadores de desvios apenas com as informações dos próprios contribuintes fiscalizados (Josenildo e demais integrantes” (SANTOS et al. 2007, p 14).

Marlei, Alex e Josiane (2017) identificaram o serviço de turismo como algo a ser estudado “apontando relação direta com a prestação de serviços, na qual incide a tributação de ISS. Através da arrecadação



municipal em que eram gerados bens e serviços à sociedade. Assim, a pesquisa teve como objetivo verificar o desempenho da arrecadação do ISS no período de 2012 a 2016, nos cinco municípios do destino indutor do desenvolvimento turístico regional das Hortênsias, no estado do Rio Grande do Sul. Conclui-se que a arrecadação de ISS não participa significativamente da arrecadação total das receitas correntes, ou seja, mesmo que os municípios analisados tenham a economia baseada em prestação de serviços decorrentes da Revista Brasileira de Gestão e atividade do turismo, no geral, o ISS possui um percentual baixo na arrecadação de receitas correntes” (Mecca et al 2017, p 186,187,189).

Danilo abordou o entendimento do STJ “A base de cálculo do ISS é o preço do serviço de construção civil contratado. Dela, só é possível deduzir o valor do material empregado se ele foi produzido pelo prestador fora do local da obra e se foi por ele comercializado com a incidência do ICMS. Com esse entendimento, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça confirmou a pacificação de uma controvérsia tributária que durou uma década, mas recentemente teve seu fim por meio de decisão do Supremo Tribunal Federal.” (Vidal, 2023).

Ao final Danilo trouxe em seu estudo “No caso julgado pela 1ª Turma do STJ, o recurso especial do contribuinte foi negado porque a empresa não alegou, muito menos comprovou, que vendeu de forma separada os materiais empregados nos serviços de concretagem e submeteu o valor deles à tributação pelo ICMS. A votação foi unânime” (Vidal, 2023).

Gabriela trouxe como funciona o ISS na construção civil “Na Construção Civil, o Imposto Sobre Serviços (ISS) incide sobre uma vasta gama de atividades realizadas por organizações e profissionais autônomos, como construtoras, empreiteiras, arquitetos e engenheiros. Este tributo municipal tem suas particularidades e implicações diretas na operação desses profissionais no Brasil.” (Torres, 2024).

Quadro 1: Estudos Anteriores

Autor (es)	Periódico	Resultados
Camilla Fagner de Carvalho e Costa Jeferson de Castro Vieira (2021)	Revista de Administração Contemporânea	O texto chama atenção para o fato de que a TTO consegue trazer as questões sociais para discussão de políticas públicas de gestão tributária de forma estruturada, tendo como perspectiva a inclusão e a responsabilidade social, a partir da importância de um tratamento diferenciado dos agentes econômicos, físicos e jurídicos, suas necessidades e possibilidades.
Josenildo dos Santos, José Francisco Ribeiro Filho, Umbelina Lagioia, Bartolomeu Figueiredo Alves Filho e Ivson José Caldas de Araújo (2009)	Revista Contabilidade & Finanças	Os resultados oriundos do estudo de caso da empresa de publicidade evidenciaram a aplicabilidade do modelo baseado na Lei de <i>Newcomb-Benford</i> para o processo de auditoria tributária do ISS.
Marlei Salete Mecca, Alex Eckert e Josiane Menegat (2018)	Revista Brasileira de Gestão e Inovação	O município de Gramado foi o que mais teve evolução na arrecadação de ISS ao longo dos 5 anos, obtendo um crescimento total de 117,5%. O município que teve a menor arrecadação foi Picada Café, com uma queda de 13,19%. Pode-se dizer que a crise econômica financeira



		não afetou Gramado, visto que é um município com maior infraestrutura turística, enquanto, Picada Café, que não possui tantos atrativos turísticos, foi mais afetada
Felipe Pedrozo (2022)	Arquivei	Não há resultados, por ser apenas uma matéria sobre o assunto.
Danilo Vidal (2023)	Consultor Jurídico	Aborda sobre a BC do ISS e sobre o posicionamento do STJ. Junto ao texto traz um dos acórdãos que será utilizado na análise.
Gabriela Torres (2024)	Sienge	Traz como funciona o ISS na construção civil. Não tem resultados por se tratar de uma matéria

Fonte: Dados da pesquisa (2023 e 2024).

Felipe traz a diferença entre o ICMS e o ISS, no que permite identificar no contexto da construção civil, o fato gerador do ISS está ligado à prestação de serviços. A legislação tributária estabelece que, embora o serviço possa envolver o fornecimento de materiais, o que caracteriza a obrigação tributária é a prestação do serviço. A discussão sobre a dedução de materiais da base de cálculo do ISS é impactada pela definição de quando o ICMS tem que incidir. Se uma empresa de construção civil fornece materiais como parte do serviço, pode haver sobreposição nas obrigações tributárias. A forma como esse serviço é categorizado pode afetar a forma de cálculo do ISS. A correta interpretação das operações mistas é essencial para garantir que as empresas não paguem imposto em duplicidade.

Danilo comenta sobre o entendimento do STJ, que será um dos pontos necessários para o entendimento como a base de cálculo do ISS para o serviço de construção civil.

Isso se alinha diretamente com a pesquisa, que busca compreender como esses critérios afetam a tributação sobre os serviços de construção civil. A pesquisa explora como a interpretação impacta a prática dos prestadores de serviços de construção civil, considerando as implicações de se permitir ou não a dedução de materiais da base de cálculo do ISS.

Camila e Jeferson abordam como funciona a prestação de serviço na construção civil, o entendimento de que o prestador de serviço de construção civil é, como regra, contribuinte apenas do ISS, enfatiza a necessidade de gestão eficiente e conformidade tributária. Isso se relaciona pois os prestadores devem estar cientes das implicações legais para evitar surpresas tributárias.

4 METODOLOGIA

No tópico, é apresentada a metodologia de pesquisa, que engloba a classificação da pesquisa, a coleta de dados e, por fim, o tratamento de dados.

Classificação: A metodologia utilizada para esta pesquisa é de natureza qualitativa, na qual “orienta procedimentos de pesquisa sobre objetos de estudo que requerem descrições e análises não numéricas de um determinado fenômeno.” (Carlini, 2022), se enquadra como uma pesquisa documental, buscando informações em Processos, Recursos Especiais, Agravos e consultas, se destinando a explicar “os



fenômenos e contexto, não sendo capaz de generalizar estatisticamente os resultados para uma população ou para outros contextos diferentes.” (Machado, 2023), e descritiva sendo assim “uma análise minuciosa de um objeto de estudo (uma empresa, situação-problema ou uma determinada região).” (<https://doity.com.br/blog/metodos-de-pesquisa/>).

Trata-se de uma pesquisa documental pois terá como objeto de análise documentos que tratam sobre a dedução ou não de materiais na base de cálculo do ISS em relação aos serviços citados no art 8º inciso 1 da Lei Complementar 116 de 2003 que são 7.02 e 7.05. Situações em que foi ou não permitida a dedução de mercadoria da base de cálculo do ISS pode ser por abordar um alinhamento correto com o que está expresso nas normas que exprimem sobre o ISS, ou por obter uma interpretação equivocada do que está na norma que abordam sobre o ISS. A “pesquisa documental tem por finalidade reunir, classificar e distribuir os documentos de todo gênero dos diferentes domínios da atividade humana” (FERRARI, 1982, p. 224).

O estudo também apresentará características quantos aos resultados como uma pesquisa qualitativa. “A pesquisa qualitativa se caracteriza pelo desenvolvimento conceitual, de fatos, ideias ou opiniões, e do entendimento indutivo ou interpretativo a partir dos dados encontrados.” (SOARES, 2019, p. 1). Será uma pesquisa descritiva, pois irá recolher informações mais detalhadas referentes ao assunto, e descreve-las. De acordo com Salgado (2023), a pesquisa descritiva busca descrever e explicar o que está sendo pesquisado e não deixa explícito quais são as razões pelas quais isso acontece.

A amostra da pesquisa é composta por análises de casos que mostram como foram abordados diferentes casos sobre o mesmo assunto e suas peculiaridades. A coleta de dados será feita por observação direta. A partir da análise dos dados, pretende-se identificar as conclusões tomadas referente a dedução na base de cálculo de materiais do ISS sobre a atividade econômica nos municípios, contribuindo para debate sobre a efetividade as principais questões que ocorrem a falta dessa dedução na BC ou a dedução indevida.

População: Documentos selecionados de acordo com assunto a ser abordado - Com uma limitação de estudo para a dedução de material da Base de cálculo especificamente do imposto sobre serviço.

Amostra: Corresponde ao total de documentos que serão analisados a decisão sobre a dedução da base de cálculo de mercadoria do ISS – para fazer a análise e as comparações dos processos selecionados.

Coleta de dados: Será feita por meio da análise dos decretos municipais e Leis Complementares. Tais documentos servirão de base para entender as decisões e conseguir fazer as análises.

Categorias: Serviços dedutíveis de acordo com a LC 116/03 art. 7º que são os serviços 07.02 e 07.05. O ano em que as decisões referentes aos decretos na parte que aborda sobre a dedução de mercadorias da base de cálculo do ISS.



Quadro 2 - Categorias e Subcategorias do estudo.

Categoria	Subcategoria	Fonte
Decretos	Decretos	Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.
Leis	Leis	Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Instrumento de pesquisa: Pesquisa documental - Será feito manualmente.

Quadro 3: Característica do estudo

Objetivo Específico	Variável	Tratamento	Referências Bibliográficas
Verificar os documentos selecionados. Será analisado cada processo/agravo para fazer a diferenciação das decisões.	Considerar a decisão tomada para determinado caso que entrarão para a análise e comparação.	Distinguir cada caso, que será feita a análise e comparação. Relacionar os casos para que as comparações.	Agravos, recursos e processos
Comparar as decisões sobre a dedução da base de cálculo, objetiva-se encontrar determinado índice que permita fazer essa análise.	Considerar os processos que estão sendo analisados.	Verificar se os dados estão consistentes com a realidade fazendo remoção de dados incorretos, Irrelevantes e duvidosos.	Leis referentes ao assunto.
Identificar nos decretos e leis se há alguma motivação das decisões que foram tomadas. Isto será feito através de pesquisas de texto dos decretos à procura de justificativas, também será buscado notícias referentes ao assunto em portais disponibilizados na internet.		Organização dos dados em categorias que sejam relevantes para fazer as análises.	

Fonte: Elaborado pelo autor.

5 DESENVOLVIMENTO

A pesquisa aqui desenvolvida tem como objeto de análise cinco (5) processos com decisões tomadas pelo STJ, em relação a dedução de materiais da BC do ISS, no serviço de construção civil. Os processos foram selecionados com a finalidade de explorar e identificar os critérios para a interpretação aplicada pelos tribunais sobre a exclusão de materiais da BC, conforme previsto no item 7.02 da lista anexa a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.

5.1 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS DADOS

Os resultados apurados evidenciam a pertinência das decisões para o setor da construção civil, demonstrando os aspectos jurídicos e fiscais que implicam de maneira adequada a aplicação da legislação tributária. A análise minuciosa dos processos procura fornecer uma percepção mais nítida sobre as



implicações legais e práticas da inclusão ou exclusão de materiais na base de cálculo do ISS, colaborando para facilitar a compreensão da jurisprudência estabelecida no âmbito do STJ e suas potenciais implicações no planejamento tributário das empresas do setor de construção civil.

5.1.1 Apresentação dos dados

São exibidas, a seguir as informações relevantes de cada situação estudada, retirada de diversos processos publicados.

Quadro 4: Decisão do Processo Do Caso 01

Estudo de Caso 01
Segundo Ag.Reg. No Recurso Extraordinário 603.497 Minas Gerais
Data: 29 de junho de 2020

Fonte: Dados do Processo (2024).

O processo faz a análise das decisões do STJ, referente a dedução de materiais da BC do ISS, no que envolve o contribuinte e o conflitante com o entendimento da Receita Federal sobre a devida tributação. Esse processo se dá entre as partes Topmix Engenharia e Tecnologia de Concreto S/A (contribuinte) que é a empresa de construção civil, contra o município de Betim.

A legislação utilizada para este caso se deu pelo Decreto-Lei 406/1968, que trata da permissão da exclusão do valor dos materiais da base de cálculo do ISS, produzidos fora do local em que ocorreu a obra que foram sujeitos à tributação do ICMS. Indicando inicialmente que não estabeleceu interpretação e nem houve análise da subsistência a norma que lhe sucedeu a LC 116/2003.

A legislação relacionada, especificamente o Decreto-Lei 406/1986, determina que a base de cálculo do Imposto sobre Serviço é o valor total do serviço prestado, no qual normalmente enquadra a mão de obra e os materiais utilizados. O ponto central do debate é a respeito de quais materiais tem permissão de serem deduzidos da BC.

No artigo 9º, parágrafo 2º alínea “a” do referido decreto, ratifica que são se incluem na BC os materiais produzidos pelo prestador fora do local da execução do trabalho, que ficam sujeitos ao ICMS”. Neste caso o Supremo Tribunal de Justiça teve que interpretar se a dedução se aplica a qualquer material ou apenas aos que atendem a determinados critérios, sendo um destes critérios, ter sido comercializado com a incidência do ICMS.

A recém decisão do STF, estabeleceu a posição que os prestadores de serviços de construção civil, não tem permissão para fazer a exclusão dos materiais utilizados nas obras, que não atendem aos requisitos legais, determinados nas normas que regulam esse imposto. E a decisão final foi provimento parcial ao agravo, para reafirmar a tese da recepção do art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 pela constituição de 1988.



Quadro 5: Decisão do Processo Do Caso 02

Estudo de caso 02
Recurso Especial Nº 1.916376 – RS (2021/0011137-9)
Data: 14 de março de 2023

Fonte: Dados do Processo (2024).

Este processo tem como partes conflitantes a empresa Superbloco Concretos Ltda nesse caso como recorrente, do outro lado o Município de Ivoti como recorrido, A empresa Superbloco Concretos Ltda, procura fazer a dedução dos materiais de BC do ISS e procura restituir os valores pago a mais.

O STF firmou seu entendimento sobre a BC do ISS na construção civil, os materiais adquiridos de terceiros e produzidos no local da prestação de serviço devem integrar a base de cálculo do imposto, com exceção dos materiais produzidos fora do local da obra, que possuem a incidência do ICMS, que esses sim podem ser excluídos da BC do ISS.

A decisão foi embasada na Lei complementar nº 116/2003, o artigo 7º §2º, que especifica a BC do ISS, e a decisão considerou a Súmula 167 do STJ, que especifica que o fornecimento do concreto está sujeito ao ISS, também foi utilizado para o embasamento o artigo 9º, § 2º, do Decreto lei 406/1968, reafirmando a jurisprudência sobre a impossibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISS.

O STF decidiu negar provimento ao recurso da Superbloco, foi reafirmado que a base de cálculo do imposto é o preço total do serviço contratado, assim não permitindo a dedução do valor dos materiais, dessa forma o tribunal reafirmou a posição e fortaleceu a jurisprudência do STJ.

Quadro 6: Decisão do Processo Do Caso 03

Estudo de caso 03
AgInt no Agravo em Recurso Especial Nº 1900715 – sp (2021/0146993-3)
Data: 21 de fevereiro de 2022

Fonte: Dados do Processo (2024).

Nesse processo O Município de Jundiá (Agravante), argumenta que o valor total do serviço deve ser tributado, pois ele defendia que o serviço de concretagem não se enquadrava na exceção prevista no Decreto-Lei 406/1968, enquanto a empresa Concrebase Serviços de Concretagem Ltda (Agravado), defende que os materiais utilizados devem ser deduzidos da BC do ISS, e que se os materiais estiverem incluídos na BC iria ocorrer a incidência indevida do imposto sobre os materiais que já foram tributados pelo ICMS.

O caso foi embasado na decisão do STJ no recurso extraordinário 406.947/MG (o estudo de caso 01), que havia reconhecido a possibilidade de exclusão dos materiais da BC do imposto empregados a construção civil, e no Decreto-Lei 406/1968. O Ministro Herman Benjamin, enfatizou o entendimento no STF e no STJ, que nos serviços de construção civil, há possibilidade de deduzir da base de cálculo do ISS os valores referentes aos materiais fornecidos pelo prestador do serviço.

A decisão da Segunda Tuma do STJ, por unanimidade, negou provimento ao recurso do Município,



se mantendo favorável a empresa Concrebase. Assim confirmando novamente a possibilidade da dedução dos materiais na base de cálculo do imposto, no serviço de concretagem, firmando o entendimento de que o imposto não deve incidir na mercadoria utilizada na obra, pois já ocorreu a tributação do ICMS.

Quadro 7: Decisão do Processo Do Caso 04

Estudo de caso 04
CON – 07/00352295, Consulta Tributária
Data: 24 de outubro de 2023

Fonte: Dados do Processo (2024).

Esta consulta tem como intuito o esclarecimento do valor correto da BC do ISS, se o custo do material utilizado na prestação do serviço pode ser deduzido desse valor, para o cálculo do imposto, na construção civil. Ela foi desenvolvida pela Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, representada por Sérgio Rodrigues Alves, e foi esclarecida pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE-SC). O assunto surgiu por variadas interpretações sobre a implementação da legislação e da jurisprudência estabelecida.

Os interessados são os Municípios de Santa Catarina e as empresas do setor de construção civil, que são impactados de forma direta pela decisão sobre a tributação dos materiais usados nas obras.

A consulta foi fundamentada pela Lei Complementar nº 116/2003, que estabeleceu normas gerais sobre a legislação tributária do ISS, incluindo a definição da Base de Cálculo do imposto. E em diversos precedentes do STJ, que formaram a posição de que os materiais usados na prestação do serviço de construção civil.

O Tribunal de Contas inicialmente decidiu que os materiais deveriam incluídos na BC do ISS, já que faziam parte do serviço prestado, pois o STJ adotou o entendimento de que as empresas que prestam serviços do ramo da construção civil, quando adquirem materiais e usam como insumos em seus serviços, elas não são contribuintes do ICMS, pois não ocorre o ato de mercancia. Sendo assim devendo recair sobre a operação do ISS, pois a LC nº 116/2003 não contempla a mercadoria usado como insumos na obra no âmbito da construção civil.

Entretanto, a consulta propôs uma revisão da decisão, defendendo que a LC nº 116/2003 permite a dedução dos materiais, desde que atendam os requisitos que estão na lei, que se adequou a decisão do STJ, que já havia reconhecido a possibilidade da exclusão do custo de material da BC do imposto, desde que produzidos fora do local da obra.

Como conclusão o tribunal decidiu que os insumos utilizados não se enquadram no conceito de circulação de mercadorias, para a incidência do ICMS, sendo assim esse valor tem que compor a base de cálculo do ISS, exceto quando produzidas fora do local do serviço prestado, e que foram sujeitas ao ICMS.



Quadro 8: Decisão do Processo Do Caso 05

Estudo de caso 05
Processo nº 6130/2023, Solução de Consulta
Data: 17 de julho de 2023

Fonte: Dados do Processo (2024).

A solução de consulta traz o critério para que possa haver a dedução de materiais da base de cálculo do ISS, utilizando como base a legislação federal como a LC Nº 116/2003 e a interpretação de tribunais como o STJ. A LC nº 116/2003 institui a base de cálculo, e permite a dedução do custo dos materiais, desde que atenda os critérios definidos por ela citados anteriormente ao longo da pesquisa.

É necessário que os materiais estejam registrados em nota fiscal estadual, para que assim seja comprovada a incidência do ICMS, pois quando constarem em documento fiscal municipal, poderá ser evitado a tributação do ISS em cima do valor dos materiais, fazendo a exclusão desses custos. O objetivo é evitar a bitributação, ou seja, se já ocorreu a incidência do ICMS no valor dos materiais, não deve ocorrer a tributação do ISS novamente em cima desse valor, mas caso não tenha ocorrido a tributação do ICMS, esse valor deve constar na base de cálculo do ISS.

Foi concluído que a dedução dos materiais é possível, a partir de que seja produzido fora do local da prestação do serviço, e pelo prestados do serviço, e desde que seja destacado a comercialização como mercadoria com a incidência do ICMS, e com emissão de nota fiscal, conforme regulamento estadual.

5.1.2 Discussão de Dados

É importante destacar o foco, que é entender quando existe a possibilidade de ter a dedução do valor dos materiais da base de cálculo do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, os casos apresentados foram escolhidos por se tratar dessa possibilidade e por alguns deles virarem referência para a solução de outros processos e estudos.

A jurisprudência mais atualizada formada pelo STJ, em harmonia com as decisões do STF, afirma que a dedução dos materiais deve ocorrer apenas quando esses materiais forem produzidos fora do local em que ocorreu a obra, e que foram comercializados separadamente, com a tributação pelo ICMS.

No estudo de caso 01, a princípio a decisão foi favorável a permissão da exclusão dos custos dos materiais utilizados na prestação de serviço, dessa forma se tornando benéfica ao contribuinte, porém o entendimento é que para os materiais utilizados no local da obra, não pode ser deduzido, a decisão evidenciou o Decreto-Lei 406/1968 associando a Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece a tributação do imposto sobre serviço. O processo evoluiu ao firmar o entendimento do que somente os materiais feitos fora do local do serviço podem ser excluídos da base de cálculo do ISS, distinguindo os insumos usados na obra, os outros casos apoiam essa mesma interpretação.

No estudo de caso 02 O STF negou provimento ao recurso da empresa, determinando que nesse caso



os materiais deveriam incluir a base de cálculo do ISS, afirmando que os materiais obtidos de terceiros ou preparados no local da obra devem estar agregados na BC, pois a exclusão é permitida apenas quando a mercadoria é produzida fora o local da prestação do serviço, feitas pelo próprio prestador e que houve a incidência do ICMS. Com esse caso é possível iterar o entendimento do estudo de caso 01, o que diferencia os casos é que no caso 02, foi negado provimento com base nos precedentes da Súmula 167 do STJ, que discorre sobre o fornecimento de concreto, por empreitada.

No estudo de caso 03, o STJ teve sua decisão a favor da empresa, reiterando que os materiais utilizados nos serviços, tem possibilidade de serem excluídos da BC do Imposto Sobre Serviço, desde que atenda os critérios estipulados. A decisão se equiparou ao entendimento do processo RE 406.947/MG. No qual se iguala com o estudo de caso 01 a 02.

No estudo de caso 04 o TCE-SC, alegou que os materiais usados nas obras de construção civil devem compor a BC do ISS, salvo quando produzidos fora do local do serviço e tributados pelo ICMS, nessa consulta foram expostas diferentes interpretações da LC nº 116/2003 e do Decreto-Lei 406/1968. Inicialmente o TCE-SC impõe uma posição mais firme, considera que os valores dos materiais deveriam constar na BC do ISS, após uma reavaliação da jurisprudência, se alinhou aos precedentes do STJ, permitindo a exclusão dos materiais, apenas produzidos fora do local do serviço prestado.

No estudo de caso 05 a solução de consulta discorreu sobre a documentação fiscal, que é necessária para a comprovação, para permitir a dedução dos custos dos materiais da BC do imposto, pois a emissão da nota fiscal comprova a incidência do ICMS, caso essa emissão não ocorra os materiais devem integrar a base de cálculo do ISS. Nesse estudo traz os parâmetros técnicos e documentais para a evidenciar a exclusão dos valores, complementando as decisões anteriores, a evidência documental por meio da emissão na nota fiscal estadual, foi um aspecto que não havia sido investigado profundamente nos casos passados.

Os casos estudados apresentam a evolução que iniciou com a permissão da dedução dos materiais, em prol ao contribuinte, e que posteriormente se inverteu sendo mais restritiva a essa exclusão, o estudo de caso 01 e 02, não permitem a dedução por completo dos materiais usados nos serviços da construção civil.

Em 2020 o entendimento que foi fixado é de que a exclusão dos custos das mercadorias era delimitada aos casos específicos, em que o contribuinte fosse sujeito ao ICMS e que os materiais fossem comercializados com a tributação desse imposto. Essa concepção se correlata com o estudo de caso 05, que enfatiza a necessidade da comprovação documental, para que a dedução seja permitida. Também é consistente com estudo de caso 03, que revalida que os materiais usados nos serviços de concretagem devem estar inclusos na base de cálculo do imposto, caso não atenda os critérios estabelecidos.

As decisões influenciam a maneira de como as empresas do ramo da construção civil administram a tributação, a falta de compreensão sobre as normas legislativas é capaz de causar discussões tributárias e insegurança jurídicas. Os estudos de casos apresentam o debate sobre a BC do imposto, e se os materiais



usados nas obras, devem ou não compor o valor da BC para apuração do ISS, assim como os estudos anteriores, neste trabalho também foi analisado as decisões tomadas pelo STJ, e como isso teve impacto na decisão de outros processos.

A impossibilidade da dedução sem comprovação, surgiu tanto na pesquisa de estudos anteriores, como no estudo do caso 01, onde foi negado o recurso para o contribuinte, pois não conseguiu apresentar provas que os materiais foram vendidos separadamente e submetidos a tributação do ICMS, quanto no estudo de caso 02, em que a empresa também teve seu pedido recusado de restituição do valor pago, por não conseguir comprovar de forma adequada que os materiais haviam sido comercializados com a incidência do ICMS. E que interliga com a solução de consulta, do caso 05, que comprova a necessidade de ter essas compras documentadas para a devida comprovação.

Os estudos anteriores contribuem para a diferenciação de entender quando há a incidência do ICMS e quando existe a do ISS, esclarecendo quando cada tributo deve ser incidido, e quem são os contribuintes de cada imposto. Trazendo que o ICMS incide sobre o fornecimento de mercadorias feitas fora do local da prestação da obra, no qual o estudo o estudo 05 indica que os materiais devem estar registrados da melhor forma para ter a comprovação para que dessa forma possa fazer a dedução da base de cálculo do ISS.

5.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para comparar os resultados da pesquisa com os estudos anteriores, podemos destacar avanços, similaridades e lacunas encontradas nas diferentes análises. Quanto aos aspectos que avançaram a presente pesquisa não conseguiu evoluir.

Já em relação a similaridades com estudos anteriores, quanto a interpretação da Lei Complementar nº 116/2003: Tanto o estudo quanto os trabalhos de Camilla Fagner de Carvalho e Costa Jeferson de Castro Vieira (2021) e Marlei Salete Mecca, Alex Eckert e Josiane Menegat (2018) abordam a aplicação da legislação tributária. No caso da sua pesquisa, foca-se nas implicações sobre a dedução de materiais, enquanto os outros estudos tratam da arrecadação e da política pública relacionada ao ISS, especialmente em cenários locais e específicos.

Base de Cálculo do ISS no contexto da construção civil: A análise sobre a inclusão dos materiais na base de cálculo do ISS na pesquisa reflete discussões presentes em decisões recentes e anteriores, como o estudo de Danilo Vidal (2023), que também discorre sobre o ISS no contexto de decisões do STJ, e Gabriela Torres (2024), que discute o ISS na construção civil, mas sem trazer resultados conclusivos.

Quanto aos aspectos que não avançam a pesquisa, em relação ao impacto da crise econômica na arrecadação do ISS: Estudos como o de Marlei Salete Mecca, Alex Eckert e Josiane Menegat (2018) trazem uma análise da arrecadação de ISS em municípios turísticos e a influência de crises econômicas. Esse aspecto, sobre o impacto econômico na arrecadação, não foi abordado diretamente na pesquisa, que foca



mais na questão da dedução de materiais.

Estudos de caso relacionados à aplicação da Lei de Newcomb-Benford: A aplicação de modelos como a Lei de Newcomb-Benford em auditorias fiscais, como abordado no estudo de Josenildo dos Santos et al. (2009), não tem relação direta com o foco da pesquisa, mas pode ser um aspecto interessante para futuras investigações no campo de auditoria tributária.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das análises realizadas, é identificável a dificuldade na compreensão da legislação tributária, envolvendo a questão da base de cálculo do imposto sobre serviço de qualquer natureza, principalmente em relação a dedução de materiais nos serviços do ramo da construção civil. Foi utilizado a Lei complementar nº 116/2003, o Decreto-Lei 406/1968, e jurisprudências expressas pelos tribunais superiores, para verificar a possibilidade de dedução dos materiais da BC do ISS, reafirmando a exigência de critérios mais nítidos para garantir e correta incidência dos tributos.

Esse tema causa impacto fiscal, as decisões afetam a carga tributária das empresas da construção civil, uma vez que excluir ou não o valor da base de cálculo implica significativamente nos custos, essa dúvida sobre o assunto, gera a carência de conhecimento sobre as normas, e complexidade na interpretação legal, fazendo assim criar conflitos entre os contribuintes e a Receita, no que acarreta em maior necessidade de assessoria jurídica especializada. As empresas devem estar atentas as implicações das decisões para otimizar sua carga tributária e evitar autuações fiscais.

A partir das decisões expressas pelo STJ, existe uma segurança jurídica, tanto para os municípios ajustarem a tributação do setor, aumentando a arrecadação, quanto para as empresas para conseguirem fazer um planejamento tributário.

6.1 QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Os critérios para a permissão da dedução de materiais na base de cálculo do ISS, deve levar em conta alguns aspectos, esses materiais devem ser produzidos pelo prestador do serviço e fora do local da prestação da obra, e devem ter sofrido a incidência do ICMS, esses são os fatores definidos pelas normas, outro ponto que auxilia é a validação de forma documental, a emissão de nota fiscal estadual na qual especifica que houve a incidência do ICMS dos materiais utilizados na prestação de serviço, mesmo que posteriormente os custos dos materiais estejam integrados na nota fiscal municipal existe a comprovação de que as mercadorias já foram tributadas, e dessa forma podem ser excluídas da base de cálculo para a apuração do imposto sobre serviço.

É fundamental compreender a diferença de materiais e de insumos, pois os materiais podem ser deduzidos da base de cálculo do ISS desde cumpram os parâmetros estabelecidos, porém os insumos fazem



parte da prestação de serviços e devem ter seus custos englobados na BC do ISS. A súmula 167 expressa sobre o fornecimento de concreto por empreitada, para o serviço de construção civil, que estão sujeitas a incidência do ISS, dessa forma também devem compor a BC do imposto.

É possível identificar a problemática da pesquisa no item 1.1 Problema e Objetivo de Pesquisa, os critérios são identificados na seção da nos Estudos Relacionados (item 2.2), Apresentação e Discussão dos Resultados (item 4.1), na Análise dos Resultados (item 4.2), que apresentam a Lei Complementar nº116/2003, o Decreto-Lei 406/1968, as jurisprudências e os estudos de caso que contribuíram para o entendimento dos critérios.

6.2 QUANTO AOS OBJETIVOS DE PESQUISA

Os documentos selecionados, foram analisados separadamente, com embasamento em normas e jurisprudências consistentes, identificando cada decisão tomada, as comparações foram feitas entre os casos, e com estudos relacionados, encontrando pontos semelhantes e diferentes para cada decisão, foi verificado como cada caso foi embasado para chegar na decisão final.

A pesquisa teve avanço ao esclarecer como é fundamental a documentação fiscal para a comprovação, e em equiparar a interpretação legal e administrativa sobre o assunto estudado, as decisões se mantiveram coesas, fortificando a segurança jurídica para os envolvidos nessa questão.

Os objetivos da pesquisa se encontram na seção do Problema e Objetivo de Pesquisa (item 1.1), e os estudos de caso na seção da Apresentação e Discussão dos Resultados (item 4.1), a comparação na seção da Análise dos Resultados (item 4.2), que apresentam a normas usadas.

6.3 LIMITAÇÕES

O estudo teve foco principal em decisões jurisprudenciais sobre a dedução de materiais da BC do ISS em casos específicos de serviços de construção civil, entretanto houve carência de locais de consultas sobre o assunto em específico, muitas pesquisas usam o mesmo agravo para estudar sobre, por serem poucos processos encontrados mais fidedignos ao tema, ocorreu limitação no entendimento, por ser parte dominante das decisões analisadas do STJ e STF, sem maior estudo de outras formas de consultas referente ao assunto.

Não foi possível aprofundar a análise dos critérios práticos de comprovação documental, utilizados para provar a possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo, que limita o entendimento dos desafios que as empresas enfrentam normalmente.

6.4 RECOMENDAÇÕES PRA FUTURAS PESQUISA

Para pesquisas futuras é recomendado, a busca das aplicações normativas sobre o assunto de forma prática, análises dos impactos econômicos e fiscais sobre as decisões, principalmente em relação a redução



ou aumento dos custos da carga tributária para as empresas. Pesquisar sobre propostas de mudanças legislativas, que possam trazer maior segurança jurídica para as partes envolvidas e maior entendimento de como deve ser feita a tributação.



REFERÊNCIAS

AGÊNCIA CNM DE NOTÍCIAS. STJ: dedução de ISS na construção civil só vale para materiais com cobrança de ICMS. CNM – Confederação Nacional de Municípios, 2020. Disponível em: <https://cnm.org.br/comunicacao/noticias/stf-dedacao-do-iss-na-construcao-civil-so-vale-para-materiais-com-cobranca-de-icms>. Acesso em: 10 ago. 2024.

ALMEIDA, Vinicius. Carga Tributária: O Que É E Como Funciona? IBGEM, 3 maio 2022. Disponível em: <https://ibgem.com.br/2022/05/03/carga-tributaria-o-que-e-e-como-funciona/>. Acesso em: 1 mai. 2023.

ALVES, Nardéli; PETRI, Luana Ramos Figueiredo; PETRI, Sérgio Murilo. A proposta de simplificar as obrigações do contribuinte e as mudanças do sistema tributário vigente. NAVUS - Revista de Gestão e Tecnologia, [s. l.], p. 44-45, 17 ago. 2012. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/12610/as-contribuicoes-sociais-e-a-proposta-de-reforma-do-sistema-tributario-brasileiro>. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. Constituição de 1988. Constituição Federal: Art. 156 III, a Art. 146, III. Planalto: [s. n.], 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Dispõe sobre normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Art. 9º, § 1º, § 2º. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 15 set. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Presidente da República. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências, Planalto, 31 jul. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 27 mar. 2023.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Presidente da República. Denominado Código Tributário Nacional, Planalto, 25 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 abr. 2023.

COSTA, Camilla Fagner de Carvalho; VIEIRA, Jeferson de Castro. Teoria da Tributação Ótima: Contribuições para a Realidade Brasileira: Optimal Tax Theory: Its Contributions to the Brazilian Reality. Revista de Administração Contemporânea, [s. l.], p. 13-14, 1 jan. 2021. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/62123/teoria-da-tributacao-otima--contribuicoes-para-a-realidade-brasileira>. Acesso em: 30 abr. 2023.

DANTAS, G. É permitida a dedução dos valores relativos dos materiais utilizados na construção civil na base de cálculo do ISS? Dantas & Farkat, 12 nov. 2020. Disponível em: <https://dantASFarkat.com/2020/11/12/e-permitida-a-dedacao-dos-valores-relativos-dos-materiais-utilizados-na-construcao-civil-na-base-de-calculo-do-iss/#:~:text=A%20dedu%C3%A7%C3%A3o%20do%20valor%20dos,esses%20materiais%2C%20o%20I%20CMS%2C%20na>. Acesso em: 1 abr. 2023.

FERRARI, Alfonso Trujillo. Metodologia da Pesquisa Científica. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

GOMES, F. J. Aspectos teóricos e práticos do ISS. [s. l.], ago. 2010. Disponível em: https://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/Aspectos_Teoricos_Praticos_do_ISS.pdf. Acesso em: 30 mar. 2023.



GONÇALVES, Marina Krauzer. Reforma Tributária. Canoas: Universidade La Salle, 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade La Salle. Disponível em: https://repositorio.unilasalle.edu.br/bitstream/11690/3957/1/Marina_Krauzer_Goncalves.pdf. Acesso em: 06 out. 2024.

GUIMARÃES, L. R.; FERREIRA JÚNIOR, A. C. Discussions on the (un)constitutionality of item 3 of the list attached to Complementary Law No. 116/03 (ISS Law). *Research, Society and Development*, [s. l.], v. 11, n. 7, p. e11311729910, 2022. DOI: 10.33448/rsd-v11i7.29910. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/view/29910>. Acesso em: 26 set. 2024.

HARADA, Kipshi. ISS: Deduções da base de cálculo. Harada Advogados Associados, 2024. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/iss-deducoes-da-base-de-calculo/>. Acesso em: 10 ago. 2024.

HUNGARO, F. M. A base de cálculo do imposto sobre serviços de qualquer natureza incidente sobre a construção civil à luz da jurisprudência pátria. *Intertemas*, 2015. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/4994/4866>. Acesso em: 29 mar. 2023.

LIMA, F. M. Princípio constitucional da eficiência financeira: conteúdo jurídico e parâmetros de controle. Belo Horizonte, 2020. 231 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito 2020. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_FELIPEDEMENEZSLIMA_8278.pdf. Acesso em: 26 set. 2024.

MACHADO DOS SANTOS, A.; CHIARELLO DE SOUZA, L.; ANTÔNIO COFFERI, H.; ZEN, T. O imposto sobre serviços e a atividade de industrialização sob encomenda: Service tax and custom industrialization activity. *Ponto de Vista Jurídico*, Caçador (SC), Brasil, v. 13, n. 1, p. e3190-e3190, 2024. DOI: 10.33362/juridico.v13i1.3190. Disponível em: <https://periodicos.uniarp.edu.br/index.php/juridico/article/view/3190>. Acesso em: 26 set. 2024.

MACHADO, Amália. Método qualitativo: O que é e como fazer pesquisa qualitativa? *Academia*, 2023. Disponível em: <https://www.academica.com.br/post/m%C3%A9todo-qualitativo-como-fazer>. Acesso em: 15 set. 2024.

MANGIERI, Francisco. STJ define BC da construção civil. *Tributo Municipal*, 2024. Disponível em: <https://www.tributomunicipal.com.br/portal/index.php/blog/outros-temas-2/item/2701-bc-da-construcao-civil-e-definida-pelo-stj>. Acesso em: 11 ago. 2024.

MECCA, Marlei Salete; ECKERT, Alex; MENEGAT, Josiane. Desenvolvimento turístico regional e o desempenho da arrecadação do imposto sobre serviços no período de 2012 a 2016: o caso dos municípios do destino indutor das hortênsias (RS). *Revista Brasileira de Gestão e Inovação*, [s. l.], p. 186-189, 9 dez. 2018.

MOTTA, Lucas. Benefícios tributários para construção civil. *Camargo e Vieira: Reinventando o Direito Corporativo*, 2024. Disponível em: [https://blog.camargoevieira.adv.br/beneficio-tributario-para-construcao-civil/#:~:text=15%2C%20da%20Lei%20n%C2%BA%209.249,por%20cento\)%20da20receita%20bruta](https://blog.camargoevieira.adv.br/beneficio-tributario-para-construcao-civil/#:~:text=15%2C%20da%20Lei%20n%C2%BA%209.249,por%20cento)%20da20receita%20bruta). Acesso em: 11 ago. 2024.

MUNHOZ, J. P. Manual do ISS. *Unipublicabrasil*, 19 fev. 2018. Disponível em: <https://unipublicabrasil.com.br/uploads/materiais/3f99850a0e610d6d36da519eac1b890819022018143555.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2023.



NUNES, T. S. Definição da base de cálculo do imposto sobre serviço de qualquer natureza e análise da possibilidade de dedução dos materiais utilizados na construção civil. *Ânima Educação*, RUNA - Repositório Universitário da Ânima, p. 28-29, 1 abr. 2011. Disponível em: https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/5938/1/106296_Thayse.pdf. Acesso em: 27 mar. 2023.

ORAIR, R.; GOBETTI, S. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. *Novos Estudos CEBRAP*, v. 37, n. 2, p. 213-244, 2018. DOI: 10.25091/s01013300201800020003.

PASSOS, Lyslee Costa. Fiscalização tributária: estudo de caso dos mecanismos que as prefeituras utilizam para fiscalização e recuperação do ISSQN. São Luís: Centro Universitário UNDB, 2023. Disponível em: <http://repositorio.undb.edu.br/bitstream/areas/1138/1/LYSLEE%20COSTA%20PASSOS.pdf>. Acesso em: 26 set. 2024.

PEDROZO, Felipe. ICMS e ISS: O eterno conflito e suas possíveis soluções. *Arquivei*, 20 jul. 2022. Disponível em: https://arquivei.com.br/blog/icms-iss-conflito/#Operacoes_mistas. Acesso em: 30 abr. 2023.

REIS, F. A. S. ISS: local de pagamento ou de incidência tributária. *Revista Jus Navigandi*. ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 99, 10 out. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/4223>. Acesso em: 28 mar. 2023.

ROITMAN, Marcos de Lima. O imposto sobre serviços de qualquer natureza aplicável às empresas operadoras de aplicativos relacionados ao transporte remunerado privado individual de passageiros. 2023. 122 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Teresina, 2023. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/4337/1/Disserta%20a7%20a3o_MARCOS%20DE%20LIMA%20ROITMAN_Mestrado_2023.pdf. Acesso em: 26 set. 2024.

ROMANO, R. T. O Novo ISS. *Jus.com.br*, 7 jan. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/54986/o-novo-iss>. Acesso em: 28 mar. 2023.

SALGADO, Danielle. Pesquisa descritiva: o que é como aplicá-la. *Opinionbox blog*, 4 jan. 2023. Disponível em: <https://blog.opinionbox.com/pesquisa-descritiva/>. Acesso em: 29 maio 2023.

SILVA, João Paulo Martins. *Matriz Tributária: A Alta Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro*. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2024. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/256693/Matriz_Tributaria_-_a_grande_regressividade_do_sistema_tributario_brasileiro.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 06 out. 2024.

SOARES, Simone de Jesus. Pesquisa científica: uma abordagem sobre o método qualitativo. *Revista Ciranda*, [s. l.], p. 1, jan./dez. 2019. Disponível em: <file:///C:/Users/andry/Downloads/ciranda,+1593-5182-13-PB.pdf>. Acesso em: 28 maio 2023.

Solução de Consulta nº 6130/2023. Disponível em: https://www.pmf.sc.gov.br/arquivos/arquivos/pdf/18_08_2023_7.12.59.953de8171a479a73e538eeb12e30d7ea.pdf. Acesso em: 10 ago. 2024.



SOUZA, Juliana. Saiba quais são os principais métodos de pesquisa. Doity. Disponível em: <https://doity.com.br/blog/metodos-de-pesquisa/>. Acesso em: 15 set. 2024.

STF - RE: 603.497 MG, Relator: Rosa Weber, Data de Julgamento: 29/06/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/08/2020.

STJ - AgInt no AREsp: 1900715 SP 2021/0146993-3, Relator: Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento: 21/02/2022, T2 - Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 15/03/2022.

STJ - REsp: 1916376 RS 2021/0011137-9, Relator: Gurgel de Faria, Data de Julgamento: 14/03/2023, T1 - Primeira Turma, Data de Publicação: DJe 18/04/2023.

STJ define posição sobre dedução dos materiais de concretagem no ISS. CBIC, 2023. Disponível em: <https://cbic.org.br/stj-define-posicao-sobre-deducao-dos-materiais-de-concretagem-no-iss/>. Acesso em: 07 set. 2024.

TOM, Carim. Guia do ISS: quem deve pagar, como calcular e o que mudou no Imposto Sobre Serviços. Conta Azul Blog, 28 abr. 2023. Disponível em: <https://blog.contaazul.com/iss>. Acesso em: 28 abr. 2023.

TOMA, Alessandra Mie Ikehara Katori. Possibilidade de dedução dos materiais da base de cálculo do ISS. Consultor Jurídico, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-06/possibilidade-de-deducao-dos-materiais-da-base-de-calculo-do-iss/>. Acesso em: 10 ago. 2024.

VENDRAME, J. M. A Política de Financiamento da Educação Básica no Município de Cascavel - Paraná (2008-2019). 2020. 135 f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Cascavel - PR. Disponível em: https://tede.unioeste.br/bitstream/tede/5374/5/Josiane_Vendrame2020.pdf. Acesso em: 26 set. 2024.

VITAL, Danilo. Só não compõem a base do ISS materiais que se sujeitam ao ICMS, reafirma STJ. Consultor Jurídico, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-05/nao-compoem-base-iss-materiais-sujeitem-icms/>. Acesso em: 10 ago. 2024.

ZUPPANI, Vitor Cardoso. Da Tributação Brasileira e Sua Influência no Custo Brasil e no Fomento dos Negócios: Como a Insegurança Jurídica e Complexidade do Sistema Tributário Brasileiro Atrasam o Crescimento do País. Goiânia: Pontifícia Universidade Católica de Goiás, 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Direito). Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/6356/1/TCC%20-%20VITOR%20C%20ZUPPANI%20.pdf>. Acesso em: 06 out. 2024.