



CONTROLE MUNICIPAL SOBRE A RETENÇÃO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL: ESTUDO DE CASO DE UMA OBRA EM GRAMADO EXECUTADA POR UMA CONSTRUTORA DE TRÊS COROAS¹

Aléxia Luana Oliveira da Silva²

Luís Antônio Licks Missel Machado³

RESUMO

Este artigo tem como tema o controle municipal sobre a retenção de Imposto Sobre Serviços - ISS na prestação de serviços de construção civil. O objetivo principal do estudo é analisar de que forma os municípios de Gramado e Três Coroas - RS realizam o controle sobre a retenção de ISS na prestação de serviços de construção civil. Como objetivos específicos, propõem-se levantar as maneiras que os municípios utilizam para controlar e assegurar o valor de ISS a receber nas notas emitidas em outros municípios; verificar quais são as penalidades aplicadas aos contribuintes que não declaram as notas na Declaração Eletrônica de ISS - DEISS e que por isso não recolhem o ISS; e comparar os resultados encontrados nos municípios pesquisados em relação à maneira de controle do ISS retido oriundo de prestadores de municípios distintos. Quanto à metodologia, em relação à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, que se classifica como bibliográfica exploratória. Quanto à natureza, trata-se de uma pesquisa aplicada, tendo como procedimento a pesquisa de campo. Para entender como os municípios fazem o controle da retenção do ISS na prestação de serviços da construção civil, foi aplicado um questionário com 8 perguntas abertas, baseadas nos objetivos do trabalho e relacionadas ao ISS. Os resultados evidenciaram que, de forma geral, o ISS tem formas semelhantes de controle dentro dos municípios pesquisados, mas que cada um tem seu código tributário para arbitramento. Portanto, pode-se concluir que ainda que não haja um portal nacional de consulta das notas, cada município institui em legislação própria como arbitrar e assegurar o recolhimento do ISS no final da obra.

Palavras-chave: Controle Municipal. ISS. Construção Civil. DEISS. Arbitramento.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso. Data de submissão e aprovação: 22 dez. 2021.

² Acadêmica do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat/RS. E-mail: alexiasilva@sou.faccat.br

³ Professor orientador das Faculdades Integradas de Taquara – Faccat/RS. E-mail: luismachado@faccat.br

ABSTRACT

The theme of this article is the municipal control about the withholding taxes on Services – ISS in the provision of civil construction services. The main objective of research is to analyze how the municipalities of Gramado and Três Coroas - RS control withholding taxes of ISS in the provision of civil construction services. As specific objectives, it is proposed to do a survey about how the municipalities monitor and enforce the taxes of ISS receivable in notes issued by other municipalities; check what penalties are applied to taxpayers who do not declare the notes in the Electronic Declaration of ISS - DEISS and because of it do not pay ISS tax; and compare the results found in the municipalities surveyed in relation about to the way of controlling the ISS tax withheld from providers in different municipalities. As for the methodology, in relation to the approach about the problem, it is a qualitative research, which is classified as exploratory bibliographical. As for the nature, it is an applied research, having as a procedure the field research. To understand how municipalities control the withholding taxes of ISS in the provision of civil construction services, a questionnaire with 8 open questions was requested, based on the objectives of the work and related to the ISS tax. The results showed that, in general, the ISS tax has similar forms of control within the municipalities surveyed, but that each one has its own tax code for arbitration. Therefore, it can be concluded that even not having a national portal for consulting the notes, each municipality instituted legislation such as arbitrating and ensuring the collection of ISS tax at the end of the work done by provision of civil construction services.

Keywords: Municipal Control. ISS. Construction. DEISS. Arbitration.

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Serviços – ISS, é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal e está previsto no Artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988.

Este tributo incide sobre os serviços prestados pelas pessoas jurídicas e profissionais autônomos, sendo a prestação do serviço o fato gerador da obrigação tributária e o valor do serviço a base de cálculo do respectivo imposto.

O imposto é devido no local de estabelecimento do prestador, ou, na falta de estabelecimento do prestador, onde ele estiver domiciliado, exceto nas situações previstas do rol de I a XXV do Artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, que prevê, entre outras hipóteses, o código de construção civil da lista de serviços onde o tributo é retido e devido no local da prestação.

O tema deste artigo é o controle municipal sobre a retenção de Imposto Sobre Serviços (ISS) na prestação de serviços de construção civil.

O presente artigo busca abordar os casos em que o ISS deve ser pago pelo tomador do serviço, quando o tomador e o prestador são de municípios distintos.

Nestes casos, conforme demonstrou a pesquisa realizada, atualmente, os municípios não contam com uma base de dados nacional em que seja possível verificar quais as notas fiscais emitidas com o imposto devido e qual o valor. Isso pode levar a uma sonegação fiscal por parte do contribuinte mediante a não declaração adequada das notas na Declaração Eletrônica de ISS - DEISS.

O presente estudo buscou responder o seguinte problema de pesquisa: Como os municípios fazem o controle sobre a retenção de ISS na prestação de serviços da construção civil?

A pesquisa foi realizada nas prefeituras municipais de Três Coroas e Gramado - RS, em contato com profissionais que trabalham diretamente com o ISS.

A pesquisa justifica-se por sua relevância e amplitude, pois a cobrança de tributos é a principal fonte das receitas públicas, e nesse contexto está presente o ISS, que é um importante meio de captação de recursos dos municípios. A sua arrecadação é destinada para o desenvolvimento do município como asfaltar ruas, coletar lixo, melhorias econômicas e sociais como um todo. (LEOPOLD et. al., 2017, p. 256)

Nos casos de serviços de construção civil, o ISS é devido no local onde a prestação de serviço foi realizada, sendo em alguns desses casos retido, e por isso, conforme a Lei Complementar nº 116/2003, é de responsabilidade do tomador recolher. Porém, conforme demonstrou a presente pesquisa, os municípios não têm controle das notas emitidas a partir de outros municípios com seu domicílio como recebedor.

Essa falta de controle faz com que possa haver sonegação fiscal por parte dos contribuintes, que muitas vezes ocorre por falta de conhecimento, tendo em vista que cada município tem sua lei municipal para delimitar as regras de como o tributo deve ser recolhido e o valor devido, o que pode se tornar complexo para o contribuinte em muitos dos casos. E tudo isso causa desvantagens aos municípios e também à população que perde as benfeitorias que derivariam desses valores.

Para a sociedade, o controle sobre o ISS serve como meio de garantir a arrecadação e trazer benefícios; para os acadêmicos pode ser utilizado como forma de se adquirir conhecimento e capacitação profissional; já para as organizações, o

devido controle do ISS auxilia no cumprimento das legislações vigentes. Dessa forma, fica compreensível sua importância para a sociedade em geral, para o meio acadêmico e para o meio empresarial.

O estudo tem como objetivo geral analisar de que forma os municípios de Gramado e Três Coroas - RS fazem o controle sobre a retenção de ISS na prestação de serviços de construção civil. E, como objetivos específicos, levantar as maneiras que os municípios utilizam para controlar e assegurar o valor de ISS a receber nas notas emitidas em outros municípios; verificar quais são as penalidades aplicadas aos contribuintes que não declaram as notas na DEISS e que por isso não recolhem o ISS; e comparar os resultados encontrados nos municípios pesquisados em relação à maneira de controle do ISS retido oriundo de prestadores de municípios distintos.

Na metodologia, adotou-se a pesquisa qualitativa, a qual contou com a aplicação de questionário *on-line*, utilizando a ferramenta *Google Docs* e também presencial através de protocolo na Prefeitura Municipal de Gramado. A pesquisa está dividida em cinco capítulos, sendo o primeiro a introdução, na sequência, apresenta-se a fundamentação teórica, a metodologia, a análise dos dados e, por fim, as considerações finais do presente trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo serão abordados os principais conceitos do referencial teórico, bem como os assuntos relacionados ao tema ISS. O referencial teórico terá como base os materiais bibliográficos já publicados por outros autores, com o intuito de levar informação e conhecimento ao leitor.

2.1 ISS: Conceito e Legislação

O Imposto Sobre Serviços – ISS, é o principal tributo a ser pago pelas empresas e profissionais autônomos que trabalham com prestação de serviços. Destaca-se como um dos mais importantes tributos de competência dos municípios brasileiros (LEOPOLD et. al., 2017) e surgiu por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965, onde no Artigo 15 traz:

Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12. (BRASIL, 1965)

O Artigo 156 (BRASIL, 1988), inciso III da Constituição Federal de 1988 prevê o ISS da seguinte forma:

Art. 156 – Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

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

A Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003) apresenta o ISS como um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, tendo como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa da lei. Esta lei complementar uniformiza diversas leis que tratam sobre o ISS, bem como traz novos itens à lista de serviços, além de estabelecer regras sobre a base de cálculo, alíquotas e local da cobrança do imposto.

Conforme esta mesma lei, a base de cálculo do imposto é o valor do serviço⁴ e as alíquotas de ISS variam de 2% a 5%⁵. Esta variação ocorre de acordo com o município, regime tributário e o tipo de serviço prestado.

Na definição de Barreto (2009), a base de cálculo consiste na descrição de um padrão de referência que possibilita a quantificação do fato tributário. É sobre esta base que será aplicada a alíquota.

O Artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003) fala sobre a base de cálculo da seguinte forma:

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.

⁴ Lei Complementar 116/2003: Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

⁵ Lei Complementar 116/2003: 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).

§ 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;

Conforme o Artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003), o imposto é devido no local de estabelecimento do prestador exceto nos casos previstos nos incisos I a XXV (BRASIL, 2003), onde consta o serviço de construção civil (7.02), o qual se pretende abordar neste trabalho.

2.2 Declaração de ISS

A Declaração Eletrônica de Imposto Sobre Serviços - DEISS é uma obrigação acessória, Machado (2012) fala que a obrigação acessória tem como objetivo possibilitar o controle de fatos importantes para o surgimento das obrigações principais. Por isso são chamadas de acessórias, uma vez que elas só existem em razão das obrigações principais.

Conforme o Código Tributário Nacional no Artigo 113, a obrigação acessória vem da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Machado (2012) complementa que, na obrigação acessória as prestações positivas ou negativas das quais trata o Código Tributário Nacional compreendem um fazer ou não fazer, como escriturar um livro e neste caso fazer a declaração.

Conforme o Artigo 142 do Código Tributário Nacional, lançamento é o procedimento administrativo que fiscaliza o fato gerador, identificando o sujeito passivo da obrigação e indicando o valor da obrigação, além de aplicar penalidade se for o caso.

Na visão de Kfourir Jr. (2010) o lançamento é necessário para que a obrigação possa ser exigida, ela consiste no processo de registro da obrigação tributária.

Harada (2003) concorda com a consideração apresentada acima, dizendo que:

[...] o lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Esta série de atos podem ser praticados, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN, haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição do crédito tributário.

Sendo assim, é possível verificar que o lançamento tributário é fundamental para que o fisco consiga cobrar do sujeito passivo os valores devidos.

Segundo Machado (2012), o lançamento do ISS é feito, em regra geral, por homologação, nos termos do Artigo 150 do Código Tributário Nacional, mas pode, como qualquer tributo ser objeto de lançamento de ofício.

Ainda, conforme previsto pelo Artigo 150 do Código Tributário Nacional o lançamento por homologação é o que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

O site do município de Três Coroas, no tópico perguntas frequentes, explica que a DEISS é um sistema em formato de livro eletrônico, no qual o contribuinte tem por função declarar os serviços prestados e tomados e emitir a guia para recolhimento do ISS. A guia para recolhimento deve ser preenchida e enviada mensalmente à prefeitura municipal na qual o prestador de serviços está inscrito. Para ter acesso ao sistema DEISS o usuário deve solicitar um cadastro junto ao seu município ou diretamente pelo site da prefeitura. Nos casos de contribuintes de fora do município, mas que tenha o ISS devido a ele, deve ser feita uma declaração como contribuinte eventual.

De acordo com o Decreto Municipal nº 2.577/2013 de Três Coroas, todas as pessoas jurídicas devem declarar e enviar as informações relativas aos serviços contratados mesmo não havendo a retenção na fonte ou sendo de prestadores de outros municípios e caso não tenham tomado serviços devem declarar sem movimento. (TRÊS COROAS, 2013)

Para o município de Gramado, a Lei Municipal nº 2.158/2003 trata sobre a DEISS da seguinte forma:

Art, 65 (...) As declarações realizadas nos sistemas eletrônicos, tipo Livro Eletrônico, serão consideradas como denúncia espontânea e confissão de dívida, podendo o contribuinte nos prazos estabelecidos na legislação alterar a declaração antes da inscrição do crédito tributário em dívida ativa. (GRAMADO,2003)

A data de vencimento do ISS é definida por lei municipal. Para os municípios abrangidos neste trabalho, em Três Coroas o vencimento é até o último dia do mês subsequente ao fato gerador (TRÊS COROAS, 2013) e em Gramado até o dia 20 do mês subsequente (GRAMADO, 2003).

Conforme a Lei Municipal nº 2.158/2003 de Gramado, os contribuintes em nenhuma hipótese podem atrasar a escrituração dos livros contábeis por mais de 30 dias, estando sujeitos a penalidades como multa de R\$100,00 (cem reais) nos casos em que houver falta de informação, informação prestada de maneira incorreta ou a não comunicação dentro do prazo legal.

No município de Três Coroas, no caso de omissão da entrega de declaração eletrônica a penalidade aplicada ao contribuinte é de R\$100,00 (cem reais) por mês de competência não entregue e R\$50,00 (cinquenta reais) por ocorrência verificada se não emitir a Nota Fiscal de Serviços (NFS-e) conforme inciso VIII do Artigo 100 da Lei Municipal nº 3.302/2013.

2.3 Contribuinte e responsável pelo recolhimento do ISS

A Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003) declara em seu Artigo 5º que o contribuinte do ISS é o prestador do serviço. Em seguida, no Artigo 6º determina que “os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação [...]”

Isso vem ao encontro do Artigo 128 do Código Tributário Nacional, que fala:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Os contribuintes do ISS são os prestadores de serviços, pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem estabelecimento fixo (BRASIL, 2003). A Lei Complementar nº 116/2003 permitiu que cada município determinasse a figura do contribuinte responsável, para retenção do ISS dos prestadores de serviços.

Com isso, apesar de não ser o contribuinte (prestador de serviço), este terceiro estará obrigado a reter o ISS do prestador, e recolher em seu nome, inclusive com acréscimos de juros e multa, ainda que referida retenção não tenha sido efetuada.

Conforme citado por Neto (2019), depois de instituída a lei municipal, o contribuinte responsável fica obrigado a cumprir o pagamento do imposto em nome do contribuinte de fato, incluindo juros e multas cabíveis, e em alguns serviços, como o de construção civil, mesmo não havendo legislação municipal determinando a

retenção, o tomador do serviço será responsável caso o prestador não recolha o imposto devido.

2.4 Local de prestação e recolhimento do ISS

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003) ficou explícito que o serviço é prestado e o imposto devido no local de estabelecimento do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos itens I a XXV do Artigo 3º. Essas exceções trouxeram uma grande mudança na regulamentação do ISS, determinando que a tributação, nesses casos, será feita no local da prestação do serviço, com o recolhimento junto ao município onde o serviço foi prestado.

Quadro 1 - Hipóteses previstas nos incisos I a XXV da Lei Complementar 116, quando o imposto será devido no local da execução do serviço:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;
II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
X – (VETADO)
XI – (VETADO)
XII - do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;
XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.
XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)
XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09.

Fonte: Desenvolvido pela acadêmica-autora

Segundo Brito (2018), o local de recolhimento do ISS é um ponto polêmico em certas situações da prestação de serviço, e o profissional de contabilidade deve estar atento a estas situações, para que não fiquem dúvidas ou aconteçam práticas tributárias erradas, e que possam levar prestadores de serviço a um processo de autuação ou pagamento indevido do ISS.

Campanha (2017) enfatizou que a maioria dos municípios possuíam em suas legislações a previsão para cobrança do ISS no local da prestação do serviço. Além dessa regra, os municípios estabeleciam que qualquer contribuinte que tinha cadastro naquele município, mesmo se a prestação do serviço ocorresse em outro lugar, estaria obrigado a recolher o imposto no município de cadastro. Essa situação gerava diversos recursos, que acabavam chegando aos tribunais superiores e, em virtude da situação, prevalecia o local da prestação do serviço. (CAMPANHA, 2017 *apud* BRITO 2018)

2.5 O ISS e a Construção Civil

Para conceituar serviços de construção civil, Barreto (2005, p. 266, apud REITER; ROVERI, 2010) diz que:

Por serviços de construção civil entende-se a atividade de execução material de projetos de engenharia (aspecto dinâmico), tendo por finalidade (aspecto estático) a produção de uma obra, que se incorpora ao solo. Tributáveis pelo ISS são os resultados - globais ou parciais - desse conjunto de operações desempenhadas de execução de obras de construção civil, quaisquer que sejam.

O serviço de construção civil, abordado neste trabalho, está na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL), com o código 7.02, com a seguinte redação:

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)

A base de cálculo do ISS nos serviços de construção civil tem uma particularidade. Conforme o artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 não deve ser incluído na base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços.

Paulsen (2020), argumenta que a base de cálculo é o “preço do serviço”, conforme cita a legislação, e no serviço de construção civil a lei determina que os materiais fornecidos não devem ser inclusos na base de cálculo. Paulsen complementa ainda com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ que diz que não se pode incluir no valor dos serviços “importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassadas a terceiros”.

Segundo a Lei Complementar nº 116/2003, no seu Artigo 3º, o ISS da construção civil é devido no local de execução da obra.

Reflexões apresentadas por Araújo e Arruda (2006) afirmam que a arrecadação do ISS é um processo complexo porque os municípios não têm completa autonomia para instituir o imposto. A fiscalização e controle são difíceis, uma vez que não existe um produto ou bem físico para ser fiscalizado, visto que a lista de atividades do ISS

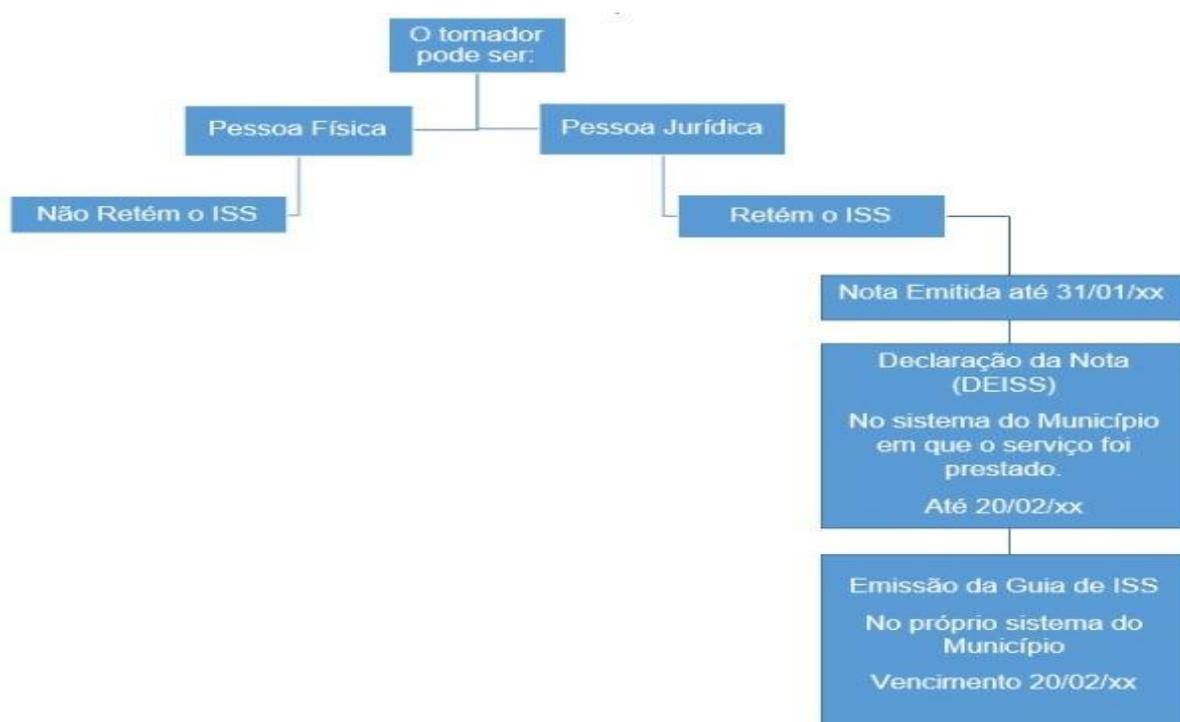
foi elaborada pelo governo Federal, porém as alíquotas estabelecidas pelos municípios. (ARAÚJO; ARRUDA, 2006 *apud* PINHEIRO 2016).

A inexistência de uma base material concreta (ex.: mercadorias) a ser fiscalizada, bem como a proliferação de intermináveis controvérsias jurídicas (a respeito de serviços tributáveis, período de competência, etc.), principalmente nos municípios regionais, tornam a fiscalização e a cobrança um processo complexo. (PEREIRA, 2002.)

O município de Três Coroas, na Lei Municipal nº 3.302/2013, e o Município de Gramado na Lei Municipal nº 2.158/2003 instituíram, igualmente, que nos serviços de construção civil o proprietário do bem imóvel, o dono da obra e o empreiteiro serão também responsáveis pela retenção na fonte e recolhimento do imposto, quando os serviços forem prestados sem a documentação fiscal ou sem a prova do pagamento do ISS.

Como a nossa legislação é complexa, surgem dúvidas no momento de emitir as notas, declarar e de quem é o responsável pelo recolhimento, a figura 1 mostra como ocorre a declaração nos serviços de construção civil.

Figura 1 – Fluxograma: Como ocorre a declaração de ISS nos serviços de Construção Civil 07.02.



Fonte: Desenvolvido pela acadêmica-autora.

Segundo Martins (2018) os municípios, sabendo da enorme elisão fiscal que existe na construção civil, tiveram que buscar dispositivos para coibi-la, e um deles foi a liberação do Habite-se somente após a quitação total do ISS da obra.

Conforme Pinheiro (2016) explica, o “Habite-se” é um documento emitido pela prefeitura do município onde o imóvel está localizado. Ele autoriza a utilização efetiva das construções e comprova que elas foram construídas seguindo as exigências estabelecidas pela legislação.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo serão apresentados os métodos utilizados para alcançar os objetivos propostos, buscando trazer os melhores resultados a partir de sua análise.

“[...] entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade” (CERVO; BERVIAN; DA SILVA, 2007, p.27).

3.1 Tipo de pesquisa

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa se classifica como qualitativa. Para Creswell (2007), os estudos de pesquisa qualitativa aparecem como visões amplas em vez de microanálises, o pesquisador usa um raciocínio complexo, multifacetado, interativo e simultâneo.

O método de procedimento da pesquisa se classifica como monográfico pois segundo Marconi e Lakatos (2010) é o estudo de um tema específico não só em seu detalhamento, mas em todos os seus aspectos.

3.2 Universo da pesquisa

Para Marconi e Lakatos (2010), o universo de uma pesquisa é a população, já a amostra é uma parcela dessa população, um subconjunto do universo.

Neste trabalho o universo da pesquisa são as obras de construção civil executadas no município de Gramado por empresas prestadoras de serviço localizadas em Três Coroas, sendo que a amostra seria uma obra localizada em Gramado com prestador de serviços da cidade de Três Coroas. A técnica de

amostragem é não probabilística feita de forma intencional. De acordo com Marconi e Lakatos (2010), nesta forma de amostragem o pesquisador está interessado na opinião, na ação ou na intenção de determinados elementos pesquisados. O pesquisador se direciona, de forma intencional, àqueles que realmente lhe interessam na pesquisa, que neste caso foram os funcionários públicos que trabalham diretamente com o ISS nas cidades abordadas na pesquisa.

Segundo Gil (2008) quando o um pesquisador escolhe uma pequena parte da população, espera que ela seja representativa dessa população que pretende estudar.

Portanto, o presente trabalho foi desenvolvido a partir das respostas obtidas nos municípios de Três Coroas e Gramado, com funcionários públicos que trabalham diretamente com o ISS nas prefeituras das cidades abordadas. A pesquisa foi aplicada no período de 19/05/2021 a 21/05/2021.

3.3 Meios e Métodos da pesquisa

Quanto ao objetivo, a pesquisa classifica-se como exploratória, onde foram analisadas as respostas obtidas para verificar como é feito o controle do ISS retido na construção civil. Cervo, Bervian, Da Silva (2007, p.63) afirmam que “A pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre seus elementos componentes”.

O presente estudo teve como procedimento a pesquisa de campo. Num primeiro momento, foi realizada a pesquisa bibliográfica, baseada em fontes confiáveis sobre o tema ISS e, em seguida, foi definida a amostra e aplicado o questionário. A coleta de dados se deu no município de Três Coroas por meio de um questionário elaborado através da ferramenta *Google Docs* e enviado ao respondente por e-mail, já no Município de Gramado a pesquisa foi feita de forma presencial através de protocolo pois a prefeitura não autoriza o acesso a formulários on-line.

O questionário contou com 8 perguntas abertas. Para maior segurança, foi apresentado o TCLE - Termo de Consentimento Livre e Esclarecido - para os respondentes, informando que o nome do responsável pelo preenchimento do questionário não seria divulgado.

Para GIL (2008) a análise tem como propósito estruturar e sintetizar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para averiguação.

Depois do retorno dos questionários os dados foram analisados e interpretados, buscando identificar a forma que os municípios fazem o controle sobre a retenção de ISS nos serviços de construção civil, utilizando a estatística descritiva para análise dos dados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Apresenta-se a seguir a análise dos dados coletados, obtidos através dos questionários enviados e com o intuito de fornecer respostas aos problemas de pesquisa. Para melhor visualização deste trabalho, optou-se por apresentar a análise dos dados relacionando os objetivos com as perguntas e reunindo as respostas obtidas.

4.1 Informações Iniciais

Com o intuito de apresentar os dados observados no estudo, selecionou-se a amostra da pesquisa, que foi uma obra localizada em Gramado com prestador de serviços da cidade de Três Coroas, dessa forma os respondentes da pesquisa foram um funcionário público de cada cidade abordada.

Para facilitar o entendimento da análise de dados, foi elaborado o quadro nº 1, relacionando a pergunta com o objetivo do artigo.

Quadro nº 1 – Relação dos objetivos com as perguntas da entrevista.

Objetivos específicos	Perguntas
Levantar as maneiras que os municípios utilizam para controlar e assegurar o valor de ISS a receber nas notas emitidas em outros municípios;	1, 2, 3, 4 e 8
Verificar quais são as penalidades aplicadas aos contribuintes que não declaram as notas na DEISS e que por isso não recolhem o ISS;	5, 6 e 7
Comparar os resultados encontrados nos municípios pesquisados em relação à maneira de controle do ISS retido oriundo de prestadores de municípios distintos.	Relação das respostas obtidas nos municípios distintos.

Fonte: Desenvolvido pela acadêmica-autora.

Os respondentes já haviam confirmado previamente que participariam da pesquisa, esta que ocorreu entre os dias 19/05/2021 e 21/05/2021. No município de Gramado a pesquisa foi protocolada presencialmente na prefeitura e obteve-se o retorno via e-mail, na cidade de Três Coroas a pesquisa foi através do *Google Docs*.

4.2 Maneiras que os municípios utilizam para controlar e assegurar o valor de ISS a receber nas notas emitidas em outros municípios.

Neste item, buscou-se entender as maneiras de controle, fiscalização, regularização e métodos de conhecimento do ISS devido. O Quadro 2 apresenta as questões elaboradas.

Quadro nº 2 – Questões

Questões:
1. Como o setor de controle interno tem o controle de onde é devido o ISS das notas fiscais emitidas pelas construtoras do município?
2. A prefeitura tem algum tipo de fiscalização sobre o ISS devido a outros municípios, oriundos dos prestadores contribuintes do município?
3. Existe algum método para que outros municípios tenham conhecimento das notas emitidas com ISS devido aos mesmos?
4. Como é feito o controle sobre o ISS devido, oriundo de prestadores de outros municípios?
8. No final da obra, como são regularizadas, as quais o ISS não foi pago durante a construção?

Fonte: Desenvolvido pela acadêmica-autora.

Na questão número 1 foi perguntado como o setor de controle interno tem o controle de onde é devido o ISS das notas emitidas pelas construtoras do município, na cidade de Três Coroas a resposta obtida mostra que é através da consulta das notas fiscais emitidas no próprio sistema eletrônico e na cidade de Gramado a resposta foi que o setor de controle interno não é competente para gerenciar o ISS, não consta no escopo de responsabilidade daquele setor. Eles contam com a repartição de Fiscalização Tributária que controla as notas fiscais emitidas por construtoras - contribuintes de Gramado. Periodicamente é feita a análise dessas movimentações, inclusive de atividades de construção civil.

Na questão número 2 foi questionado se a prefeitura tem algum tipo de fiscalização sobre o ISS devido a outros municípios, oriundos dos prestadores contribuintes do município, na cidade de Três Coroas a resposta obtida foi que não há controle, somente quando é efetuado uma auditoria para a empresa. Na cidade de Gramado foi respondido que o sistema emissor de Notas Eletrônicas possui

relatório de ISS devido a outros municípios quando um prestador de serviço interno opera fora de Gramado.

Na questão número 3 foi perguntado se existe algum método para que outros municípios tenham conhecimento das notas emitidas com ISS devido à eles, no município de Três Coroas a resposta obtida foi que somente quando o contribuinte ou o tomador do serviço declarar os serviços tomados que o município toma conhecimento, no município de Gramado a resposta obtida foi que os códigos Tributários dos municípios devem ter a previsão para isso, obrigando os contribuintes efetuarem a retenção nas notas fiscais e declarando em sistemas de declaração do respectivo município – para aqueles serviços devidos no local da execução da mão de obra.

Na questão número 4 foi questionado como é feito o controle sobre o ISS devido, oriundo de prestadores de outros municípios, a resposta do município de Três Coroas foi que é através da declaração do contribuinte que tomou os serviços. Em Gramado responderam que é feita a verificação do cumprimento da obrigação acessória de serviços tomados de contribuintes de Gramado, relatório disponível no sistema interno de Declaração Mensal de Serviços.

Na questão número 8 foi perguntado sobre como são regularizadas as obras nas quais o ISS não foi pago durante a construção, o município de Três Coroas respondeu que na solicitação do Habite-se será verificado quem foi o prestador dos serviços, neste momento são conferidas todas as notas e caso não apresente notas fiscais é estimado 40% como valor da obra e cobrado 2% de ISS, é seguida a tabela de Custo Unitário Básico da Construção Civil - CUB. O município de Gramado respondeu que vinculam a regularização das obras ao ISS declarado durante toda a etapa de construção. Caso o construtor não tenha cumprido com as obrigações, efetuar-se-á o arbitramento do ISS ao final da obra, mediante planilha própria do município, aplicando índice de cálculo específico para construção civil.

Com as respostas das perguntas 1 e 2 pode-se verificar que o controle e a fiscalização referente as notas fiscais emitidas dentro do município e o conhecimento sobre o ISS devido relativo as empresas estabelecidas no município são conhecidas a partir do próprio sistema emissor de notas fiscais.

Sobre as perguntas 3 e 4 verifica-se que os municípios tomam conhecimento do ISS devido a eles oriundo de prestadores de outros municípios somente a partir da declaração das notas em obrigação acessória por parte do tomador do serviço.

Com as respostas obtidas na questão 8 vê-se que no final da obra a regularização acontece com a vinculação do ISS declarado durante a construção e caso não tenha ocorrido a declaração e recolhimento cada município tem suas regras de arbitramento e forma de regularização.

4.3 Penalidades aplicadas aos contribuintes que não declaram as notas na DEISS e que por isso não recolhem o ISS.

Neste item, buscou-se entender as consequências da não declaração e recolhimento do ISS. O Quadro 3 apresenta as questões elaboradas.

Quadro nº 3 - Questões

Questões:
5. Existe alguma consequência ao contribuinte, caso não recolha o ISS devido a outros municípios?
6. Quais as consequências a prestadores de fora do município de não entregar a DEISS e recolher o ISS devido?
7. Em casos de construção civil com prestadores de fora do município, quais as consequências nos casos em que o ISS não é declarado?

Fonte: Desenvolvido pela acadêmica-autora.

Na questão número 5 foi perguntado se existe alguma consequência ao contribuinte, caso não recolha o ISS devido a outros municípios, a resposta de Três Coroas foi que o fisco tem 5 anos para efetuar o levantamento, caso o contribuinte ou o tomador não tenha declarado e recolhido o ISS a empresa recebe uma multa e o débito é inscrito em dívida ativa. O município de Gramado respondeu que na sua legislação, é obrigatório o cumprimento da obrigação acessória tendo o prazo de entrega até o todo dia 20, subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Encerramento após o prazo, passível de multa, mesmo que seja o ISS devido para outros municípios.

Na questão número 6 foi perguntado quais as consequências aos prestadores de fora do município de não entregar a DEISS e recolher o ISS devido, o município de Três Coroas respondeu que terá multa, pois o lançamento será efetuado de ofício e inscrição em Dívida Ativa, o município de Gramado respondeu que em regra, os prestadores de fora, não tem essa obrigação e sim o tomador localizado em Gramado.

Ao ser identificado pelo fisco como Declarante por falta de declaração, exigir-se-á a entrega da mesma. Caso não o cumpra, será constituído o ISS mediante arbitramento e multa por descumprimento.

Na questão número 7 foi questionado em casos de construção civil com prestadores de fora do município, quais as consequências nos casos em que o ISS não é declarado, Três Coroas respondeu que terá multa, pois o lançamento será efetuado de ofício e inscrição em Dívida Ativa, o município de Gramado respondeu que independentemente da classificação ou tipo, sendo do segmento serviço e vir a executar a sua atividade em Gramado, deverá entregar a declaração nos prazos estipulados em Lei.

A partir das respostas obtidas é possível verificar que o fisco tem cinco anos para efetuar o levantamento dos dados e a penalidade aplicada em caso de descumprimento da declaração da DEISS é a multa e o débito é inscrito em dívida ativa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa visa analisar de que forma os municípios de Gramado e Três Coroas - RS realizam o controle sobre a retenção de ISS na prestação de serviços da construção civil, uma vez que esses municípios não contam com uma base de dados nacional onde apresente as notas fiscais emitidas de municípios distintos.

Ficou evidente, na perspectiva das penalidades aplicadas aos contribuintes que não declaram as notas na DEISS, que no momento em que é identificado pelo fisco será exigido a entrega da mesma, e caso não cumpra será aplicada multa.

É fundamental ressaltar que, apesar de serem semelhantes, cada cidade pesquisada possui legislação própria para controlar e assegurar o valor de ISS a receber nas notas emitidas em outros municípios. Esse controle ocorre no momento da solicitação do Habite-se, com uma conferência das notas declaradas e valores pagos pelo contribuinte, e caso o recolhimento não tenha ocorrido de forma correta é então calculado pelo município com índice e tabela específica de cálculo. Nesse sentido, a partir dos dados coletados, confirmou-se que os municípios estão cumprindo seu papel, exercendo controle e fiscalizando para assegurar o ISS que lhe é devido.

É de conhecimento público que as obras normalmente demoram um longo período para serem concluídas, e, conforme visto, o arbitramento ocorre somente no final da obra, se houvesse alguma forma para ter um controle frequente ou um portal de consultas nacional ao invés dessa conferência apenas na solicitação do Habite-se os valores de ISS já poderiam ser utilizados para outros fins como desenvolvimento do município, melhorias econômicas e sociais como um todo. Assim como no serviço de construção civil, os demais serviços que o ISS é retido e devido para o local de execução também necessitam de um controle com mais efetividade, de forma regular e frequente para evitar omissões e sonegações.

Dessa forma, a pesquisa agregou valor, pois se obteve o retorno de profissionais que trabalham diretamente com o controle e arbitramento do ISS, propiciando uma ampla visão sobre o assunto. Quanto aos objetivos da pesquisa, de acordo com o planejado, todos os itens foram atingidos.

Com a análise da pesquisa, identificaram-se alguns pontos que merecem atenção. Destaco a questão 2 e a questão 4, que tratam, da fiscalização e controle sobre o ISS devido de prestadores de municípios distintos, pois em ambas se verifica que somente o município onde está situado o prestador tem o conhecimento e o município onde é prestado só tem conhecimento a partir do momento em que o ISS é declarado por parte do tomador, mostrando assim uma dificuldade do município onde o ISS é devido de ter esse conhecimento imediato.

Em resumo, a pesquisa teve como limitação o fato de haver uma pequena amostra, se comparada a todos os municípios do Brasil. Sugerem-se pesquisas futuras com o intuito de explorar o assunto em outras regiões. Dessa forma, conclui-se que mesmo não havendo um portal nacional de consulta das notas, cada município institui em legislação própria como arbitrar e assegurar o recolhimento do ISS no final da obra. A pesquisa traz informação para os acadêmicos, profissionais da área contábil, prestadores de serviços, tomadores de serviços e demais interessados.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº18, de 1 de dezembro de 1965**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm> acesso em: 25 mar. 2021.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil. De 5 de outubro de 1988. Senado Federal*. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_atual/art_156_.asp> acesso em: 24 mar. 2021.

BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> acesso em: 24 mar. 2021.

BRASIL. Código Tributário Nacional. 2 ed. Brasília. Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>> acesso em: 25 mai. 2021.

BRITO, Larissa Silva. **Aspectos Polêmicos do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) sob a ótica de profissionais de contabilidade no município de vitória da conquista – Bahia**. Vitória da Conquista: UESB, 2018.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; DA SILVA, Roberto. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GRAMADO. *Instruções do Livro Eletrônico*. Disponível em: <<https://www.gramado.rs.gov.br/storage/attachments/3uDF3wWJ2XjqhJJ39TZKGGTgxn65HCegda8SxIO6.pdf>> acesso em: 28 mar.2021.

GRAMADO. *Lei nº 2.158, de 18 de dezembro de 2003*. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/rs/g/gramado/lei-ordinaria/2003/215/2158/lei-ordinaria-n-2158-2003-dispoe-sobre-o-codigo-tributario-municipal-e-da-outras-providencias>> acesso em: 28 mar. 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KFOURI JR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LEOPOLD, Kevin de Oliveira. *et al*. A Importância do Planejamento Tributário para as Empresas a partir do Estudo das Diferentes Formas de Tributação do ISS em Curitiba e Região Metropolitana. **Memorial TCC – Caderno da Graduação**, Curitiba, v.3, n.1; p. 256-268, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, André Luiz. **O INSS e o ISS na construção civil**. Rev 4.0. 2018. Disponível em: < <https://martinseassociados.com.br/arq-planilhas/AP-INSS-ISS.pdf> > acesso em: 31 mar. 2021.

NETO, João Vicente Costa. **Contabilidade Tributária I**. Disponível em: <https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/553404/2/eBook_FCCC38_Contabilidade%20Tributaria%20I.pdf> acesso em: 25 mar.2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PEREIRA, João Arami Martins. **Finanças Públicas Municipais: Relação de dependência entre receita transferida e receita própria dos municípios do estado do Rio Grande do Sul. Período 1989-1998**. Ijuí: UNIJUÍ, 2002.

PINHEIRO, Raul Gomes; SILVA, Eduardo Francisco da. **Forma De Arbitramento Do Iss Na Construção Civil – Região Metropolitana De São Paulo**. **Liceu**, São Paulo, v.6, n.1, p. 87-108, jan./jun. 2016.

REITER, Giovana Mara; Roveri, Claudia. **A Formação da Base de Cálculo do ISS do Serviço de Construção Civil**. 2010. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/51qn/a-formacao-da-base-de-calculo-do-iss-no->> acesso em: 02 jun. 2021.

TRÊS COROAS. *Perguntas mais frequentes*. Disponível em: <<http://deiss.trescoroas.rs.gov.br:8080/deiss/servlet/br.com.cetil.ar.gips.hprincipal?XHYvHvw0LR7ksvk2RI32+A==>> acesso em: 29 mar. 2021.

TRÊS COROAS. *Lei nº 3.302, de 12 de julho de 2013*. Disponível em: <<http://deiss.pmtcoroas.com.br:8080/deiss/Leiiss.pdf>> acesso em: 28 mar. 2021.

TRÊS COROAS. *Decreto Executivo nº 2.577, de 09 de agosto de 2013*. Disponível em: < <http://deiss.pmtcoroas.com.br:8080/deiss/Decretoiss.pdf> > acesso em: 28 mar. 2021.