FACULDADE DE EXCELÊNCIA – UNEX

DISCUSSÃO SOBRE A COBRANÇA DO ISS EM SERVIÇOS QUE ABRANGEM MAIS DE UM MUNICÍPIO: OPORTUNIDADE OU CONVENIÊNCIA

Discente:Paulo Roberto Patrício de Arruda

Orientadora: Profa. Letícia de Oliveira Eça Carvalho

Coorientador: Profa. Camila de Mattos Lima Andrade

JEQUIÉ-BAHIA

2024

DISCUSSÃO SOBRE A COBRANÇA DO ISS EM SERVIÇOS QUE ABRANGEM MAIS DE UM MUNICÍPIO: OPORTUNIDADE OU CONVENIÊNCIA

Paulo Roberto Patrício de Arruda[1]

Letícia de Oliveira Eça Carvalho[2]

Camila de Mattos Lima Andrade[3]

RESUMO

A aplicação e cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS) estão claramente previstos no Código Tributário Nacional (CTN) e nos Códigos Tributário Municipal (CTM), porém nem sempre estão sendo aplicados corretamente. Neste trabalho será apresentada, de forma detalhada, proposta de aplicação e cálculo do tributo, contrastando com o que é efetivamente realizado pelos diversos municípios. Traz resultados obtidos pelo método qualitativo, quantitativo e um estudo de caso concreto evidenciando o método proposto e utilizado neste estudo, que visa o recolhimento deste imposto de forma justa e equilibrada entre os municípios abrangidos pelos serviços (obras) de engenharia executados, de fato, em cada município. Discute também as alíquotas, a quantificação dos materiais que podem ser extraídos do valor do documento de cobrança, Nota Fiscal/Fatura, e principalmente o valor real dos serviços executados em cada município. Por fim, obtém como resultado de pesquisa a dificuldade técnica dos municípios que não tem em suas secretarias da fazenda e/ou de obras, técnicos especializados para analisar os projetos desenvolvidos em sua área territorial, adotando a extensão do empreendimento como base de cálculo do recolhimento do ISS, e adotando um percentual estimado de material a ser deduzido dos serviços executados. Esta metodologia além de não estar prevista em lei, faz com que o imposto recolhido não seja pago de forma equitativa.

Palavras chave: Alíquotas de ISS. Materiais isentos do ISS. Serviços Executados.

ABSTRACT

[1] Engenheiro Mecânico e acadêmico de Direito 10º semestre da Faculdade de Excelência UNEX Campus Jequié -BA, e-mail: eng.pauloarruda@gmail.com

[2] Professora Orientadora do Curso de Direito da Faculdade de Excelência UNEX Campus Jequié – BA, especialista em Prática Previdenciária, e-mail: leticia.eca@ftc.edu.br

[3] Professora Mestre Orientadora, Coordenadora do Curso de Direito da Faculdade de Excelência UNEX Jequié, email candrade.jeq@ftc.edu.br

The application and calculation of the Tax on Services (ISS) are clearly provided for in the National Tax Code (CTN) and the Municipal Tax Codes (CTM), but they are not always being applied correctly. This paper will discuss in detail the correct form of application and calculation, contrasting it with what is actually done by the various municipalities. It provides results obtained through the qualitative and quantitative method and a concrete case study, highlighting the thesis used here, which aims to collect this tax in a fair and balanced way between the municipalities covered by the engineering services (works) actually carried out in each municipality. It also discusses the rates, the quantification of materials that can be extracted from the value of the billing document, Invoice, and especially the real value of the services performed in each municipality. Finally, the results of the research show the technical difficulties faced by municipalities that do not have specialized technicians in their finance and/or works departments to analyze the projects developed in their territorial area, adopting the extent of the project as the basis for calculating the ISS payment, and adopting an estimated percentage of material to be deducted from the services performed. As well as not being provided for by law, this methodology means that the tax collected is not fair and balanced.

Keywords: Rates the Tax on Services (ISS).Material to be deducted. Services performed.

1 INTRODUÇÃO

Os tributos são definidos no Código Tributário Nacional (CTN) como toda prestação pecuniária obrigatória, recolhido em espécie oi cujo valor nela se possa exprimir, somente para os casos lícitos, deixando claro que atos ilícitos não são sujeitos a tributos, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, tributos são contribuições compulsórias que as pessoas e empresas devem pagar ao Estado (União, Estado, Município e Distrito Federal), visando financiar as atividades governamentais e o desenvolvimento do País. Existem 5 (cinco) tipos de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, sendo estes três primeiros previstos no CTN, porém, na prática existem ainda: empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Este trabalho foca no imposto municipal conhecido com ISS ou ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), está disposto na Lei Complementar nº 116, 13/072003, atualmente alterada pela redação dada pela Lei complementar nº 157, 29/12/2016, e Lei Complementar nº 175, 23/09/2020, é de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Ele incide sobre a prestação de serviços, sejam eles de natureza profissional, técnica, científica, ou qualquer outro que não envolva transferência de mercadorias, ou seja onde não incida o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação- competência estadual).

O problema está na determinação dos serviços realmente executados em cada município quando o empreendimento é contínuo e abrange mais de um município, e para determinar o valor a ser recolhido, a base de cálculo, as alíquotas e a dedução de materiais, exige conhecimento técnicos específicos para analisar o projeto, os serviços executados no município, e para qualificar e quantificar o valor dos materiais que devem ser abatido do valor dos serviços, ou seja, determinar com precisão a base de cálculo.

Muitas vezes por conveniência ou por falta de uma análise técnica opta-se por determinar como base de cálculo a extensão do empreendimento, porém isto não está previsto em lei, e pode acarretar desequilíbrio no valor recolhido do imposto entre os municípios, sendo que uns podem levar vantagens (indevidas) em detrimento a outros. Portanto, o Código Tributário Municipal, deve ser claro quanto aos conceitos de base de cálculo, alíquotas e abatimento de materiais e principalmente a fiscalização da secretaria da fazenda em conjunto com a secretaria de obras devem ser constantes e ser capaz de precisar o cálculo deste imposto.

A Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, prevê que o fato gerador é a prestação de serviços constantes da lista específica, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. Vale também ressaltar que o ISS incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do País.

Este estudo, demonstra claramente as diferenças dos valores recolhidos em quatro municípios, referentes aos serviços realizados para implantação de um empreendimento que tem trechos em cada um destes, se for adotado a extensão para determinar a base de cálculo e os valores encontrados de forma justa e equilibrada quando se utiliza a lei e fomos capazes de analisar tecnicamente o projeto deste

empreendimento, determinando detalhadamente os serviços executados em cada município.

2 METODOLOGIA

Este artigo, está baseado em fundamentações legais conforme a legislação vigente, na experiência profissional baseado em mais de 40 anos do autor atuando como gerente em obras de construção e montagens com incidência do ISS.

Segundo Cesário (2020) quanto à abordagem do problema, trata-se de pesquisa quantitativa e qualitativa. A pesquisa quantitativa permite classificar e realizar análise traduzindo os resultados em números, para serem classificados e consequentemente analisados. Na abordagem quantitativa, foram analisados os critérios legais para determinar a base de cálculo, as alíquotas do ISS aplicada a cada município definidas no Código Tributário Municipal, os critérios adotados para definir o abatimento de materiais.

Na abordagem qualitativa, os dados qualitativos não podem ser representados graficamente, sendo a pesquisa de caráter exploratório e investigativa Portanto, foram analisadas as interpretações dos conceitos definidos em lei, porém muitas vezes por conveniência ou falta de conhecimento técnico são aplicadas de forma diversa do previsto no CTM, tornando o resultado injusto e desequilibrado no recolhimento do imposto. Isto fica bem claro, quando se aplica um percentual de materiais utilizados sem determinar o valor real do material. Isto pode levar a recolhimento a menor ou a maior do ISS, e raramente o valor correto.

Utiliza, neste artigo, para melhor compreensão, no que diz respeito aos objetivos, caracteriza-se como pesquisa exploratória, com a utilização do procedimento metodológico de estudo de caso.

Na abordagem principal deste trabalho, foi realizada análise de um caso concreto de uma obra que atravessa mais de um município. Desta forma, através do Boletim de Medição com valores acumulados, foi possível encontrar os valores dos serviços realmente executados e compará-los aos valores encontrados quando foi aplicado a metodologia de cálculo levando em consideração as extensões da obra em cada município.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Segundo Sabbag (2023), em síntese, pode-se definir Direito Tributário como sendo o direito que abrange o conjunto de normas e princípios jurídicos que regulam o comportamento das pessoas de direcionar dinheiro aos cofre públicos, de tal sorte que possa o Estado suprir suas necessidades financeiras para executar suas funções e obrigações perante ao cidadão-contribuinte.

Em complemento, considera-se a instituição do ISS como uma das mais brilhantes inovações introduzidas pela Reforma Tributária Nacional, advinda da EC nº 18/1965, pelo fato de proporcionar receita própria para os municípios brasileiros e ser um imposto novo, diferente do antigo Imposto de Indústrias e Profissões.

Já, Gomes (2010), no seu artigo Aspectos Teóricos e Práticos do ISS, enfatiza que o ISS tem seu fundamento no inciso III do art. 156 da Constituição Federal e tem os seus elementos fundamentais definidos, em âmbito nacional, pela Lei Complementar n° 116/2003. Além desta norma é aplicado ao ISS o art. 9º do Decreto-Lei nº 406/1698 e alguns dispositivos da Lei Complementar nº 123/2006 com suas alterações

Passa-se, então, ao entendimento dos principais conceitos aplicado ao assunto em tela:

3.1. Competência territorial para cobrança do iss

Como já enfatizado no presente artigo, o ISS ou ISQN é o imposto que incide sobre serviço de qualquer natureza, e o ente público que tem a competência para a sua cobrança é o Município, de acordo com o artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988

.

> **Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> **(**...)
> **III** - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Brasil, 1988)

A lei tributária vige no território da entidade política a qual foi outorgada competência para instituir o tributo respectivo, portanto cada município deve editar sua Lei que dispõe sobre o ISS.

3.2. Fato gerador

O fato gerador é a prestação de serviços, conforme previsto no Art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que aduz:

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

3.3. Local para recolhimento do ISS

O local de prestação de serviços está regulamentado a partir de julho de 2003 a Lei Complementar 116 que instituiu novas regras para determinação do local de prestação de serviços, determinando que 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.

As exceções da regra acima estabelecidas encontram-se no Art. 3º, §1º da Lei Complementar 116/2003, alterados pela Redação dada pela Lei Complementar nº 157, vide ADIN 3142.

> 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 XXV**, quando o **imposto será devido no local**: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)
> (...)
> III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

Realça-se abaixo os itens 7.02 e 7.19 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

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

No caso concreto, o imposto é devido no local de execução da obra, ou seja, nos Municípios A, B, C e D respectivamente.

3.4. Base de cálculo

O Caso concreto, a Lei Complementar nº 116, dispõe que:

> Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
>
> § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:
> I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar.

3.5. Alíquota do ISS

Conforme dispõe o Art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003, a alíquota será definida pela Lei Municipal, entre 2% a 5% do valor do serviço prestado, “in verbis”:

> Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:
> II – demais serviços, **5% (cinco por cento).**
> Art. 8º-A. A **alíquota mínima** do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de **2% (dois por cento).** (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
> (...)
> § 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
> § 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

3.6. Quem recolhe o ISS

É responsabilidade do prestador de serviços o pagamento do ISS, exceção ocorre quando o serviço é prestado no exterior e com reflexos apenas fora do Brasil.

Apenas a título de informação o ISS na exportação de Serviços, a Lei Complementar nº 116/2003, dispõe que não incide ISS sobre a exportação de serviços para exterior, conforme se verifica nos termos abaixo:

> "Art. 2º. O imposto não incide sobre:
> I – as exportações de serviços para o exterior do País;
> Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."

A problemática desta regra de isenção está em caracterizar quando se caracteriza a exportação de serviços.

Segundo Harada (2010), "Para caracterizar a exportação deve haver efetiva destinação do serviço ao exterior. Pressupõe-se que o tomador é residente ou sediado no exterior. (...) É imprescindível que o efeito do serviço executado seja produzido no exterior.

Sobre o "efeito" ou "resultado", descrito pela norma, esclarece Oliveira (2009): "resultado" significa "derivação, consequência, seguimento". Ao executar o serviço, o prestador o faz para alguém (tomador), que, de algum jeito, dele se beneficia, obviamente, que nos limites territoriais em que tem domicílio. Não por outro motivo, a norma sob o foco distinguiu tomador do serviço da pessoa que efetua o pagamento do preço respectivo, no sentido de que, para configurar exportação de serviços não é suficiente que a contraprestação seja satisfeita por não-residente, mas sim que a atividade se destine a não-residente. Daí, o vocábulo "resultado "deve ser entendido como a consequência última do serviço realizado, consistente no proveito que dele deriva.

Assim, a caracterização do serviço exportado leva em consideração o resultado gerado pela atividade realizada, o que quando repercutirem fora do território brasileiro, de forma que o seu resultado efetivo seja no exterior, impõe-se como caracterizado o serviço com exportado é isento de ISS.

Na abordagem exploratória, foi tomado como base empreendimentos que são realizados de forma contínua abrangendo vários municípios, tais como construção de rodovias, ferrovias, dutos enterrados, linhas de transmissão, lançamento de cabo

ópticos, entre outros. Ao analisar estes empreendimentos observa-se a necessidade e ao mesmo tempo as dificuldades de definir com precisão o valor que deve ser recolhido aos cofres públicos.

Por fim, foi apresentado um caso concreto, de um empreendimento de construção e montagem de dutos terrestres destinado a transporte de gás natural, que abrange quatro municípios. Por questões de confidencialidade, adotamos nomes diferentes para a CONTRATANTE (empresa X), CONTRATADO (empresa Z) e MUNICÌPIOS, (Municípios A, B, C e D), porém, os valores e dados recolhidos são reais.Os dados foram recolhidos de um contrato real, onde está muito bem definido o projeto, as extensões, os serviços e a particularidade de cada município, bem como uma planilha de preços unitário Tabela 1, anexa e o critérios de medição.

TABELA 2 - EXTENSÃO DA OBRA POR MUNICÍPIO

	MUNICIPIOS			
	A	B	C	D
TOTAIS EXTENSÃO POR MUNICIPIO (VALOR DE PROJETO) (M)	15.901,39	12.483,02	17.069,05	27.570,54

Fonte elaborada pelo Autor

A Tabela 2 possibilita uma análise real do que se pretende neste trabalho, ou seja, demonstrar o cálculo preciso para o recolhimento do imposto em questão verso o cálculo por extensão em cada municipio.

3.7 Caso Concreto

Apresenta-se a seguir o estudo do caso concreto:

O caso concreto apresentado é específico de uma Obra de Construção e Montagem de gasoduto no estado da Bahia. Apesar de ser um caso bastante específico, o que apresenta-se serve para todas as obras de engenharia que não se limita apenas a um município, mas que abrange vários, tais como obra de construção de adutoras, fibra ótica, construção de estradas estaduais e/ou federais, ferrovias e outras similares.

Ao fim deste estudo será apresentado as conclusões que poderá nortear vários municípios quanto ao recolhimento do ISS.

Trata-se de uma obra por preço global, mas cujas medições serão mensais, utilizando uma Planilha de Preço Unitário, através de um critério de medição que compõe a documentação contratual.

Resumo do Contrato: Contrato nº 1010101010, origem Concorrência nº 1111/2017:

A empresa X, sociedade de economia mista, doravante denominada CONTRATANTE e a empresa Z, empresa privada, doravante denominada CONTRATADA, que têm entre si ajustado o presente CONTRATO proveniente da Concorrência nº 1111/2017, autorizada na 65ª Reunião da Diretoria Executiva da CONTRATANTE, de 14/03/17, lavrado em conformidade com a Lei Estadual no 9.433/05, Lei Federal no 8.666/93, Lei Complementar no 123/06, legislação aplicável aos casos omissos, demais disposições correlatas e sujeitando-se às seguintes cláusulas e condições:

A. Escopo

"O presente Contrato tem por objeto os Serviços de Construção e Montagem do Primeiro trecho do duto de distribuição de gás natural, do município A até o município D, passando pelos municípios B e C, com aproximadamente 73 km de extensão, diâmetro nominal de 10" e montagem de 3 (três) estações/lows, em conformidade com o ANEXO Q4 - "Memorial Descritivo" e demais anexos."

B. Valor

O valor do presente Contrato é de R$44.697.349,97 (quarenta e quatro milhões seiscentos e noventa e sete mil trezentos e quarenta e nove reais e noventa e sete centavos).

O valor a ser pago pela CONTRATANTE pela execução dos serviços será o resultado do somatório dos valores dos preços parciais estabelecidos no ANEXO Q - "Planilha de Preços Unitários - PPU" aplicados aos serviços efetivamente realizados e aceitos pela FISCALIZAÇÃO, em conformidade com o disposto no ANEXO W- "Critérios de Medição dos Serviços".

C- Extensão Da Obra Por Município

A Tabela 2, acima, apresenta a extensão em metros por município e foram retirados do projeto fornecido pelo CONTRATANTE.

Na prática o que se constata que obras do tipo do caso concreto, há uma tendência de determinar a base de cálculo proporcional à extensão em cada município, talvez pela facilidade de acompanhamento do órgão financeiro municipal, talvez por falta de conhecimento dos projetos ou talvez por interpretação diversa da Lei Complementar 116/2003 refletida no Código Tributário Municipal.

Esta interpretação diversa pode ser influenciada pela redação dada pelo Art. 7º, da referida lei, quando aduz:

> Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
> § 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, **a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município**

Entretanto, verificando a Lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, os serviços previstos no subitem 3.04, não são de construção e montagem e sim de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza".

Observa-se em uma boa parte de obras de dutos, a base de cálculo, toma como certo a extensão de cada município.

É cediço que serviços desta natureza, tem inúmeras variáveis de construção e particularidades. Para ficar claro para o entendimento geral, imaginemos uma rodovia que abrange dois municípios (A e B), de igual extensão. No caso, aplicando o definido acima no § 1º, somos levados a crer que cada município terá como base de cálculo 50% do valor total da obra. Não seria exceção alguma, que o Município A poderá ter obras de artes, tais como galerias, pontes e outras , como também ter cortes em morros, cujos valores dos serviços neste município A são muito maiores que no município B. É justo que a base de cálculo seja a mesma? No caso concreto será demonstrado isto mais detalhadamente, frisar que o mesmo art. 7º, o §2, decreta que o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar, ou seja, para calcular o valor devido

toma-se o valor dos serviços retirando deste o valor do material, conforme previsão legal.

Em obediência ao artigo acima, o Código Tributário têm determinado que a alíquota do ISS, estejam dentro desta faixa de 2% a 5%, entretanto notamos que há Municípios que após determinar o valor da alíquota do ISS, entende que:

1) O valor do material deve ser comprovado mês a mês para que haja o desconto desse valor no valor dos serviços constantes nas Notas Fiscais, para tal é necessário apresentar as Notas Fiscais de Compra de Material.
2) O valor do material pode ser um percentual sobre o valor total do contrato, este valor em alguns casos são definidos pelo Município ou o contribuinte (executor) demonstre em sua formação de preço, o percentual do material. Vale salientar que este foi o critério adotado pelos municípios A, B e D, do caso concreto apresentado, onde estes municípios junto ao contribuinte adotaram 7% do contrato como valor de material, baseado na formação de preços.
3) Há municípios que não aceitam a redução da alíquota, como o município C, divergindo do previsto em lei.

No caso concreto foi definido na Tabela 3 , como segue:

TABELA 3 - ALÍQUOTAS DE ISS E % DE MATERIAL DEDUTÍVEL

Município	Alíquota do ISS	Material	ISS Final
A	5,00%	7%	4,65%
B	5,00%	7%	4,65%
C	2,50%	0%	2,50%
D	4,00%	7%	3,72%

Fonte: Código Tributários Dos Municípios A, B, C e D.

Tomando como base o Lei Municipal nº 465/1997, Código Tributário do Munícipio A, retiramos os seguintes artigos:

> Art. 22. Para os efeitos da incidência do imposto, considera-se local da prestação do serviço:
> I. - o do estabelecimento prestador;
> II. - na falta de estabelecimento prestador, o domicílio do prestador;
> **III.- o local da obra, no caso de construção civil.**
> Art. 23. Sujeita-se ao imposto os serviços de:
> (...)
> 31) **Execução por administração, empreitada ou subempreitada** de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva

engenharia consultiva inclusive serviços auxiliares. ou. complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviço, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
Art. 28 - A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, sobre o qual se aplicará a correspondente alíquota, ressalvadas as seguintes hipóteses:
§ 1°. Na prestação de serviços a que se referem os itens 31, 32 e 33 da lista do art.23, o imposto será calculado sobre o preço do serviço, deduzidas as parcelas correspondentes:
a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

Tomando como base o Lei Municipal nº 137/2015, que institui o Código Tributário do Munícipio B, retiramos os seguintes artigos:

Art, 22. "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:
(...)
III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da **lista** anexa;
Art.23. "Sujeita-se ao imposto os serviços constantes da seguinte **lista**:
(...)
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).
Art. 28 - "A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
(...)
I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei;

Tomando como base o Lei Municipal nº 264/1992, que institui o Código Tributário do Munícipio C, retiramos os seguintes artigos:

Art. 21. Para fins de incidência do imposto, considera-se local da prestação de serviços:
I- O do estabelecimento do prestador
II- Na falta de estabelecimento prestador, o domicilio de prestador
III- O local da obra, no caso de construção civil
31) **Execução por administração, empreitada ou subempreitada** de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva inclusive serviços auxiliares. ou. complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviço, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
Art. 27. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, sobre o qual se aplicará a correspondente alíquota, ressalvadas as seguintes hipóteses:
(...)
I- Na prestação de serviços a que se refere os itens 31, 32 e 34 da lista do artigo 22, o imposto será calculado sobre o preço dos serviços, deduzidas as parcelas correspondentes:

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.

Tomando como base o Lei Municipal nº 1083/1989, última alteração dada pela redação da Lei nº 1495/1999, que institui o Código Tributário do Munícipio D, retiramos os seguintes artigos:

> Art. 22. Para os efeitos de incidência do imposto considera-se local da prestação do serviço:
> I - O do estabelecimento domicílio prestador;
> II - Na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
> III - O local da obra, no caso de construção civil (caso concreto)
>
> Art. 23. Sujeitam-se ao imposto os serviços de:
> (...)
> **19 - Execução por administração, empreitada ou subempreitada** de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares e complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM);
> Art. 28. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, sobre o qual se aplicará a correspondente alíquota, ressalvados as seguintes hipóteses:
> (...)
> III - Na prestação de serviços a que se referem os **ítens 19 e 20 da lista**, o imposto será calculado sobre o preço do serviço, deduzidas as parcelas correspondentes:
> a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
> b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto.
> IV - Na prestação de serviços referidos **no item 2 do artigo 23**, que utilizam materiais sujeitos a incidência do ICMS, o imposto será calculado com **a incidência de quarenta por cento (40%) da base de cálculo;**

A Tabela 4, anexa, apresenta o Boletim de Medição Acumulado, baseado na Tabela 1 – PPU, com a distribuição real dos serviços por Município:

Observando o Boletim de Medição acima, temos a seguinte distribuição de serviços:

Item 0 – Administração Local- Neste contrato toda administração local permaneceu no Munícipio D, portanto 100% deste valor foi alocado neste município.

Item 1- Mobilização/Desmobilização e Canteiro – O canteiro central estava no Munícipio D, porém no município A, foi utilizado um canteiro de apoio, sendo assim, 20% (R$ 130.673,72) do valor ficou no Município A e 80% (R$ 522.694,86)no Município D.

Item 2 – Projeto – Todo o projeto foi desenvolvido no Município D, portanto o valor total de R$ 1.680.280,64, refere-se aos serviços do projeto neste Município.

Item 3- Construção e Montagem

Subitem 3.1- Construção e Montagem 10” - este item deve ser medido proporcional à extensão de cada município, conforme tabela 4, acima:

Assim coube a cada município parcelas diferenciadas pela extensão, sendo que a base de cálculo (sem retirar o valor dos materiais) fica assim distribuída: Município A, Base de cálculo = R$ 3.970.300,98;Município B, Base de cálculo = R$ 3.116.793,34;Município C, Base de cálculo = R$ 4.261.837,91;Munícipio D, Base de cálculo = R$ 6.883.885,11.

Item 3.2 – Concretagem de tubos- neste contrato optou-se por concretar os tubos no canteiro central localizado no município D, assim sendo todo os serviços executados foram prestados neste município, com base de cálculo (sem retirar os materiais) de: R$ 607.788,34.

Item 3.3- Cruzamento e Travessias por MD (Método Destrutivo, ou convencional com abertura de vala a céu aberto), este item na medição real dos serviços prestados em cada município, observando as particularidades reais, ou seja cada município tem uma quantidade de cruzamentos e travessias, própria do local, assim encontra-se as seguintes base de cálculo (sem retirar os materiais):

Município A, Base de cálculo = R$ 331.983,21;Município B, Base de cálculo = R$ 221.322,14;Município C, Base de cálculo = R$ 442.644,28;Munícipio D, Base de cálculo = R$ 1.217.271,76.

Item 3.4: Cruzamento e Travessias por MND (Método Não destrutivo – Furo direcional) com presença de rocha- Idem as considerações feitas no item 3.3, ficando assim a base de cálculo para cada município temos: Município A, Base de cálculo = R$ 184.168,08; Município B, Base de cálculo = R$ 122.778,72; Município C, Base de cálculo = R$ 245.557,44; Munícipio D, Base de cálculo = R$ 675.282,96.

Item 3.5: Cruzamento e Travessias por MND (Método Não destrutivo – Furo direcional) sem presença de rocha- Idem as considerações feitas no item 3.3, ficando assim a base de cálculo para cada município temos: Município A, Base de cálculo = R$ 93.026,37; Município B, Base de cálculo = R$ 62.017,58; Município C, Base de cálculo = R$ 124.035,16; Munícipio D, Base de cálculo = R$ 341.096,68.

Item 3.6: Abertura de vala em rocha- Idem as considerações feitas no item 3.3, ou seja, em cada município deve ser medido a quantidade de rocha em cada município - ficando assim a base de cálculo para cada município, temos: Município A, Base de cálculo = R$ 630.349,33; Município B, Base de cálculo = R$ 420.232,89; Município C, Base de cálculo = R$ 840.465,77; Munícipio D, Base de cálculo = R$ 2.311.280,87.

Item 4 – Montagem de Válvula e Junta de Isolamento Elétrico

Item 4.1: Montagem de estações de válvulas – Neste contrato foram montadas 3 (três) válvulas de Bloqueio, sendo uma em cada município, exceto no município A, ficando assim a distribuição da base de cálculo, temos: Município A, Base de cálculo = R$ 0,00; Município B, Base de cálculo = R$ 250.666,24; Município C, Base de cálculo = R$ 250.666,34; Munícipio D, Base de cálculo = R$ 250.666,34

Item 4.2: Junta de Isolamento Elétrico – Neste contrato foram instaladas 8 JIE, sendo 1 (uma) no Município A, 2 (duas) no município B, 2 (duas) no município C e 3 (três) no município D: assim temos: Município A, Base de cálculo = R$ 19.651,53; Município B, Base de cálculo = R$ 39.303,06; Município C, Base de cálculo = R$ 39.303,06; Munícipio D, Base de cálculo = R$ 58.954,59.

Item 5: Proteção Catódica: a proteção catódica é distribuída ao longo do duto,, portanto pode ser medida (assim considerado neste estudo) conforme a extensão de cada município, ou seja: Município A, Base de cálculo = R$ 21.117,44; Município B, Base de cálculo = R$ 17.095,07; Município C, Base de cálculo = R$ 23.128,62; Munícipio D, Base de cálculo = R$ 39.218,10.

Item 6: Recomposição- a recomposição também é distribuída ao longo do duto portanto pode ser medida (assim considerado neste estudo) conforme a extensão de cada município, ou seja: Município A, Base de cálculo = R$ 1.967.653,99; Município B, Base de cálculo = R$ 1.592.862,75; Município C, Base de cálculo = R$ 2.155.049,61; Munícipio D, Base de cálculo = R$ 3.654.214,55.

Nota-se pelos dados reais que os valores referentes aos itens da Planilha de Preços Unitários fazem refletir nos 4 (quatro) municípios valores diferentes entre os mesmos e totalmente diferente se comparados a distribuição por extensão, vejamos a Tabela 5 anexa.

Como consequência disto, o Cálculo do ISS, aplicando as alíquotas de cada município, encontramos o apresentado na Tabela 6 anexa.

O Município C de alíquota 2,5%, não permite a redução do valor do material, isto pode ser justificado de duas formas, como a alíquota máxima pode ser de 5%, a alíquota de 2,5% já inclui o desconto estimado do material, ou também pode ser justificado pela intenção do município atrair empresas prestadoras de serviços para o município para gerar empregos e desenvolvimento local.

Vale ressaltar que segundo informações disponibilizadas pelo SEBRAE: “As micro e pequenas empresas são as principais geradoras de riqueza no Comércio no Brasil, já que respondem por 53,4% do PIB deste setor. No PIB da Indústria, a participação das micro e pequenas (22,5%) já se aproxima das médias empresas (24,5%). E no **Setor de Serviços**, mais de um terço da produção nacional (36,3%) têm origem nos pequenos negócios”

Os valores devidos a cada município, são diferentes se calculados considerando a extensão por município (como de fato foram calculados) comparados com os valores reais dos serviços por município (conforme a Lei Complementar).

Estas diferenças fizeram com que os municípios A, B e C foram premiados com recolhimento a maior em detrimento do município D, vejamos o recorte da Tabela 6, ressalta-se o desequilíbrio no recolhimento do ISS:

Importante também frisar que o CONTRATADO não levou vantagem alguma nesta forma de cálculo pois o valor que foi cobrado tomando por base a distribuição por

extensão nos municípios totalizaram em R$ 1.696.854,86 (um milhão, seiscentos e noventa e seis mil, oitocentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e seis centavos), foi maior que o aqui defendido que é o valor real dos serviços prestados por município, que totalizam em R$ 1.683.158,16 (um milhão, seiscentos e oitenta e três mil, cento e cinquenta e oito reais e dezesseis centavos), ou seja, pagou a mais R$ 13.696,67 (treze mil, seiscentos e noventa e seis mil e sessenta centavos).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para que haja uma distribuição justa e equilibrada, os municípios, junto com os prestadores de serviços e o tomador, devem discutir detalhadamente a distribuição dos serviços em cada município, isto pode parecer trabalhoso, porém é plenamente possível, comparando os preços unitários dos serviços com a quantidade prevista em projeto para cada trecho da obra.

O valor de material a ser deduzido, pode ser também detalhado, vale frisar que os materiais que podem ser deduzidos são os adquiridos com pagamento do ICMS e que fazem parte permanente do empreendimento, ou seja, os materiais de aplicação. Não podendo ser deduzidos os materiais de consumo, como por exemplo: material de papelaria, discos de desbastes, discos de corte, graxas e lubrificantes, entre outros.

Os questionamentos principais levantados por este artigo, são respondidos à medida que os municípios desejam recolher o valor justo do imposto aqui discutido – ISS, pois se somente utilizar as extensões, fatalmente irá desbalancear o recolhimento, podendo um município levar vantagem em detrimento de outros. Portanto não é só a conveniência e obrigatoriedade legal, mas é a oportunidade de recolher o valor justo.

Os municípios que não possuírem seus quadros profissionais competentes com conhecimentos específicos de engenharia para analisar o projeto e seus valores, sugerimos contratar consultores para tal.

Como última conclusão, o Código Tributário Municipal é feito pelo poder legislativo, ou seja, pelos vereadores eleitos, com apoio jurídico certamente, este estudo alerta da importância deste código e da necessidade que estes legisladores

tenha competência para criar um código tão relevante para o município, que pode trazer desenvolvimento local, aumento de empregos e renda para os munícipes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional;

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza;

BRASIL. Lei Complemen**n**tar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza;

BRASIL. Lei Complementar nº 175, de 23 de setembro de 2020, altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, dipoe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do ISS;

BRASIL. EC nº 18/1965, de 1º de dezembro de 1965, que dispõe sobre Reforma do Sistema Tributário

BRASIL.Decreto-Lei nº 406/1968, de 31 de dezembro de 1968, que dispõe sobre as normas gerais de direito financeiro, aplicáveis ao ICMS e ISS

BRASIL. Lei Complementar nº 123/2006, de 14 de dezembro de 2006

CESÁRIO, Jonas Magno dos Santos. Et al. Metodologia científica: Principais tipos de pesquisas e suas características. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 05, Ed. 11, Vol. 05, pp. 23-33. Novembro de 2020. ISSN: 2448-0959, Link de acesso: https://www.nucleodoconhecimento.com.br/educacao/tipos-de-pesquisas, DOI: 10.32749/nucleodoconhecimento.com.br/educacao/tipos-de-pesquisas, acesso 08 de maio de 2024.

GOMES, J. Gomes. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. E-book. Disponibilizado no https://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/Aspectos_Teoricos_Praticos_do_ISSQN.pdf; acessado em 08 de abril de 2024

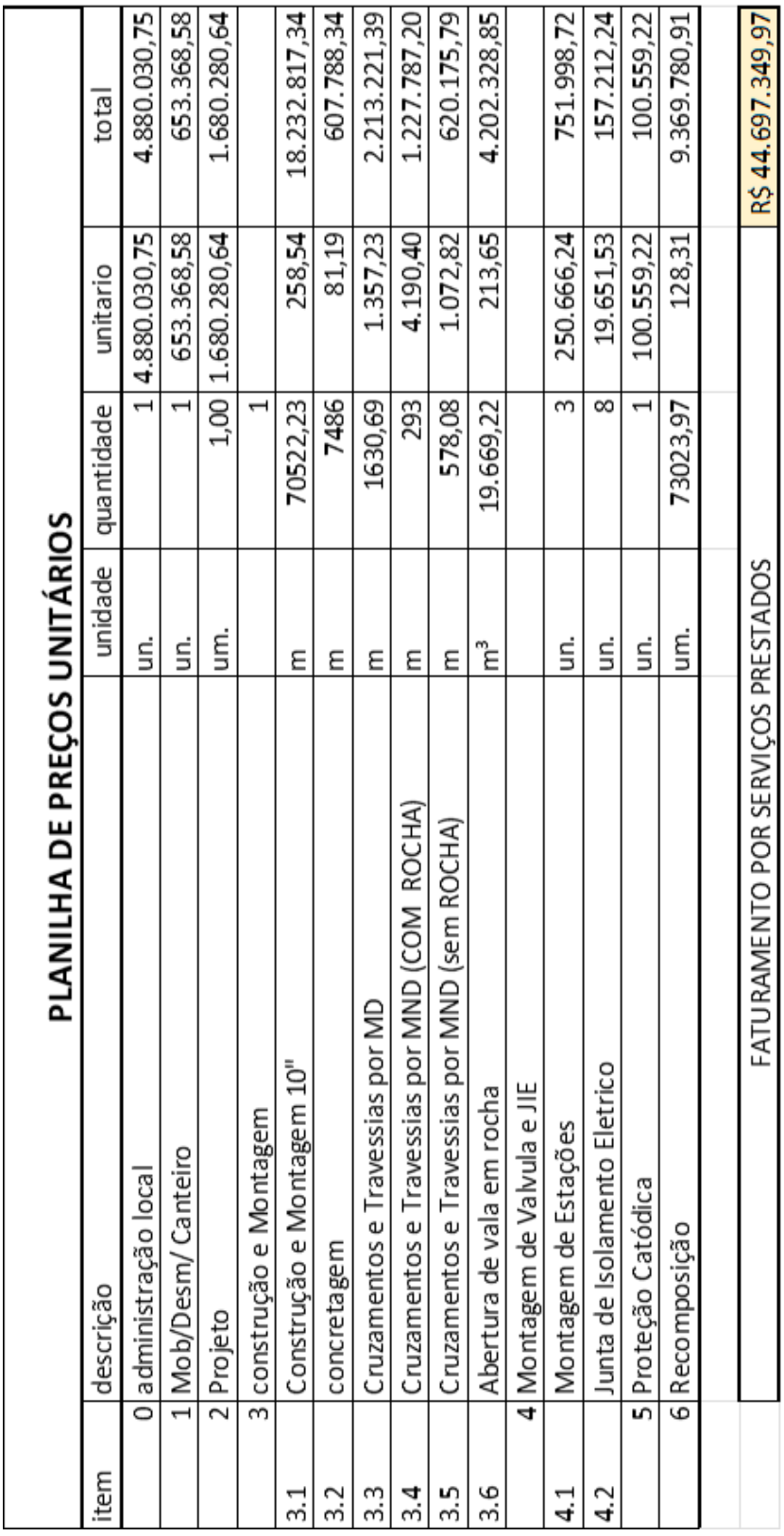
HARADA, Kiyoshi. ISS: exportação de serviços para o exterior do país. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2497. Disponível em: http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14787>. Acesso em: 10 março 2024;

https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil. Acesso em 10 de março de 2024;

OLIVEIRA. José Jayme de Macêdo. Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: Comentários, doutrina, jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2009;

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário-15.ed-São Paulo: SaraivaJur, 2023.

TABELA 1 – PLANILHA DE PREÇO UNITÁRIOS



PLANILHA DE PREÇOS UNITÁRIOS

item	descrição	unidade	quantidade	unitario	total
0	administração local	un.	1	4.880.030,75	4.880.030,75
1	Mob/Desm/ Canteiro	un.	1	653.368,58	653.368,58
2	Projeto	um.	1,00	1.680.280,64	1.680.280,64
3	construção e Montagem		1		
3.1	Construção e Montagem 10"	m	70522,23	258,54	18.232.817,34
3.2	concretagem	m	7486	81,19	607.788,34
3.3	Cruzamentos e Travessias por MD	m	1630,69	1.357,23	2.213.221,39
3.4	Cruzamentos e Travessias por MND (COM ROCHA)	m	293	4.190,40	1.227.787,20
3.5	Cruzamentos e Travessias por MND (sem ROCHA)	m	578,08	1.072,82	620.175,79
3.6	Abertura de vala em rocha	m^3	19.669,22	213,65	4.202.328,85
4	Montagem de Valvula e JIE				
4.1	Montagem de Estações	un.	3	250.666,24	751.998,72
4.2	Junta de Isolamento Eletrico	un.	8	19.651,53	157.212,24
5	Proteção Catódica	un.	1	100.559,22	100.559,22
6	Recomposição	um.	73023,97	128,31	9.369.780,91
	FATURAMENTO POR SERVIÇOS PRESTADOS				R$ 44.697.349,97

Fonte: Contrato nº 1010101010

TABELA 2 - EXTENSÃO DA OBRA POR MUNICÍPIO

	MUNICIPIOS			
	A	B	C	D
TOTAIS EXTENSÃO POR MUNICIPIO (VALOR DE PROJETO) (M)	15.901,39	12.483,02	17.069,05	27.570,54

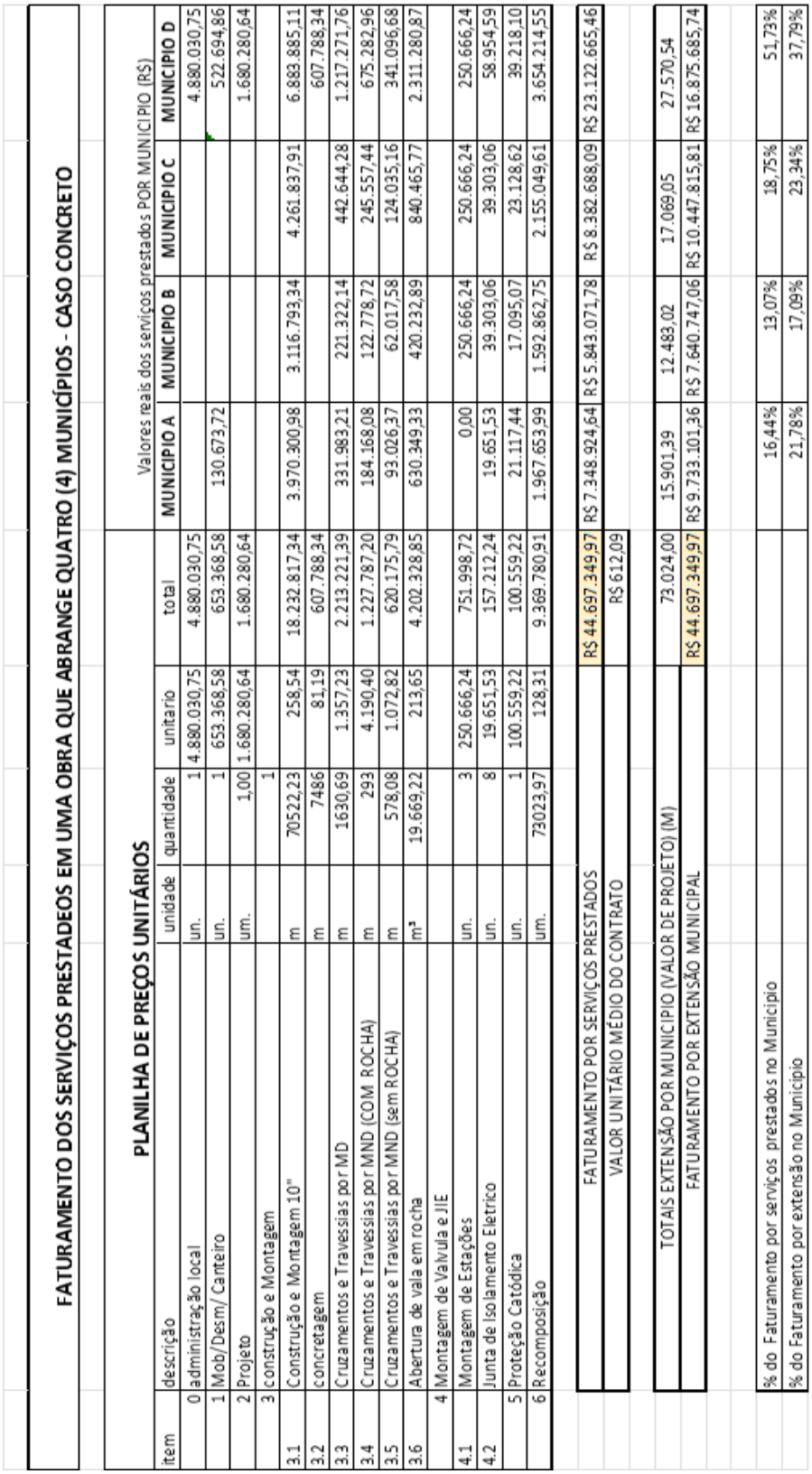
Fonte elaborada pelo Autor

TABELA 3 - ALÍQUOTAS DE ISS E % DE MATERIAL DEDUTÍVEL

Município	Alíquota do ISS	Material	ISS Final
A	5,00%	7%	4,65%
B	5,00%	7%	4,65%
C	2,50%	0%	2,50%
D	4,00%	7%	3,72%

Fonte: Código Tributários Dos Municípios A, B, C e D.

TABELA 4 – BOLETIM DE MEDIÇÃO ACUMULADO



FATURAMENTO DOS SERVIÇOS PRESTADEOS EM UMA OBRA QUE ABRANGE QUATRO (4) MUNICÍPIOS - CASO CONCRETO

PLANILHA DE PREÇOS UNITÁRIOS

item	descrição	unidade	quantidade	unitario	total	Valores reais dos serviços prestados POR MUNICIPIO (R$)			
						MUNICIPIO A	MUNICIPIO B	MUNICIPIO C	MUNICIPIO D
0	administração local	un.	1	4.880.030,75	4.880.030,75				4.880.030,75
1	Mob/Desm/ Canteiro	un.	1	653.368,58	653.368,58	130.673,72			522.694,86
2	Projeto	um.	1,00	1.680.280,64	1.680.280,64				1.680.280,64
3	construção e Montagem		1						
3.1	Construção e Montagem 10"	m	70522,23	258,54	18.232.817,34	3.970.300,98	3.116.793,34	4.261.837,91	6.883.885,11
3.2	concretagem	m	7486	81,19	607.788,34				607.788,34
3.3	Cruzamentos e Travessias por MD	m	1630,69	1.357,23	2.213.221,39	331.983,21	221.322,14	442.644,28	1.217.271,76
3.4	Cruzamentos e Travessias por MND (COM ROCHA)	m	293	4.190,40	1.227.787,20	184.168,08	122.778,72	245.557,44	675.282,96
3.5	Cruzamentos e Travessias por MND (sem ROCHA)	m	578,08	1.072,82	620.175,79	93.026,37	62.017,58	124.035,16	341.096,68
3.6	Abertura de vala em rocha	m³	19.669,22	213,65	4.202.328,85	630.349,33	420.232,89	840.465,77	2.311.280,87
4	Montagem de Valvula e JIE								
4.1	Montagem de Estações	un.	3	250.666,24	751.998,72	0,00	250.666,24	250.666,24	250.666,24
4.2	Junta de Isolamento Eletrico	un.	8	19.651,53	157.212,24	19.651,53	39.303,06	39.303,06	58.954,59
5	Proteção Catódica	un.	1	100.559,22	100.559,22	21.117,44	17.095,07	23.128,62	39.218,10
6	Recomposição	um.	73023,97	128,31	9.369.780,91	1.967.653,99	1.592.862,75	2.155.049,61	3.654.214,55

FATURAMENTO POR SERVIÇOS PRESTADOS	R$ 44.697.349,97	R$ 7.348.924,64	R$ 5.843.071,78	R$ 8.382.688,09	R$ 23.122.665,46
VALOR UNITÁRIO MÉDIO DO CONTRATO	R$ 612,09				

TOTAIS EXTENSÃO POR MUNICIPIO (VALOR DE PROJETO) (M)	73.024,00	15.901,39	12.483,02	17.069,05	27.570,54
FATURAMENTO POR EXTENSÃO MUNICIPAL	R$ 44.697.349,97	R$ 9.733.101,36	R$ 7.640.747,06	R$ 10.447.815,81	R$ 16.875.685,74

% do Faturamento por serviços prestados no Municipio	16,44%	13,07%	18,75%	51,73%
% do Faturamento por extensão no Municipio	21,78%	17,09%	23,34%	37,79%

Fonte: Elaborada pelo Autor

TABELA 5: VALORES DE RECOLHIMENTO DE ISS ENCONTRADOS POR MUNICÍPIO.

FATURAMENTO POR SERVIÇOS PRESTADOS	R$ 44.697.349,97	R$ 7.348.924,64	R$ 5.843.071,78	R$ 8.382.688,09	R$ 23.122.665,46		
VALOR UNITÁRIO MÉDIO DO CONTRATO	R$ 612,09						
TOTAIS EXTENSÃO POR MUNICIPIO (VALOR DE PROJETO) (M)	73.024,00	15.901,39	12.483,02	17.069,05	27.570,54		
FATURAMENTO POR EXTENSÃO MUNICIPAL	R$ 44.697.349,97	R$ 9.733.101,36	R$ 7.640.747,06	R$ 10.447.815,81	R$ 16.875.685,74		
% do Faturamento por serviços prestados no Municipio		16,44%	13,07%	18,75%	51,73%		
% do Faturamento por extensão no Municipio		21,78%	17,09%	23,34%	37,79%		

Fonte: Elaborada pelo Autor

TABELA 6: CÁLCULO DO ISS

CÁLCULO DO ISS		MUNICIPIO A	MUNICPIO B	MUNICIPIO C	MUNICIPIO D	TOTAL	VALOR UNITARIO MÉDIO DO CONTRATO
ISS CALCULADO POR EXTENSÃO MUNICIPAL	extensão por Munucípio (m)	15.901,39	12.483,02	17.069,05	27.570,54	73.024,00	R$ 612,09
	ISS Municipal	5,00%	5,00%	2,50%	4,00%		
	Faturamento médio por municipio	R$ 9.733.101,36	R$ 7.640.747,06	R$ 10.447.815,81	R$ 16.875.685,74	R$ 44.697.349,97	
	% do Faturamento por municipio	21,78%	17,09%	23,37%	37,76%	100,00%	
	Valor do ISS cheio	R$ 486.655,07	R$ 382.037,35	R$ 261.195,40	R$ 675.027,43	1.804.915,25	
	Desconto de Material	SIM	SIM	NÃO	SIM		
	Aliquoto do ISS descontando material (7%)	4,65%	4,65%	2,50%	3,72%		
	Valor Final do ISS por extensão	R$ 452.589,21	R$ 355.294,74	R$ 261.195,40	R$ 627.775,51	1.696.854,86	
	% do ISS sobre o valor total	1,01%	0,79%	0,58%	1,40%	3,80%	
ISS CALCULADO POR VALOR DE SERVIÇO PRESTADO NO MUNICIPIO	Valor dos Serviços (Real)	R$ 7.348.924,64	R$ 5.843.071,78	R$ 8.382.688,09	R$ 23.122.665,46	R$ 44.697.349,97	
	% do Faturamento por municipio	16,44%	13,07%	18,75%	51,73%	100,00%	
	ISS Real	R$ 341.725,00	R$ 271.702,84	R$ 209.567,20	R$ 860.163,16	R$ 1.683.158,19	
	% do ISS sobre o valor total	0,76%	0,61%	0,47%	1,92%	3,77%	
DIFERENÇAS	Recebimento real x Extensão	R$ 110.864,22	R$ 83.591,90	R$ 51.628,19	-R$ 232.387,65		
		recebeu a +	recebeu a +	recebeu a +	recebeu a -		

Fonte: Elaborada pelo Autor