

Alíquotas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) Aplicadas aos Serviços de Saúde: Uma Análise à Luz do Princípio da Seletividade

Tayana Silva de Souza

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
(tayana-souza@hotmail.com)

Marcelo Haendchen Dutra

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
(marcelufsc45@gmail.com)

RESUMO

Por consequência das modificações ocorridas na legislação do ISS, em especial com a aplicação efetiva de uma alíquota mínima em 2%, o presente artigo objetiva verificar as alíquotas vigentes aplicadas pelos municípios catarinenses para o ISS nos serviços diretamente relacionados à área da Saúde, comparativamente à Essencialidade do serviço prestado. Para tanto, um levantamento é feito com base nas atuais legislações dos municípios do estado de Santa Catarina, sobre os quais busca-se identificar o tratamento tributário que os municípios analisados estão aplicando sobre as alíquotas dos ‘serviços de saúde, assistência médica e congêneres’, considerando a Essencialidade do referido serviço para a vida do ser humano e como sendo um direito social constitucionalmente previsto e sua essencialidade em relação ao princípio da seletividade. Os resultados da pesquisa demonstram que a maioria dos municípios aplica a alíquota única de 3% para todos os serviços desta área e ainda que aproximadamente 30% dos municípios aplicam a alíquota mínima de 2% em ao menos um dos serviços relacionados à Saúde.

Palavras chave: ISS; Serviços de Saúde; Princípio da Seletividade (Essencialidade).

Linha temática: outros temas relevantes em contabilidade - contabilidade tributária

1. INTRODUÇÃO

Para que os serviços de natureza pública sejam prestados adequadamente pelo governo, são necessários, entre outros esforços, os recursos financeiros provenientes de arrecadação fiscal, principalmente, derivados da arrecadação de tributos instituídos conforme regras constitucionais. Tais recursos são provenientes da cobrança de tributos, ou seja, no caso das esferas municipais referem-se às taxas, aos impostos e às contribuições de melhoria (tem ainda a parte da contribuição social dos servidores, que servem apenas para subsidiar suas aposentadorias).

Na prática, as principais fontes de recursos municipais têm sido o Fundo de Participação dos Municípios, a cota-parte de repasse de ICMS e os impostos instituídos por via da

competência constitucionalmente estabelecida, a saber: o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza (ISS) e Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). São basicamente estas as fontes que permitem que os municípios possam proporcionar à sociedade benefícios como saúde, educação e segurança (FABRE e DUTRA, 2016).

Dentre deste contexto de fontes, umas das formas de gerenciar a arrecadação está na própria atribuição do município de legislar sobre a tributação dos serviços, que impacta na arrecadação do ISS. Em função desta “liberdade” dada pelo legislador constituinte, com o propósito de evitar a guerra fiscal entre os entes, definiu-se nas principais normas regulamentadoras do imposto, a lei complementar 116/2003 e em especial sua última alteração - lei complementar 157/2016 -, que a alíquota mínima aplicada aos serviços deverá ser de 2% (dois por cento) e a alíquota máxima aplicada deverá ser de 5% (cinco por cento), podendo, destarte, cada município determinar dentro destes limites as alíquotas a serem aplicadas, de acordo com a lista de serviços previstas na norma geral.

Assim, pode-se notar que a discricionariedade permitida ao legislador municipal permite a ele, pela sua percepção, atribuir o valor efetivo em que o serviço será tributado, podendo, em municípios vizinhos, por exemplo, um efeito tributário ser mais que o dobro do que o de outro, considerando o mesmo serviço, caso um dos municípios possua alíquota de 2% e o outro 5%.

No entanto, quando se trata de saúde, é fundamental notar que, por tratar-se de um direito social básico e constitucionalmente previsto, quando se opta por maior tributação, estar-se-á elevando o preço deste serviço ao seu consumidor final, isto é, contrariando a ideia de ‘Essencialidade’ prevista no Princípio da Seletividade.

Neste sentido, o presente artigo objetiva **verificar as alíquotas vigentes aplicadas pelos municípios catarinenses para o ISS nos serviços diretamente relacionados à área da Saúde, comparativamente à Essencialidade do serviço prestado.**

Importa destacar que os direitos sociais são garantias básicas dada à sociedade em função da essencialidade desses direitos para a manutenção da vida social. Considera-se essenciais os serviços fundamentais à vida humana, que satisfazem as necessidades primárias para sobrevivência do indivíduo.

2. REVISÃO DE LITERATURA

O imposto sobre serviços de qualquer natureza foi criado em 1965 através da Emenda Constitucional 18/65. Instituiu-se aos municípios e ao Distrito Federal a competência de impor o ISS, desde que os mesmos não estivessem na competência tributaria da União e dos Estados. Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 reafirmou a competência dos municípios sobre a instituição do imposto, desde que os serviços não estivessem compreendidos em seu art. 155, II, ou seja, as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, estabelecendo que as regras para este tributos deveriam ser definidos em lei complementar.

A Lei Complementar 116/03 (LC 116/03) dispõe sobre as normas gerais do imposto, devendo cada município (e o Distrito Federal) definir em sua lei municipal ou distrital

sobre as exigências do tributo. Nesta regra geral, está previsto, em anexo, a lista de serviços que cabe aos entes municipais a tributação do referido imposto, lista esta que é de natureza taxativa, ou seja, apenas poderá ser arrecadado este tributo para os serviços em que nela estiverem previstos (listados no anexo).

A norma foi complementada no ano de 2016 com a publicação da Lei Complementar 157, a qual acrescentou algumas regras, dentre as quais o aumento no rol de serviços tributados pelo imposto e a inserção da alíquota mínima de 2% (a máxima de 5% já estava prevista na regra original). Em relação à aplicação da alíquota ao serviço prestado, cabe a cada município definir a alíquota que deve ser aplicada, respeitando estes limites mínimo (2%) e máximo (5%). (MARTINS, 2010).

No tangente aos serviços de saúde, assistência médica e congêneres, que estão previstos no item 4 da lista anexa da LC 116/03, estão compreendidos os seguinte serviços como subitens: 4.01 – Medicina e biomedicina; 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres; 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres; 4.04 – Instrumentação cirúrgica; 4.05 – Acupuntura; 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares; 4.07 – Serviços farmacêuticos; 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia; 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental; 4.10 – Nutrição; 4.11 – Obstetrícia; 4.12 – Odontologia; 4.13 – Ortóptica; 4.14 – Próteses sob encomenda; 4.15 – Psicanálise; 4.16 – Psicologia; 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres; 4.18 – Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres; 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres; 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie; 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres; 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres; e, 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

2.1 A questão da Essencialidade (Princípio da Seletividade)

A seletividade traz a ideia de discriminação, ou seja, de um sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias ou serviços. Trata-se de dispositivo programático, que o legislador constituinte endereçou ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado, ou mesmo do serviço. Quanto mais indispensáveis sejam as mercadorias ou serviços para a alimentação, vestuários, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser o poder de tributação (DERZI, 2007, p.347).

Para Ávila (2004, p.380), “essencial” significa algo que é de relevância decisiva, isto é, a essencialidade deve ser vista na perspectiva da garantia do desenvolvimento da dignidade humana, para a vida ou para a saúde do ser humano.

Portando, pode-se afirmar que a seletividade é opcional, já o critério de seleção, a essencialidade, é obrigatório. Tal entendimento é claramente exposto por Machado (2008, p.51), que explica que se um tributo tiver alíquotas diferentes, a diferença há de ser estabelecida em função da essencialidade das mercadorias e/ou serviços que compõe o referido tributo.

Carraza (2009, p.459) enfatiza uma visão ainda mais forte sobre o princípio da seletividade, ao afirmar que este “pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes à Sociedade e, em contranota, onerando outras que não atendem tão de perto ao interesse nacional”.

Todavia, é importante destacar que existe corrente doutrinária que entende pela facultatividade do legislador em aplicar alíquotas seletivas em determinados tributos como no caso do ISS (e ICMS), e por esse motivo é necessária prévia análise para entender quais serão as mercadorias e serviços sujeitos ao princípio da seletividade (ROSA JR, 2007, p.831).

2.2 Estudos Similares

Estudos relativos ao tema ISS tem sido realizados sobre alguns aspectos, com destaque, na área contábil, para a questão do efeito do tributo na arrecadação dos municípios, como o realizado por Fabre e Dutra (2016), e outros focados na aplicação efetiva das regras estabelecidas ao tributo e seu efeito na tributação, como o realizado por Lemos e Dutra (2016). O presente estudo se enquadra de maneira similar a este último.

Lemos e Dutra (2016) investigaram os regulamentos de ISS dos 26 municípios brasileiros que são capitais estaduais, mais o Distrito Federal, a fim de verificar as diferenças existentes sobre a previsão regulamentar sobre a dedução de materiais na prestação de serviços de construção civil. Os autores identificaram inúmeras diferenças de exigibilidades, em que alguns municípios tinham regras mais rígidas e outros regras mais genéricas sobre o tema. Concluíram que estas divergências podem produzir efeitos tributários distintos neste segmento.

3. METODOLOGIA

Considerando o objetivo central deste trabalho que é o de **verificar as alíquotas vigentes aplicadas pelos municípios catarinenses para o ISS nos serviços diretamente relacionados à área da Saúde, comparativamente à Essencialidade do serviço prestado**, os dados para análise foram coletados por intermédio de um levantamento junto aos regulamentos de ISS de cada município catarinense, obtidos na *homepage* de cada prefeitura e/ou sites de consulta de normas.

Os sites utilizados na pesquisa, por vezes direcionados pelos próprios municípios que os adotam como única forma de pesquisa em suas legislações, foram: ‘GedocNet.com.br’, ‘leismunicipais.com.br’ e os próprios diários oficiais dos municípios. Por vezes, quando

informações não foram encontradas ou não foram suficientes, optou-se também pelo contato via e-mail e por telefone com as prefeituras, junto às suas Secretarias de Fazenda.

Para a verificação aqui proposta não se tratar de uma verificação superficial, isto é, não se focar apenas na redução de carga tributária sem a verificação paralela do efeito arrecadatório, está implícita à análise proposta a verificação de perda de arrecadação, o que é realizado pela análise da relação entre os municípios que aplicam a alíquota máxima e a mínima ao índice “ISS per capita” de cada município, a partir de dados obtidos através da Federação Catarinense dos Municípios (FECAM, 2018). Os dados relativos à análise da relação do tema de pesquisa com o índice “ISS per capita” foram obtidos por meio da *homepage* da FECAM – Federação Catarinense dos Municípios.

Os dados foram analisados conforme a divisão mesorregional proposta pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. De acordo com a entidade (IBGE, 2018), a divisão mesorregional agrupa municípios que possuem características comuns em se tratando de indicadores econômicos e sociais. O estado de Santa Catarina possui seis mesorregiões: Grande Florianópolis, Norte Catarinense, Oeste Catarinense, Serrana, Sul Catarinense e Vale do Itajaí.

Para análise foram levados em consideração apenas os 23 subitens do item 4, previstos na LC 116/2003, referente aos Serviços de saúde, assistência médica e congêneres. Em relação à análise do “ISS per capita”, levou-se em consideração a média deste índice de cada mesorregião do ano de 2016, o último publicado pela FECAM (2018). O índice calcula o valor da arrecadação do ISS arrecadado por habitante.

De tal forma, entende-se a presente pesquisa como de natureza exploratória, por buscar conhecer com profundidade o assunto abordado no trabalho, de modo a torná-lo mais claro, dado seu estágio de incipiência. Para Silva (2010, p. 59), a “pesquisa exploratória é realizada em áreas em que há pouco conhecimento acumulado”.

Quanto à abordagem, trata-se de um estudo qualitativo, que, de acordo com Longaray e Beuren (2003), pretende destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, pois, permite análises mais profundas.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme destacado, a análise a seguir considera a subdivisão do estado de Santa Catarina nas suas seis mesorregiões, a saber: Grande Florianópolis, Norte Catarinense, Oeste Catarinense, Serrana, Sul Catarinense e Vale do Itajaí.

4.1 GRANDE FLORIANÓPOLIS

A mesorregião da Grande Florianópolis é composta por 21 municípios. Ao analisá-la pode-se perceber que a maioria dos municípios aplica a alíquota única de 3% aos serviços relacionados à saúde, em todas as suas subdivisões.

Os municípios de Águas Mornas e Governador Celso Ramos aplicam alíquotas de 3% e 5% aos serviços, sendo a maioria dos subitens do item 4, possui a alíquota de 3%. No primeiro, aplica-se a alíquota máxima apenas aos três primeiros subitens, já em Governador Celso Ramos do subitem 4.18 ao 4.20.

No município de Palhoça, as alíquotas dos serviços relacionados à saúde estão entre 2% e 3%, em sua maioria aplica-se a alíquota de 2%. Canelinha, por sua vez, adota para aos serviços analisados a alíquota de 5%, exceto ao item 4.17, ao qual aplica alíquota de 2%.

Sete municípios da mesorregião aplicam a alíquota de 2% em pelo menos um de seus serviços de saúde, entre eles, os municípios de Biguaçu, Florianópolis, Nova Trento, São José e Tijucas, que aplicam a todos os serviços relacionados à saúde esta que é a menor alíquota possível, segundo a legislação vigente, sendo assim a segunda alíquota mais observada nos municípios da mesorregião da Grande Florianópolis.

Apenas os municípios de Alfredo Wagner e Santo Amaro da Imperatriz aplicam unicamente a maior alíquota possível, de 5%. Além dos municípios já citados, mais quatro municípios aplicam a alíquota de 5% em pelo menos um de seus serviços relacionados à saúde.

Na mesorregião da Grande Florianópolis a alíquota de 5% é aplicada em pelo menos um serviço do item 4 em 23,81% dos municípios, já a alíquota de 2% é aplicada em pelo menos um dos serviços em 33,33% dos municípios da mesorregião da Grande Florianópolis. Observe-se que não foram analisados os municípios de Angelina e Paulo Lopes por falta de dados.

Segundo a FECAM (2018), a mesorregião obteve, em seu último índice de 'ISS per capita' uma média de R\$ 0,45. Entre os municípios que aplicam apenas a alíquota máxima, apenas o município de Águas Mornas teve seu índice abaixo de R\$ 0,50. Já os municípios de Governador Celso Ramos e Santo Amaro da Imperatriz, que também aplicam a alíquota máxima em ao menos um dos serviços, os índices se apresentaram a cima de R\$ 0,50. Em Biguaçu, Florianópolis, Palhoça e São José tem-se a aplicação da alíquota mínima em ao menos um dos serviços, o índice apresenta-se acima de R\$ 0,50. E, apesar de possuir apenas um subitem com alíquota mínima, o município de Canelinha foi o único da região que aplica a alíquota mínima e teve seu índice abaixo de R\$ 0,50.

4.2 NORTE CATARINENSE

O Norte catarinense é composto por 26 municípios. Nesta mesorregião nota-se que a maioria dos municípios adota suas alíquotas aos serviços relacionados à saúde entre 3% e 4,5%. Em Jaraguá do sul, apenas nos subitens 4.03, 4.22 e 4.23 são aplicados a alíquota de 2%, aos demais se aplica a alíquota de 3%.

Os municípios de Balneário Barra do Sul e São Bento do Sul aplicam apenas a mínima e máxima alíquotas possíveis. Balneário Barra do Sul aplica apenas aos subitens 4.03, 4.21 e 4.22 a alíquota de 2% e aos demais 5%. Já São Bento do Sul aplica aos serviços 4.22 e 4.23 a alíquota de 5% e aos demais 2%.

Araquari, Guaruva, Guaramirim, Joinville e Major Vieira aplicam unicamente a alíquota de 2%. O valor de 5% é aplicado em todos os serviços do item 4 apenas nos municípios de Campo Alegre, Irineópolis e Rio Negrinho.

Em sua atual legislação que regulamenta o ISS, o municípios de São Francisco do Sul não apresenta o valor da alíquota do serviço 4.08, porém, conforme contato com o município deve-se aplicar o valor de 3%, que é justamente a alíquota aplicada aos demais serviços relacionados à saúde.

A alíquota de 5% é aplicada em ao menos um dos serviços do item 4 em 19,23% dos municípios, a de 2% é aplicada em 30,80% dos municípios da região. Com isso percebe-se que há mais serviços em que os municípios aplicam a alíquota de 2% se comparado aos subitens que se aplica a alíquota de 5%. A alíquota de 2% é a segunda alíquota mais aplicada pelos municípios da mesorregião Norte.

O último índice de 'ISS per capita', feito pela FECAM (2018), mostra o valor médio da mesorregião é de R\$ 0,443. Campo Alegre e Irineópolis aplicam em ao menos um dos serviços a alíquota de 5%, os município apresentaram seus índices abaixo de R\$ 0,50. Porém, o município de Rio Negrinho que também aplica a alíquota máxima de 5% conseguiu obter seu índice acima de R\$ 0,50. Garuva e Guaramirim aplicam a alíquota mínima em ao menos um dos serviços, tiveram seus índices abaixo de R\$ 0,50. Já os municípios de Jaraguá do Sul e Joinville aplicam apenas a alíquota mínima e possuem seus índices acima de R\$ 0,50.

4.3 OESTE CATARINENSE

A mesorregião Oeste Catarinense é composta por 118 municípios, sendo a mais numerosa mesorregião de Santa Catarina, em que 47 municípios aplicam a alíquota única de 3% aos serviços relacionados à saúde. Os municípios de Caçador, Faxinal dos Guedes, Iomerê, Lacerdópolis, Lindóia do Sul, Presidente Castello Branco, Rio das Antas, São Joao do Oeste, Saudades e Treze Tílias aplicam a alíquota única de 2% aos serviços.

O município de Itá não determina a alíquota mínima a todos os serviços do item 4, porém, aos subitens que não aplica a alíquota mínima de 2% será aplicado 2,5%. Água Doce aplica a alíquota de 2% aos serviços do item 4, exceto aos subitens 4.18, 4.22 e 4.23 sobre os quais aplica o valor de 3%. Já em Coronel Martins a menor alíquota possível é aplicada apenas ao serviço do subitem 4.10 e aos demais 3% e 4%.

Os municípios de Águas Frias, Irati e Jardinópolis aplicam suas alíquotas igualmente. Adotam apenas a menor alíquota possível aos subitens 4.17, 4.19 e 4.20, aos demais itens dos serviços que são relacionados à saúde os municípios adotam a alíquota de 4%.

Em Irani adota-se apenas a alíquota de 2% aos serviços 4.03, 4.17, 4.22 e 4.23, já no município de Caxambu do sul a mesma é aplicada apenas aos subitens 4.17 e 4.20. Aos outros serviços do item 4 os municípios aplicam respectivamente as alíquotas de 3% e 4%. Semelhante aos municípios citados anteriormente, em Chapecó deve-se aplicar a menor alíquota aos serviços 4.03, 4.17, 4.19, 4.20, 4.22 e 4.23, e assim como em Caxambu do sul, os municípios adotam a alíquota de 4% aos demais.

Também apresentam igualdade na aplicação da alíquota os municípios de Cordilheira Alta, Serra Alta, Planalto Alegre e Santiago do Sul. Os municípios citados determinam que aos serviços 4.17, 4.19 e 4.20 deve-se aplicar a alíquota de 2%, já aos outros serviços relacionados à saúde, adotam a alíquota de 4%, exceto em Cordilheira Alta em que se aplica 3%.

O município de Pinhalzinho aplica a alíquota de 2%, exceto aos serviços 4.02 ao 4.04, 4.07, 4.09, 4.18, 4.21 ao 4.23, sobre os quais aplica 3% e 4%. Fraiburgo e Xanxerê determinam que deve-se aplicar aos serviços do item 4 a alíquota 2%, exceto aos subitens 4.22 e 4.23 sobre os quais aplica-se 3%. Já em Guatambu e Quilombo, aos subitens 4.22 e 4.23 aplica-se a alíquota de 5%. Aos demais subitens, o município de Quilombo aplica 3% e 2% ao município de Guatambu. Sendo assim, o último aplica aos serviços do item 4 a alíquota máxima e mínima determinada pela legislação que regulamenta a cobrança do imposto.

As legislações de Iraceminha, Maravilha e Tigrinhos determinam que a alíquota aplicada aos serviços 4.17 a 4.21 deve ser 2%, aos demais serviços aplica-se as alíquotas 3% e 4%. Ipumirim adota a alíquota de 5% aos serviços em que os anteriores determinaram percentual mínimo, e similarmente Ipumirim determina 3% aos demais serviços.

Videira e Pinheiro Preto colocam que aos subitens 4.03 e 4.17 aplica-se a menor alíquota e aos demais 3%. Itapiranga determina alíquota mínima dos subitens 4.01 ao 4.16, ao restante 3% e 4%. Em Xavantina será cobrado 2% aos serviços 4.03 e 4.18, 5% ao 4.21 e aos demais 3% e 4%. O município de Mondaí determina que aos subitens 4.01, 4.02, 4.21 a 4.23 aplica-se 5%, já alíquota mínima será aplicada aos serviços 4.03 e 4.17. Sul Brasil aplica a alíquota mínima ao subitem 4.20 e ao 4.23 a máxima. Sendo assim, juntamente com Guatambu, os municípios de Xavantina, Mondaí e Sul Brasil determinam valor máximo e mínimo aos serviços relacionados à saúde.

No município de Princesa aplica-se à maioria dos serviços do item 4 a alíquota de 2% e 5% aos serviços 4.01 ao 4.03, 4.05, 4.08, 4.11, 4.18, 4.19, 4.22 e 4.23. Em São Miguel da Boa Vista aplica-se a alíquota mínima apenas aos subitens 4.08 e 4.09, aos demais 3%.

Para o município de Arvoredo, deve-se aplicar aos serviços relacionados à saúde a alíquota de 3%, exceto ao serviço 4.23, sobre o qual se aplica a alíquota máxima. Em Concordia determinou-se os mesmos valores, porém a alíquota máxima será aplicada do serviço 4.18 ao 4.21. Bom Jesus do Oeste determinou que o valor do imposto seja máximo aos subitens 4.01 a 4.09, 4.11 a 4.13 a 4.16 e aos demais os valores de 3% e 4%.

Na mesorregião Oeste Catarinense apenas os municípios de Flor do Sertão, Ipuacu e Saltinho determinaram a alíquota máxima aos serviços relacionados à saúde. Ibiã aplica o valor de 3%, porém, conforme contato, o novo código tributário do município está em fase de aprovação na câmara de vereadores.

Em sua atualização de 2017, o código tributário municipal de Nova Erechim tem apenas alíquotas nos serviços 4.03, 4.04, 4.17 a 4.23 com 4% e ao 4.17 aplica-se o valor de 3%, aos demais serviços a legislação não apresenta os valores das alíquotas. Foi feito

contato com o município questionando sobre os valores das alíquotas, porém sem respostas.

Conforme a atualização do código tributário de Seara, em 2017, a legislação determina a alíquota do imposto referente ao item 4 apenas aos subitens 4.01, 4.17 a 4.23 com 3%. Em resposta ao questionamento feito sobre o valor das alíquotas dos demais serviços, foi informado que o município apenas aplica o valor fixo do imposto aos serviços onde não há o percentual da alíquota.

O município de Tangará aplica a alíquota de 3% aos serviços do item 4, porém, a legislação municipal modifica a lista do imposto incluindo o item 4.02 “Médico (trabalho pessoal)”. Com isso, todos os outros serviços da lei municipal tiveram a numeração do item 4 alterados a partir do subitem 4.02. Os serviços de análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres que na LC 116/2003 é o item 4.02 passou a ser 4.03 na lei do município e os outros serviços também modificaram assim em diante.

Foram feitas tentativas de contato com os municípios Calmon, Cunhataí, Guaraciaba, Guarujá Do Sul, Ipira, Nova Itaberaba, Ouro Verde, Paial, Santa Helena e Vargeão questionando sobre o valor do imposto, porém não foi obtida resposta.

Na mesorregião Oeste, 6,78% dos municípios aplicam a alíquota de 5% em ao menos um serviço e 27,97% aplicam 2% em ao menos um serviço relacionado à saúde.

De acordo com o último índice ‘ISS per capita’ divulgado pela FECAM (2018), a mesorregião obteve no ano de 2016 o valor de R\$ 0,333. Os municípios de Arvoredo, Bom Jesus Do Oeste, Ipuacu, Ipumirim, Mondai e Saltinho tiveram seus índices abaixo de R\$ 0,50 e aplicaram a alíquota máxima em ao menos um dos serviços. Apenas Concórdia e Flor do Sertão que também aplicaram a alíquota máxima tiveram seus índices acima de R\$ 0,50. Os municípios de Água Doce, Águas Frias, Caçador, Caxambu do Sul, Coronel Martins, Faxinal dos Guedes, Fraiburgo, Iomerê, Iraceminha, Irani, Irati, Jardinópolis, Lacerdópolis, Lindóia do Sul, Planalto Alegre, Presidente Castello Branco, Princesa, Rio Das Antas, Santiago Do Sul, São Joao Do Oeste, São Miguel Da Boa Vista, Saudade, Serra Alta, Tigrinhos, Treze Tílias e União do Oeste aplicaram a menor alíquota e tiveram o valor do índice abaixo de R\$ 0,50. Já Chapecó, Cordilheira Alta, Itá, Itapiranga, Pinhalzinho, Videira e Xanxerê tiveram seus índices acima de R\$ 0,50 e aplicaram a alíquota mínima em ao menos um dos serviços relacionados à saúde.

4.4 SERRANA

A mesorregião Serrana é composta por 30 municípios. Destes, apenas os municípios de Anita Garibaldi, Campo Belo do Sul, Cerro Negro, Lages, Ponte Alta, São José do Cerrito e Urupema aplicam a menor alíquota possível aos serviços de saúde. Bom Jardim da Serra e Palmeira possuem as mesmas alíquotas do imposto para os serviços do item 4. Cobra-se 2% aos serviços, exceto para os subitens 4.22 e 4.23, sobre os quais o valor deverá ser de 3%.

Em Bom Retiro, os o valor do imposto aos serviços relacionados à saúde deve ser de 3%, exceto os subitens 4.22 e 4.23, sobre os quais se deve aplicar 5%. Bom Retiro, Bom Jardim da Serra e Palmeira possuem semelhança na cobrança do imposto, no que se refere aos últimos subitens do item 4, em que se tem uma alíquota maior, se comparados aos outros subitens.

O município de Vargem dispõe que aos subitens 4.02, 4.03, 4.07 a 4.10, 4.17 e 4.19 a 4.21 tem-se o valor da alíquota de 2%, e aos demais 3%. Em Curitiba cobra-se 5% aos serviços 4.09, 4.10, 4.15, 4.18, 4.20 e 4.21 e aos demais os valores variam entre 3% e 4%. Os municípios de Abdon Batista e Celso Ramos aplicam a maior alíquota possível a todos os serviços relacionados à saúde, isto é, 5%.

O município de Frei Rogério, que em sua última atualização na tabela ocorrida no ano de 2017, não dispôs de valores para os serviços 4.14 a 4.16, aos demais serviços do item 4, deve-se aplicar 3%.

Não foi obtido resposta do município de Paineiras sobre questionamentos feitos para esclarecimentos sobre a cobrança do imposto no município.

Em média, na mesorregião Serrana 50% dos municípios aplicam a alíquota de 3% na maioria dos seus serviços relacionados à saúde; 30% dos municípios da mesorregião aplicam a menor possível; e, já a máxima de 5% é aplicada em apenas 13,33%.

De acordo com a FECAM (2018), a mesorregião Serrana apresenta uma média R\$ 0,575 referente ao 'ISS per capita', sendo a mesorregião com maior índice de Santa Catarina. Conforme dados obtidos da federação, nos municípios de Abdon Batista e Celso Ramos, em que se aplicam apenas a alíquota máxima, o primeiro apresentou seu índice acima de R\$ 0,50 já o segundo ficou abaixo deste patamar. Apenas em Bom Jardim da Serra e Cerro Negro, em que se aplicam a alíquota mínima à maioria dos serviços, o índice ficou abaixo de R\$ 0,50. Grande parte dos municípios tiveram elevados índices de 'ISS per capita', com índice acima de R\$ 0,50. Entre os municípios com índices altos estão os municípios de Lages, Palmeira, São José do Cerrito e Vargem, que se utilizam a prática da alíquota mínima.

4.5 SUL CATARINENSE

A mesorregião Sul Catarinense é composta por 46 municípios. Nesta mesorregião, apenas os municípios de Balneário Rincão, Cocal do Sul, Criciúma, Pescaria Brava, Santa Rosa de Lima e Siderópolis determinaram alíquota mínima aos serviços relativos à saúde.

Os municípios de Araranguá, Balneário Arroio do Silva, Ermo, Imaruí, Jacinto Machado, Maracajá, São João do Sul, Sombrio e Timbé do Sul apresentam similaridade na cobrança do imposto, no tangente aos serviços do item 4, pois estes determinaram aos serviços 4.20 e 4.21 um valor de alíquota em 2%, aos serviços 4.01, 4.02, 4.07, 4.11 4.22 e 4.23 a alíquota de 4% e aos demais serviços 3%.

Assim como os anteriores, Passo de Torres também determinou a menor alíquota aos subitens 4.20 e 4.21, porém, aos demais deverá ser cobrado o valor de 3%. Os municípios de Forquilha, Morro da Fumaça e Nova Veneza também apresentam

igualdade na aplicação da alíquota do item 4, tendo sido aplicado o valor será de 2% somente aos serviços 4.03 e 4.17; aos demais serviços aplicam-se 3%.

Em Meleiro também a alíquota mínima também será aplicada apenas a dois serviços 4.18 e 4.19, aos outros deve-se aplicar valores entre 3% e 4%. Içara determinou 2% aos subitens 4.01 a 4.07, 4.09 a 4.11 e 4.19 e aos outros os valores de 2,5% e 3%. Os municípios de Treze de Maio e Imbituba determinaram apenas a alíquota máxima e mínima aos seus serviços de saúde, porém em serviços diferentes. O primeiro só não aplica a alíquota de 2% aos subitens 4.22 e 4.23, sobre os quais será de 5%. O segundo não aplica a alíquota mínima aos subitens 4.04, 4.05, 4.07, 4.09, 4.10, 4.13, 4.15, 4.16, 4.18 e 4.21, sobre os quais será a alíquota máxima.

Em São Ludgero, o valor do imposto aos subitens 4.01 e 4.02 será de 3%, 4.03 ao 4.16 de 2% e aos demais serviços do item 4 a legislação não apresenta valores. Foi feito o questionamento sobre o valor das alíquotas ao município, porém, não foi obtido resposta.

Os municípios de Braço do Norte, Capivari de Baixo e Laguna determinam a alíquota de 5% a todos os serviços relativos à saúde. Foram feitas tentativas de contato com os municípios de Armazém, Balneário Gaivota, Lauro Muller e Treviso para questionamento sobre a aplicação do imposto, mas não foi obtido resposta.

Ao analisar a região percebe-se que a alíquota mais praticada pelos municípios da mesorregião é de 3% e a segunda alíquota mais utilizada é a de 2%. Já a alíquota máxima (5%) é utilizada em ao menos um serviço 6,52% dos municípios.

A mesorregião Sul Catarinense apresentou um baixo índice 'ISS per capita' no período de R\$ 0,351, conforme dados da FECAM (2018). Poucos municípios conseguiram obter o índice acima de R\$0,50, entre eles os municípios de Criciúma, Içara e Imbituba, em que se aplica apenas a alíquota mínima aos serviços do item 4. Nenhum município em que se aplica a alíquota máxima nesta mesorregião conseguiu obter um índice acima de R\$0,50.

4.6 VALE DO ITAJAÍ

Composta por 54 municípios, a mesorregião do Vale do Itajaí tem aproximadamente 57% dos municípios aplicando alíquotas de 3% a 3,5%, sendo a mesorregião em que mais municípios aplicam a alíquota de 3,5% aos serviços relacionados à saúde.

Apenas Balneário Camboriú, Balneário Piçarras, Brusque, Doutor Pedrinho, Guabiruba, Lontras Navegantes, Penha, Rio do Sul, São João do Itaperiú aplicam a alíquota única de 2% aos serviços do item 4.

Em Blumenau e Itajaí, em quase todos os serviços do item 4 a legislação determina a aplicação da alíquota de 2%, a exceção ocorre apenas aos subitens 4.22 e 4.23 sobre os quais o valor deverá ser de 3%.

Pouso Redondo e Trombudo Central determinam que aos serviços 4.22 e 4.23 deve-se aplicar o valor de 5%. No caso de Pouso Redondo os demais subitens são serviços em que se deve aplicar 3%. No caso de Trombudo Central, aparece uma alíquota de 3,1%, sendo este o único município a aplicar este tipo de fração na alíquota. Situação similar é

encontrada nos municípios de Blumenau e Itajaí, em que os itens 4.22 e 4.23 também vigoram com a alíquota máxima, e os demais subitens com alíquotas inferiores próximas a 2% e 3%.

O município de Rodeio assemelha-se aos anteriores, pois os subitens 4.18, 4.22 e 4.23 vigoram com a alíquota de 5% e os demais com 3%.

A legislação de Gaspar determinou que aos subitens 4.03, 4.17, 4.22 e 4.23 deve-se aplicar o valor de 2% e aos outros 3%. Em Timbó, a alíquota mínima é aplicada apenas aos itens 4.02 e 4.03 e aos outros se aplica 3%. Ascurra determina que quase todos os serviços relacionados à saúde seja aplicada a alíquota de 2% e apenas ao subitem 4.13 cobra-se 3%. Barra Velha tem a alíquota de 2% nos subitens 4.01 a 4.03, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.14, 4.17, 4.19, 4.20, 4.22 e 4.23; nos demais subitens, vigora o valor de 3%.

Ituporanga, Pomerode e Porto Belo são os únicos municípios da mesorregião em que se aplicam as alíquotas máximas e mínimas aos serviços relativos à saúde. Em Ituporanga nos subitens 4.03, 4.19 e 4.20 aplica-se 2%, aos serviços 4.17 e 4.22 aplica-se 4% e aos demais 5%. Em Porto Belo aplica-se 2% apenas aos subitens 4.14, 4.17, 4.19 e 4.20, aos serviços 4.18 e 4.21 a 4.23 aplica-se 5% e aos outros 3%. Em Pomerode, apenas o serviço 4.22 vigora com a alíquota máxima, aos demais se aplica o valor mínimo de 2%.

Diferente das outras mesorregiões, nenhum município da mesorregião do Vale do Itajaí aplica a alíquota de 5% a todos os serviços do item 4.

No município de Salete, o caso mais atípico. Neste município o regulamento vigente tem por base o seu código tributário de 2002, o qual apresenta uma listagem de serviços diferente da estabelecida pela LC 116/2003. Foram feitas tentativas de contato com o município questionando sobre o valor do imposto e a lista de serviços de acordo com a legislação de 2003, porém, não foi obtido resposta.

Assim como nas outras mesorregiões, opta-se mais pela aplicação da alíquota mínima do que da alíquota máxima. Logo, 29,63% dos municípios aplicam 2% em ao menos um serviço, já o valor de 5% é aplicado em ao menos um serviço em 6,52% dos municípios.

De acordo com dados da FECAM (2018), a mesorregião Vale do Itajaí obteve no ano de 2016 o valor do índice 'ISS per capita' em R\$ 0,424. Os municípios de Trombudo Central, Rodeio e Pouso Redondo em que se aplica a alíquota máxima tiveram seus índices abaixo de R\$0,50. Em Ascurra, Doutor Pedrinho, Guabiruba, Lontras, Penha, São João do Itaperiú, cuja alíquota mínima predomina, os índices estiveram abaixo de R\$0,50. A maioria dos municípios em que se encontra a alíquota mínima, o índice mostrou-se acima de R\$0,50.

5. CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 considera os serviços relacionados à saúde como sendo um direito social, isto é, essencial - fundamental à vida humana, uma vez que satisfaz a necessidade de sobrevivência dos indivíduos. A partir desta visão, o presente artigo objetivou verificar as alíquotas vigentes aplicadas pelos municípios catarinenses para o ISS nos serviços diretamente relacionados à área da Saúde, comparativamente à Essencialidade do serviço prestado.

Analisando os resultados, percebe-se que a maioria dos municípios aplica o valor de 3% aos serviços. Apesar de não ser o valor mínimo permitido, a alíquota encontra-se abaixo do valor médio dos valores possíveis para cobrança (de 2% a 5%, média de 3,5%). Deve-se notar também que todas as mesorregiões analisadas têm optado mais pela aplicação da alíquota mínima de 2%, do que pela máxima de 5%.

A mesorregião Sul Catarinense foi a que apresentou o melhor resultado considerando a Essencialidade dos serviços. Nesta verifica-se que 47,83% dos municípios aplicam a alíquota de 2% em ao menos um serviço do item 4.

A análise demonstrou ainda que, apesar de alguns aumentos recentes, muitos municípios reduzem o valor de suas alíquotas nos subitens 4.03, 4.17, 4.19, 4.20 e 4.21, na maioria aplicando o valor mínimo de alíquota, isto é, os 2% da LC 116/2003 recentemente alterado. Também, percebeu-se que muitos municípios modificaram suas alíquotas nos subitens 4.22 e 4.23, sendo aplicado o valor máximo e mínimo, porém, mas comumente observado o valor limite de 5%.

Verificou-se, ainda, na relação dos índices 'ISS per capita', que na maioria das mesorregiões, os melhores resultados dos índices foram notados em municípios em que são adotadas o menor valor de alíquota, quando comparados aos que adotam o valor maior.

Por fim, é fundamental observar que a Essencialidade dos 'serviços de saúde, assistência médica e congêneres' é evidente para a qualidade da vida do ser humano. Assim, se fosse levado ao extremo da interpretação do Princípio Tributário da Seletividade, talvez o correto seria a aplicação de uma alíquota única de 2% a estes serviços, o que permite concluir que os valores aqui evidenciados deveriam ser objeto de reavaliação por parte dos municípios, com finalidade de redução das alíquotas, em especial dos serviços objetos dos subitens 4.22 e 4.23 (Planos de Saúde), principalmente por se tratar de um tributo indireto, isto é, um tributo que afeta diretamente o preço final aplicado ao Consumidor.

Neste contexto, sugere-se que futuros estudos procurem ampliar o leque de investigação, com o mesmo objetivo em outros municípios, de outros estados da federação, e ainda que se debrucem sobre o efeito destas alíquotas no Preço Final do serviço, dado as diferenças entre municípios. Tudo isto para que se busque uma melhor análise social e econômica sobre o tratamento tributário deste imposto.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, H. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

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

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

BRASIL. Lei Complementar 157 de 29/12/2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que "dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de

competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”.

CARRAZA, R.A. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

DERZI, M.A.M. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2018. **Dispõe sobre a divisão mesorregional de Santa Catarina**. Disponível em: https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/caracteristicas_da_populacao/caracteristicas_da_populacao_tab_municipios_zip_xls.shtm. Acesso em 03/03/2018.

FABRE, J.; DUTRA, M.H. Finanças Públicas dos municípios catarinenses: uma análise da relevância do ISS no quinquênio 2011-2015. In: VI CONBREPRO, 2016, Ponta Grossa. **Anais do I CONBREPRO**. Ponta Grossa/PR: UTFPR, 2016.

FECAM – Federação Catarinense dos Municípios. 2018. **Dispõe sobre o índice ISS per capita mesorregional**. Disponível em: <http://indicadores.fecam.org.br/indice/mesorregioes/ano/2018>. Acesso em 19/04/2018.

LEMOS, C.N.; DUTRA, M.H. Dedução de materiais na prestação de serviços de construção civil: um levantamento dos RISS das capitais brasileiras. In: COGECONT, 2016, Chapecó. **Anais do I COGECONT**. Chapecó: UnoChapecó, 2016.

LONGARAY, A.A.; BEUREN, I.M. **Caracterização da pesquisa em Contabilidade**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, H.B. O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões da seletividade e da demanda contratada. **Revista Dialética de Direito Tributário: RRDT**, São Paulo, n.155, ago./2008.

MARTINS, S.P. **Manual do imposto sobre serviços**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ROSA JR, L.E.F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar,