



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SUZI DE ARRUDA SHIMOAKOISHI

ISS: MANOBRA FISCAL E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA EFEITO DE ESTABILIDADE DE FLUXO DE CAIXA EM CONSTRUTORAS

CURITIBA

2020

SUZI DE ARRUDA SHIMOAKOISHI

ISS: MANOBRA FISCAL E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA EFEITO DE ESTABILIDADE DE FLUXO DE CAIXA EM CONSTRUTORAS

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA - Gestão Contábil Tributária.

Orientadora: Prof. Dra. Tatiane de Oliveira Marques

CURITIBA

2020

Sumário

1.	INTRODUÇÃO.....	7
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	8
1.2	OBJETIVOS.....	9
1.2.1	Objetivo geral.....	9
1.2.2	Objetivos específicos	9
1.3	JUSTIFICATIVAS	9
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	11
2.1	A RELEVÂNCIA DA CONSTRUÇÃO CIVIL NO PAÍS	11
2.1.1	Conceito de construção civil	11
2.2	IMPOSTOS INCIDENTES NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL	13
2.2.1	Imposto sobre serviço na construção civil	14
2.2.1.1	Base de cálculo do imposto sobre serviço	14
2.2.1.2	Deduções da base de cálculo do ISS para construção civil.....	17
2.2.1.3	Cálculo do ISS	18
2.2.1.4	O arbitramento do ISS	19
2.2.2	O ISS de Curitiba/PR.....	20
2.3	RECONHECIMENTO DA RECEITA.....	20
2.4	DECISÃO JUDICIAL SOBRE ASPECTO TEMPORAL NA INCIDÊNCIA DO ISS	26
2.5	CUSTO DE CAPITAL	28
3.	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	31
3.1	Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos	31
3.2	Tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos	31

3.3 Tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema	32
3.4 Coleta dos dados	32
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	33
4.1.2 Cálculo do ISS	33
4.1.3 Cálculo do Custo de Capital da dívida	35
4.1.4 Cálculo do Lucro Líquido com e sem postergação do ISSQN	37
CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS:	Error! Bookmark not defined.



LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Empreitada de serviço -Contrato de Obra Civil em Curitiba/PR	33
Tabela 2 - Empresa não incidente no Regime de Arrecadação Simplificada do ISSQN:	34
Tabela 3 - Empresa incidente no Regime de Arrecadação Simplificada do ISSQN:	34
Tabela 4 – Banco de dados - Empresa não optante pelo Recolhimento Simplificado de ISSQN:	35
Tabela 5 - Empresa optante pelo Recolhimento Simplificado de ISS:	36
Tabela 6 - Base de dados::	38
Tabela 7 – Simulação de pagamento com e sem postergação do ISSQN:	39

RESUMO

O ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – é apenas mais uma carga tributária que onera os prestadores de serviços de todos os municípios brasileiros e sua alíquota varia conforme a cidade e a atividade incidente. No setor de construção civil não é diferente, e esse tributo é mais um gasto que impacta no capital de giro das empresas. O objetivo central desse trabalho é analisar se há alternativas da gestão tributária para reduzir o impacto desse imposto no fluxo de caixa de uma empresa da construção civil. Propõe-se assim, a alternativa de pagamento do imposto ao final da obra, o que traz em discussão a ótica sobre o fato gerador do imposto e o reconhecimento da receita pelo CTN (Código Tributário Nacional), o custo para empresa pagar mensalmente esses impostos e o impacto financeiro ao final de um projeto com a adesão da proposta. Sob essa ótica, realizamos um estudo de caso, em que utilizamos o modelo de um contrato de construção civil real para calcular o custo da dívida e do capital para empresa que ao pagar seu imposto com retirada de caixa, também deixa de ganhar por limitar seu capital de giro.

Palavras-chave: ISS; construção civil; fluxo de caixa.

ABSTRACT

The ISSQN – Tax on Services of Any Nature – is just another tax burden that burdens service providers in all Brazilian municipalities and its rate varies according to the city and the activity involved. It is no different in the civil construction sector, and this tax is yet another expense that impacts companies' working capital. The main objective of this work is to analyze whether there are tax management alternatives to reduce the impact of this tax on the cash flow of a construction company. Thus, the alternative of paying the tax at the end of the work is proposed, which brings into discussion the perspective of the

taxable event and the recognition of revenue by the CTN (National Tax Code), the cost for the company to pay these taxes monthly and the financial impact at the end of a project with the adhesion of the proposal. From this point of view, we carried out a case study, in which we used the model of a real civil construction contract to calculate the cost of debt and capital for a company that, when paying its tax with cash withdrawal, also fails to earn by limiting its working capital.

Keywords: ISS; construction; cash flow.

1. INTRODUÇÃO

A Construção Civil é um setor explorado pelo mercado e considerado uma potência para alavancar a economia do país devido à cadeia de fornecedores que é capaz de movimentar e a extensão de mão de obra que envolve desde a criação de seu projeto até a execução do mesmo. Estudar esse setor e como pode ser mantido em constante crescimento, significa analisar as dificuldades financeiras que atinge todos os tamanhos de empresas e apresentar alternativa de gestão financeira para alavancar seu caixa.

Diante de todas as dificuldades dos impactos econômicos tanto internos quanto externos e a busca por valor competitivo para se destacar no mercado, todas empresas que atuam no território brasileira são imersos no Código Tributário Nacional, inclusive o setor da Construção que emprega grande parte da mão de obra no país, e conseqüentemente, a venda de serviços que são tributados.

Com a competitividade do mercado e aumento dos preços de produtos, atingem diretamente a margem de lucro das empresas, e um dos meios de gerenciar seus reflexos a curto e longo prazo é através da gestão tributária. Para tanto, escolhemos o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza como foco de nossa pesquisa, e visa apresentar os impactos que este imposto causa no desempenho financeiro em projetos executados pelas construtoras, o quanto custo para as empresas pagarem o ISS mensalmente, apresentar possibilidade de postergação desse pagamento para o final da obra, como forma de diminuir os impactos negativos no fluxo de caixa da empresa com o pagamento

mensal do mesmo e qual das alternativas, pagamento mensal ou ao final do fato gerador possibilita a empresa adquirir melhor resultado financeiro.

A pesquisa foi realizada através de um estudo de caso, em que utilizou a base de um contrato de prestação de serviço de engenharia na execução de um projeto de construção civil na cidade de Curitiba/PR.

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

A produtividade por hora trabalhada na economia brasileira recuou 1,1% no primeiro trimestre do ano de 2019 em relação ao mesmo período do ano anterior, segundo um estudo do Instituto Brasileiro da Fundação Getúlio Vargas (Ibre/FGV). Um dos responsáveis por essa redução foi a queda de 70% da produtividade no setor de serviços.

A hipótese sonda no fato de que a informalidade no país aumentou com a elevada taxa de desemprego, a qual refere ao deslocamento intrasetores, ou seja, troca de mão de obra formal pela informal, que tende a ter menos qualidade e, conseqüentemente, menos produtividade, e ao deslocamento de mão de obra mais sofisticados, que geram maior valor agregado, para serviços com menor valor agregado, como, por exemplo, um engenheiro que perdeu o emprego e tornou-se motorista de aplicativo para garantir seu sustento. Segundo o pesquisador, Fernando Veloso, o setor formal é quatro vezes mais produtivo que o informal, portanto, a solução para aumentar a produtividade do trabalho no País, é uma reforma tributária que impacte na área de serviços, visto que, o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é aplicado diretamente na nota fiscal, sendo de até 5% do valor do serviço, o que impacta negativamente a margem de lucro e faz com que as empresas busquem possíveis reduções de custos, como, por exemplo, com encargos trabalhistas para manter suas operações.

Considerado uma das áreas mais importantes para a saúde econômica do país, o setor de construção civil é uma das responsáveis pela contração de mão de obra em

massa. Para o Sindicato da Indústria da Construção Civil, o primeiro trimestre de 2019 teve um aumento de quase 10% maior que o mesmo período do ano passado nas vendas de imóveis em todo o país, que tem se mostrado, ao longo do tempo, um crescimento lento e gradual, mas constante, somando nos últimos dois anos 30% de crescimento, apontou o Presidente da Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC), José Carlos Martins (TRIBUNA DO NORTE, 2019).

Portanto, ao considerarmos a importância dos fatos mencionados anteriormente, e o atual cenário político e econômico brasileiro, esse estudo tem como objetivo apontar possíveis manobras de planejamento tributário que podem servir de auxílio para a manutenção da saúde financeira de construtoras, que, em sua grande maioria, são as próprias financiadoras de suas obras, sendo imprescindível a manutenção de seu fluxo de caixa para manter suas operações em andamento.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Analisar as alternativas da gestão tributária para redução do impacto no fluxo de caixa com o pagamento do ISSQN no ramo da construção civil.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Analisar o impacto dos custos com ISSQN no desempenho financeiro de projetos executados pelo setor de Construção Civil;
- b) calcular o custo de capital para empresa realizar o pagamento de seus ISSQN mensalmente;
- c) avaliar a possibilidade de postergação de pagamento de ISSQN relacionados a projetos em andamentos;
- d) indicar qual a melhor opção de gestão tributária para a empresa obter melhor resultado financeiro em seu projeto.

1.3 JUSTIFICATIVAS

A contabilidade é uma ciência que visa auxiliar na manutenção dos patrimônios das entidades através do fornecimento de informações úteis para o planejamento e gestão estratégica dentro e fora da empresa. Diante do período de baixa demanda do mercado em geral e alta competitividade, a gestão tributária inicia-se com o planejamento de curto e médio prazo que, segundo [Andrade Filho](#) (2008, p. 7):

(...) é utilizada para fazer referência a uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor.

A devida ordenação e controle na arrecadação de impostos mensais são imprescindíveis para a saúde financeira da empresa. O setor de construção civil é comumente penalizado pela necessidade de manter suas atividades com contratações de serviços de terceiros que, na maioria das vezes, possuem um custo direto elevado e cobrado por hora trabalhada, à vista, em sua maioria. Em contrapartida, as construtoras contratantes desses serviços emitem seu faturamento e posterior recebimento de clientes mediante a burocracia de levantamento de medições e confronto de informações para aceitação do cliente para posterior cobrança com emissão de nota fiscal com prazo de recebimento não menos que trinta dias após sua emissão, na maioria dos contratos entre contratante e empresa. Dessa forma, todo custo direto e indireto com a obra já foi financiado pela construtora que ainda possui a carga tributária daquele serviço faturado para pagamento, que, devido tempo com a burocracia de cobrança se soma aos custos ainda não absorvidos pelo cliente.

Os custos da construção civil cresceram 4,41% no ano de 2018, ([agenciadenoticias.ibge.gov.br](#), 2020) custo por metro quadrado. Com o custo elevado as empresas buscam a redução de suas obrigações com custos e despesas indiretas, e custo direto com mão de obra formalizada, que corresponde ao dobro de custo quando comparado à contratação terceirizada, o que contribui com o aumento do desemprego e contratação de mão de obra não informal ([agenciadenoticias.ibge.gov.br](#), 2020) o que

impacta no PIB brasileiro, já que, como já mencionado na introdução, são quatro vezes menos produtivas para o país.

O papel do administrador é a busca do melhor desempenho da organização, mediante aos meios legais, com a maximização dos lucros. Contudo, em período de recessão e instabilidade econômica do país, deve buscar planejamento estratégicos visando a redução de custos e despesas para manter-se estabilizada no mercado e preparada para o próximo período, a pós-recessão, e incentivos econômicos que aos poucos esquentarão o mercado, e, como uma profissional administradora com CRA validado, empenho esse estudo com intuito de impactar positivamente o ambiente interno e externo que venho trabalhando a alguns anos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 A RELEVÂNCIA DA CONSTRUÇÃO CIVIL NO PAÍS

Segundo Martins (2017) ao analisarmos o mercado da construção civil, podemos sentir a relevância com a qual afeta toda a economia macro e micro. Isso porque, trata-se de números exorbitantes, tanto de pessoas vinculadas direta ou indiretamente, quanto ao montante de capital em circulação.

O ramo da construção civil é um dos mais clássicos contratantes de mão-de-obra em todo o mundo. Contudo, infelizmente, a maioria das pessoas ligadas à essa atividade no Brasil estão na informalidade. Apesar da eficiência de alguns sistemas tributários criados, a complexidade das normas fiscais que envolvem o setor ainda sim apresenta-se com rara complexidade que necessita de atenção especial.

2.1.1 Conceito de construção civil

Existe uma ampla variedade de atividades do dia a dia que são distinguidas na construção civil, como:

- a) Residenciais: destinadas à habitação permanente ou provisória e, neste caso, casas, apartamentos, hotéis, apart-hotéis, motéis, resorts, campings, abrigos, albergues, pousadas, delegacias, penitenciárias, presídios;

- b) Industriais: edifícios para fábricas ou escritórios, torres, poços, chaminés, barracões, galpões, pistas de experimentação, matadouros, curtumes;
- c) Comerciais: armazéns, lojas, escritórios, consultórios, postos de gasolina, exposições, mercado, entrepostos, centros de compras;
- d) Rurais: aviários, cercados, currais, cachos, granjas, haras, estábulos, cocheiras, estrumeiras, estrebarias, pocilgas;
- e) Uso coletivo: escolas, repartições, estádios, ginásios, quadras de esporte, pistas de atletismo, templos, hospitais, gasômetros, teatros, cinemas, hipódromos, autódromos, escadarias, planos inclinados, cemitérios, incineradores, bondinhos, teleféricos;
- f) Guarda: armazéns, depósitos, silos, galpões, hangares, marinas, estacionamentos, ancoradouros;
- g) transportes e comunicações: aeroportos, portos, heliportos, rodovias, estradas, praças, avenidas, ruas, túneis, logradouros, calçadas, escadas, passarelas, metrô, ferrovias, elevadores, comportas, canais, eclusas, oleodutos, torres de televisão ou micro-ondas, instalações, de telefones ou antenas parabólicas, telégrafos, linhas de transmissão de energia elétrica;
- h) Obras de artes: estátuas, obeliscos, torres, chafarizes, monumentos, conjuntos arquitetônicos;
- i) Apoio: estaqueamentos, aterros, barragens, barreiras, taludes, muros de arrimo, cercas, divisórias, açudes, terraplanagens, fundações, perfurações, topografias, instalações de postos;
- j) Saneamento e serva: redes de água, esgotos, represas, canais, valetas, diques e açudes, poços artesianos, galerias, adutoras, reservatórios (MARTINS, 2017, p. loc. 439).

Na visão do direito, construção civil é:

(...) uma ação direta do homem sobre o meio natural – solo, terra, às águas – com o intuito de criar um bem, quer pela mera adaptação do solo as suas necessidades, quer mediante um prolongamento artificial do próprio solo, objetivando seu melhor aproveitamento (...).

Se os serviços de instalação e montagem podem – segundo certas peculiaridades – configurar industrialização, o que não pode se dizer de serviços de instalação e montagem que se agregam ao solo. Estes deixam de ser desse tipo para integrarem outra espécie: os de construção civil (MARTINS, 2017, p. loc. 463).

Martins (2017) aponta que, para uma atividade se enquadrar como uma atividade de construção civil, é necessário que sua execução seja precedida de projeto de engenharia conforme exigência da legislação administrativa; que os serviços sejam efetivados fora do estabelecimento industrial que produziu os materiais componentes e que os serviços consistam na reunião de produtos, peças ou partes dos quais resultem em edificação, construção ou obra, inclusive de complexo industrial, que devem ser integrado permanentemente ao imóvel (solo).

Sob o entendimento tributário e previdenciária, a empresa de construção é uma instituição pessoa jurídica legalmente formada com o objeto social a indústria de

construção civil registrado adequadamente no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA) ou no Conselho de Arquitetura e Urbanismo (CAU) (conforme a Instrução Normativa 971/09) (MARTINS, 2017, p. loc. 477).

Apesar da complexidade dos conceitos sobre o tema, o ISS é um imposto que deve ser contabilizado, pertencente ao Passivo Circulante e representa uma obrigação que a empresa terá que recolher nos respectivos cofres municipais no mês seguinte o fato gerado (OSNI & MAURO, 2016, p. 131)e, se não planejado corretamente pode causar um efeito devastador no fluxo de caixa da empresa.

No setor da construção civil é comum a emissão de notas fiscais sobre medições mensais que acompanham o andamento das obras, no qual, conforme seu desenvolvimento é aplicado o ISS a ser recolhido no próximo mês. Contudo, as empresas de médio e grande porte têm se mantido no mercado com vendas por acordos contratuais de pagamento de, pelo menos, 30/45 dias após a emissão da nota fiscal. Quando olhamos para o setor com envolvimento industrial, o qual inclui a construção civil e elétrica correlatas, o prazo é ainda maior, sendo comum acordos de 90/120 dias após a emissão da nota fiscal, visto que os materiais usados nesses tipos de construções são de elevado custo. Apesar de ser um ramo muito específico do setor, há discussões em alta pela repercussão da globalizada *Huawei* chinesa recém barrada nos estados Unidos da América por Donald *Trump*, com possíveis reflexos em nosso país. Isso porque, esse nicho de negócio é diretamente ligado aos sistemas de informações, produção e instalação de torres de comunicações e data centers, ou seja, a estrutura que possibilita o funcionamento de internet e telecomunicação, a qual passa por readequações constantes. Como exemplo, podemos verificar a iniciativa da aplicação do sinal de internet 5G nos EUA, já em uso. Para tal aplicação no Brasil, é necessário de, pelo menos, dobrar a estrutura que suporta o sinal 4G que temos disponíveis hoje. Daí vêm a necessidade de possuímos uma estrutura tributária que possibilite as empresas a suportarem a aplicabilidade dos avanços tecnológicos e dentro outros, exigidas pelo mercado, já que a tendência atual do governo é de queda nos financiamentos devido à recessão econômica.

2.2 IMPOSTOS INCIDENTES NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL

O setor de construção civil é rigorosamente fiscalizado em termos de tributos e onerosa para as empresas. Isso porque, para que uma construção possa se iniciar é necessário que seja feito o levantamento técnico do terreno, inspeção ambiental, Cadastro Específico do INSS (CEI) e liberação de alvará pela prefeitura sob pagamentos de taxas, além dos recolhimentos mensais corretamente do INSS, FGTS, PIS, ISS, para que ao final na obra a prefeitura possa liberar o habite-se e então o dono contratante da obra adquirir posse total para uso.

2.2.1 Imposto sobre serviço na construção civil

Segundo o art. 7º da Lei Complementar 116/2003: “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. Por se tratar de um tributo municipal, o imposto sobre serviço (ISS) possui em cada município, pela própria competência constitucional, sua própria legislação subordinada ao ordenamento jurídico superior que pode vir a invalidar se não cumprir seus aspectos conforme estipulado quanto às limitações das alíquotas, composição da base de cálculo, aspectos espaciais, temporais e os demais itens pre determinados.

Ao considerar a existência de 5.570 municípios brasileiros, as leis infraconstitucionais e instruções normativas ligados ao ISS são tamanhas. Contudo, o fato de que é considerado o local do estabelecimento do prestador de serviço como o local da prestação do serviço, e, em sua falta, a de seu domicílio, nem sempre é válido para a construção civil, visto que, esta deverá estar a par das normas de seu domicílio, bem como do local aonde irá prestar o serviço, por exemplo, a construção. Ou seja, uma lei municipal para o ISS que irradia efeitos, a construção civil, de um único fato gerador, em dois municípios diferentes legalmente.

Também é importante ressaltar que, apesar de ser legalmente constitucional, o ISS quando não tributado regularmente pelos municípios, seja por falta de esclarecimento do fato gerador ou a normatização da aplicação correta da alíquota para cada atividade,

faz com que os prestadores de serviços adotem alíquotas fixas no seu teto máximo dificultando ainda mais a saúde econômica do empresário.

2.2.1.1 Base de cálculo do imposto sobre serviço

O ISS é de competência dos municípios e Distrito Federal e tem como fato gerador a prestação de serviços expressa em lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (OSNI & MAURO, 2016, p. 129).

A base de cálculo é o preço do serviço prestado, considerado a receita bruta, sem nenhuma dedução, exceto os descontos ou abatimentos concedidos. Para a construção civil, e qualquer espécie de serviços, devemos considerar a classificação, segundo Barreto (2005, p. 45), conforme os meios, condições e modos de prestação de tal forma que cubra todo o campo de possibilidades, sendo eles serviços puros; serviços com emprego de instrumentos; serviços com implicações de materiais e/ou serviços com emprego de instrumentos e aplicações de materiais.

Na construção civil, é comum o emprego de todos os itens em diversas etapas e modalidades, visto que os contratos de empreitada podem ser puros – empreitada de labor - em que todo o material é fornecido pelo contratante, e no qual se configura a aplicação apenas do ISS, independente de emprego de instrumentos ou não. Há também o contrato de empreitada mista, em que há o emprego de material fornecido pelo empreiteiro, que, nesse caso, deve ser considerado a aplicação ou não do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação de competência estadual.

Carrazza (2007, p. 123) destaca que:

“Não temos dúvida em proclamar que, mesmo nesse caso (da empreitada mista), o único tributo devido é o ISS; jamais o ICMS, apesar da existência dos materiais. Com efeito, estes são meros insumos da obrigação de fazer. Deixaram de ser mercadorias, quando adquiridos pelo empreiteiro. É o que se dá a empreitada de construção civil, com fornecimento de material, produzido pelo empreiteiro, fora do local da obra. Para ilustrarmos nosso ponto de vista, tomemos como exemplos: a) fornecimento de formas de madeira, para serem utilizadas pelo construtor, na obra; e b) fornecimento de concreto, que, preparado na empresa de concretagem, é descarregado na obra, em formas adrede preparadas.

Entendemos – contra opinião fazendária – que o único tributo devido, nestes casos (e em inúmeros outros similares), é o ISS. Por quê? Porque aí ocorrem típicas prestações de serviços. Nunca operações mercantis”

Portanto, é considerado que o que é tributável pelo ISS não é pelo ICMS, conforme o art. 156 II, da Constituição federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

- I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e
- II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

- I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;
- II - compete ao Município da situação do bem.

§ 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.

(Senado Federal)

O Decreto-Lei nº 406/1968 apresentava a possibilidade de dedução de materiais fornecidos pelo prestador do serviço do cálculo do ISS na construção civil. Dessa forma, alguns municípios começaram a vetar tal dedução a partir do entendimento da LC nº 116/2003, inciso III, do art. 151, no qual entendiam que poderiam deixar de considerar deduções de materiais e subempreitadas. No entanto, o tribunal entendeu como hipóteses de não incidência do tributo, as possíveis deduções em conformidade com o § 2º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

(...) § 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969)

b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 834, de 1969).

Dessa forma, percebe-se a existência de divergência de interesses entre as partes. Isso porque, no entendimento do Fisco Municipal, o entendimento da LC 116/2003 a base de cálculo do ISS é o preço total do serviço e, apenas o que é produzido pela própria construtora que poderia ser deduzido. Contudo, o material empregado para a execução do serviço é de alguma forma adquirido com incidência de seus respectivos tributos, o que deveria validar sua participação na dedução da base de cálculo do ISS.

2.2.1.2 Deduções da base de cálculo do ISS para construção civil

Segundo Osni e Mauro (2016, p. 130) a definição da base de cálculo do ISS é o preço do serviço, como considerado a receita bruta a ela correspondente sem nenhuma dedução, executados os descontos ou abatimentos concedidos independentes de qualquer condição, como já visto. Para fins de aplicação da alíquota na base cálculo para recolhimento aos cofres municipais, deve-se aplicar sobre a base de cálculo as possíveis deduções de acordo com o permitido na categoria, por exemplo, materiais utilizados na obra e que foram fornecidas pela empresa prestadora do serviço podem ser deduzidas, conforme regulamenta o Decreto-Lei nº 406/1968.

A alíquota máxima do ISS, definida pela Lei Complementar 116/2003, é de 5%. A alíquota mínima é de 2%, segundo a Constituição no ADCT, art. 88, acrescentado pela EC nº 37/2002 (enquanto a lei complementar não disciplinar o ISS) para os serviços em geral (MARTINS, 2017, p. loc 3974).

De acordo com o Artigo 72 do Código Tributário Nacional de 1966, lei nº 5.172, a base de cálculo do ISS na construção civil é o preço do serviço, salvo:

- I – quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendida nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho;
- II – quando a prestação do serviço tenha como parte integrante operação sujeita ao imposto que trata o art. 52, caso em que o imposto será calculado sobre 50% do valor total da operação.

(...) III - Na execução de obras hidráulicas ou de construção civil, caso em que o imposto será calculado sobre o preço total da operação deduzido das parcelas correspondentes:

- a) ao valor dos materiais adquiridos de terceiros, quando fornecidos pelo prestador de serviço;
- b) do valor das subempreitadas, já tributadas pelo imposto.

Após diversas discussões e disputas judiciais quanto ao entendimento da Lei e diversas mudanças na sua redação, a Lei Complementar nº 116/2003 promulgada, fez a nova redação do antigo art. 9º da Lei nº 406/1968 com a seguinte redação:

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 foram 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.

- 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviço 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.

- II – (VETADO).

Os itens 7.02 e 7.05 são os mais relevantes para a construção civil, visto que assim discorrem previstos na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

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).

(...) 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

O veto do item II onerou o contribuinte, visto que havia a dedução da parcela que servia de base para o cálculo do imposto sobre circulação de mercadoria.

2.2.1.3 Cálculo do ISS

A dificuldade que tange quanto as divergências existentes para o cálculo do ISS, principalmente, para a construção civil, torna-se mais complexa devido às particularidades de cada município em desenvolver suas regras e, muitos deles, desenvolvem tabelas próprias de padronização, tornando o tema ainda mais complexo.

Segundo Martins (2017, p. loc. 4385), podemos centralizar o estudo com base no procedimento adotado, em geral, para a construção civil, conforme descrito abaixo:

- i. Verificar em qual categoria esse imóvel se encontra: desse modo, chega-se ao valor por metro quadrado de serviço prestado para essa obra.
- ii. Multiplicar-se o valor por metro quadrado obtido pela área construída: chega-se ao valor teórico do total dos serviços que comporiam essa obra.
- iii. Multiplicar-se agora pela alíquota de ISS adotado na construção civil para o município.
- iv. Analisar as notas cujo ISS foi recolhido e que poderão ser deduzidas do valor devido.
- v. Chega-se ao valor a ser recolhido.

O procedimento descrito, apesar de simplista, acarreta em diversas discrepâncias para o fisco devido a particularidade que existe em cada caso. É importante ressaltar, que cada composição da base de cálculo é válido todo o estudo para que seja corretamente caracterizado e enquadrado nas normas impostas, como, por exemplo, se o uso da mão de obra teve serviços de terceiros recolhidos, uso de materiais, o tipo de mão de obra aplicado conforme contrato, que difere em empreita e subempreitada, a área de cálculo pelo projeto, serviço puro ou misto, etc.

2.2.1.4 O arbitramento do ISS

Contrariando o mais antigo dos direitos reais e que consta na Constituição no art. 5º, XXII, desde a Constituição de 1824, art. 179, o direito de propriedade, os municípios tiveram que desenvolver dispositivos para evitar, ou, ao menos, diminuir a elisão fiscal comumente existente na construção civil, indo de encontro a esse direito.

Foi criado o “habite-se”, também nomeado de “auto de vistoria”, “alvará de conservação”, entre outros, como forma de obrigar a quitação do ISS para a liberação

regular da efetiva propriedade, através da averbação da obra na sua matrícula em cartório.

Ao exigir a documentação fiscal regular da obra para a missão do habite-se, o fisco obriga o seu recolhimento e diminui, conseqüentemente, a elisão fiscal e aumenta seu poder de fiscalização.

2.2.2 O ISS de Curitiba/PR

Tendo em vista que o ISS é um imposto municipal, as regras da aplicação do imposto devem ser regulamentadas pelo Código Tributário do município de incidência. Dessa forma, de acordo com a Lei Complementar nº 40 de 18/12/2001 publicada no Diário Oficial Municipal em 2001, em seu art. 4º a alíquota a ser aplicada para serviços do setor de construção civil é de 5%. Com o decreto nº 138 de 2008, foi regulamentado o Regime Simplificado de Arrecadação do ISS exclusivo para:1

- I – execução de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica;
- II – pavimentação;
- III – concretagem;
- IV reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes e congêneres;
- V – fornecimento de mão de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados e trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço. (DECRETO Nº 138, 2008)

Contudo, essa opção de Regime Simplificado do ISS é facultada aos contribuintes inscritos no Simples Nacional, incidido conforme descrito:

Parágrafo Único – O Imposto Sobre Serviços incidirá sobre o preço integral do serviço na alíquota de 2% (dois por cento), vedada qualquer dedução a título de subempreitadas, materiais aplicados, folhas de pagamentos ou encargos. (DECRETO Nº 138, 2008)

2.3 RECONHECIMENTO DA RECEITA

Regido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o CPC 47 é o pronunciamento técnico que normatiza a receita de contrato com o cliente, estabelecendo os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar as informações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com o cliente.

A entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor da contraprestação de direito da entidade prestadora desses bens ou serviços. A contraprestação a qual a entidade tem direito, pode ser menor que o preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao seu cliente uma redução, como descontos, abatimentos, restituição, crédito ou uma concessão de preço ao celebrar o contrato com o cliente. As práticas e os processos para estabelecerem contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidades, mas é importante salientar que todo contrato cria direitos e obrigações entre duas ou mais partes, e a exigibilidade de direitos e obrigações em contratos é matéria legal, podendo ser eles escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade, esta que deve considerar se e quando um acordo com o cliente cria direitos e obrigações exigíveis.

Quando um contrato com o cliente não atender aos requisitos abaixo descritos no CPC47 (CPC47_REV_14, p. ITEM 9),

- (a) Quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
- (b) Quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- (c) Quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- (d) Quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e

- (e) Quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. (...).

e a entidade receber a contraprestação do cliente, a entidade apenas poderá reconhecer esta contraprestação como receita se a entidade não possuir obrigações restantes a entregar ao cliente, a contraprestação recebida em sua totalidade ou quase totalidade não podendo ser restituível ou se o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituída.

É importante a entidade avaliar os bens ou serviços prometidos para identificar como obrigação de *performance* cada promessa a transferir ao cliente, sendo bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.

As obrigações de *performance* não incluem atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato, a menos que essas atividades transfiram o bem ou o serviço ao cliente. Por exemplo, o prestador de serviços pode precisar executar várias tarefas administrativas para elaborar o contrato. A execução dessas tarefas não transfere o serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas. Portanto, essas atividades de elaboração não constituem obrigação de *performance*. (CPC47_REV_14, p. ITEM 25).

O ativo em questão só é considerado transferido na medida em que o cliente obtiver o controle desse ativo. Dessa forma, a entidade prestadora deve reconhecer receita na medida em que a entidade satisfizer à obrigação de *performance*, ao passo que transferir o bem ou serviço que fora prometido ao seu cliente.

Uma prática muito comum na área da construção civil é a entrega do ativo aos poucos, ou seja, medições mensais são feitas para auferirem o quanto da obra já foi entregue. Essa prática pode ser enquadrada no tipo de obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo.

A entidade que transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz à obrigação de performance e reconhece receitas ao longo do tempo, se um dos critérios a seguir for atendido:

- a) O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho;
- b) O desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado; ou
- c) O desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável (*enforcement*) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. (CPC47_REV_14, p. ITEM 35)

Ao passo que é verificado que a entidade possui o direito de *enforcement* para o recebimento do pagamento pelo desempenho até a data presente, este valor deve no mínimo compensar o desempenho concluído, conforme a instrução abaixo:

(...) O valor que compensaria a entidade pelo desempenho concluído até a data presente seria o valor que se aproxima do preço de venda dos bens ou serviços transferidos até a data presente (por exemplo, a recuperação dos custos incorridos pela entidade na satisfação da obrigação de *performance* mais uma margem de lucro razoável) em vez da compensação apenas pelos lucros cessantes potenciais da entidade, se o contrato fosse rescindido. A compensação pela margem de lucros razoável não precisa ser equivalente à margem de lucro esperada, se o contrato fosse cumprido como prometido, mas a entidade deve ter direito à compensação por qualquer dos seguintes valores:

- a) Proporção da margem de lucro esperada no contrato que, razoavelmente, reflita a extensão do desempenho pela entidade de acordo com o contrato antes da rescisão pelo cliente (ou outra parte); ou
- b) Retorno razoável do custo de capital da entidade para contratos similares (ou a margem operacional usual a entidade para contratos similares), se a margem específica do contrato for maior que o retorno que a entidade normalmente gera de contratos similares (CPC47_REV_14, p. ITEM B9).

Empresas que trabalham com tipos de obras que duram menos tempo e fecham maiores números de contratos ao mesmo tempo, tendem a trabalharem com obrigação de *performance* satisfeita em momento específico no tempo. Esse será o tipo de contrato no qual nos aprofundaremos, visto que na construção civil é muito usado o tipo de pagamento 80%/20% ou 70%/30%, no qual é faturado o percentual de, por exemplo, 80% do valor total do contrato quando a obra termina e os outros 20% apenas quando o *sitebook* ou documento de obra for consolidado e validado pelos órgãos competentes da prefeitura, para que o bem seja liberado para uso e o cliente dar o aceite do ativo, o que significa que ele pode direcionar o uso do ativo e obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo.

Se a entidade puder determinar objetivamente que o controle do bem ou serviço foi transferido ao cliente de acordo com as especificações pactuadas no contrato, então o aceite do cliente é uma formalidade que não afeta a determinação da entidade sobre quando o cliente obteve o controle do bem ou serviço. Por exemplo, se a cláusula de aceite do cliente basear-se no atendimento de características de dimensão e peso especificadas, a entidade deve ser capaz de determinar se esses critérios foram atendidos antes de receber o aceite do cliente. A experiência da entidade com contratos para bens ou serviços similares pode fornecer evidência de que o bem ou serviço fornecido ao cliente está de acordo com as especificações pactuadas no contrato. Se a receita for reconhecida antes do aceite do cliente, a entidade ainda deve considerar se existem quaisquer obrigações de *performance* remanescentes (por exemplo, instalação de equipamentos) e avaliar se deve contabilizá-las separadamente. (CPC47_REV_14, p. ITEM B84)

Para exemplificar, vamos analisar o contrato abaixo feito entre duas partes. A prestadora do setor de construção civil Alfa que entrega o bem e serviço ao cliente Beta:

1 RESUMO EXECUTIVO

Temos o prazer de submeter à apreciação de V. S. nossa proposta comercial relativa aos serviços de desativação e remanejamentos de máquinas de climatização existentes – Casa de máquinas DC1 e Máquinas tipo split da Sala Elétrica, em Alfa, conforme informações recebidas e condições abaixo descritas.

2 ESCOPO DE FORNECIMENTO

- Fornecimento e instalação de dutos flexíveis, interligados ao duto pleno da casa de máquinas existente, insuflamento pelo piso elevado do DC1, sistema provisório de climatização;

- Recolhimento de gás, retirada de tubulações frigoríferas, isolamentos, suportes e acessórios mecânicos e elétricos da máquina de climatização (Nº05 – DC1);

- Desativação e retirada da máquina tipo self (Nº 05 – DC1), condensadora e evaporadora;

- Recolhimento de gás, retirada de tubulações frigoríferas, isolamentos, suportes e acessórios mecânicos e elétricos da máquina de climatização (Nº02 – DC1);

- Desativação e remanejamento da máquina tipo self (Nº 02 – DC1), condensadora, para nova posição na casa de máquinas;

- Transporte vertical e horizontal máquina tipo self (Nº 02 – DC1), a remanejar;

- Instalação e ativação da máquina tipo self (Nº 02 – DC1), adequação de tubulação frigorífera, isolamentos, nova carga de gás, suportes e acessórios de mecânicos e energia;

- Comissionamento e ativação da máquina tipo self (Nº 02 – DC1), realizando balanceamento do sistema com demais máquinas existentes;

- Transporte vertical, horizontal e embalagens das máquinas desativadas, com entrega em local a ser definido pela Beta até 100km;

- Fornecimento, instalação e adequação do duto de pleno e insuflamento, admissão de ar, junto a casa de máquinas;

- Desativação do sistema provisório de climatização;

- Vedação de passagens de paredes internas e externas com Fire-stop e materiais adequados, garantindo a estanqueidade da casa de máquinas e DC1;

- Desativação e retirada de quadro QFAC, antiga alimentação e proteção do sistema de climatização;

- Acabamentos de civil e pinturas necessárias, junto a casa de máquinas DC1;

- Recolhimento de gás, retirada de tubulações frigoríferas, isolamentos, suportes e acessórios mecânicos e elétricos da máquina tipo split – Sala Elétrica junto a subestação (02 conjuntos de condensadoras);

- Remanejamento da máquina tipo split – Sala Elétrica junto a subestação (02 conjuntos de condensadoras), para nova posição, junto a plataforma metálica do DC1;

- Adequação de aterramento, usando pontos e malhas existentes;

- As built projetos de climatização DC1.

3 CONDIÇÕES COMERCIAIS

3.1 PREÇO COM IMPOSTOS

O preço global, com impostos inclusos, para faturamento na modalidade 80%/20% é de R\$ 40.000,00 (Quarenta mil reais).

3.2 FORMA DE FATURAMENTO

O escopo Alfa será faturado 80% através de nota fiscal de serviços com material aplicado ao final da obra e 20% após aceite do cliente com prazo de 30 dias após entrega do sitebook.

3.3 IMPOSTOS

ICMS: ISENTO - empreitada de construção civil - Item 32 da Lista de Serviços - Mercadorias adquiridas de terceiros - Fora do campo de incidência do ICMS.

ISS: 5% incluso.

PIS: 0,65% incluso.

COFINS: 3% incluso.

3.4 CONDIÇÕES DE PAGAMENTO

- 100% da nota fiscal, pagamento 30/60.

Fonte: Dados da pesquisa.

Como pode ser observado, existe no contrato o detalhamento da obrigação de *performance* pela entidade e a forma que deve ocorrer a contraprestação ao passo que há entrega do bem. Neste caso, o ativo será reconhecido apenas 80% mesmo após de efetuado toda a obra, e somente após o aceite do cliente haverá os outros 20% do valor total do contrato. Também podemos observar nas condições de pagamento que, apesar do faturamento, ainda existe a possibilidade do pagamento parcelado da referente nota fiscal, prática comum no ramo em que há investimentos, principalmente em grande volume e valores consideráveis.

Muitas vezes, há o reconhecimento da receita antes da entrega da encomenda para terceiros e, por consequência, seus custos são transformados em despesas antes da transferência do bem a terceiros, como acontece em obras residenciais, em que existe o pagamento da contraprestação ao passo em que haja a construção do imóvel. Nesses casos há o estoque dos custos até serem reconhecidos como despesas no momento do reconhecimento da receita na entrega parcial ou total do bem.

2.4 DECISÃO JUDICIAL SOBRE ASPECTO TEMPORAL NA INCIDÊNCIA DO ISS

O imposto municipal de serviço é um tributo cumulativo e com problemas de conflitos de competência entre os municípios. O artigo 1º da LC nº 116/03 determina que o momento da ocorrência do fato gerador se dá com a prestação de serviço constante na lista, que, para nós, interessa o seguinte: “ serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres” (LC Nº 116, 2003, p. item 7)). A norma contém a descrição genérica de um fato que ocorre em uma circunstância de tempo certo e determinado e que, embora

possa ser decomposto ou integrado por diversos elementos será sempre considerado uno e incindível.

Em se tratando do ISS na construção civil, pode-se compreender que impõem-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material – prestação de serviço – nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação de seu aspecto temporal, ou seja, com o término da obra ou reparo. Diante disso, a Superintendência de Radiofrequência e Fiscalização (SRF), nas questões de obras da construção civil conta com a poderosa aliada: a informação. Segundo Martins (2017), por força da Lei nº 8.212/1991 (Federal, 1988), as municipalidades devem enviar uma lista com alvarás e os habite-ses emitidos, isso porque a partir do alvará de construção podemos entender que temos o início da obra; com a emissão do habite-se, o fim da obra (Lei nº 8212/91 Art. 50). Dessa forma, é dever do Poder Público de fiscalizar a obra ao tempo de sua construção, justamente para exercer o direito de constituir crédito tributário dentro dos prazos ((JUSBRASIL, 2020) Tribunal de Justiça de São Paulo TJ-SP - APL 1007004-32.2017.8.26.0566 SP 1007004-32.2017.8.26.0566).

Segundo Abreu (2017), as Câmaras Reunidas do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo fixaram o entendimento de que se considera ocorrido o fato gerador do ISS por ocasião do término da obra de construção civil, servindo tal data para se marcar a início da contagem dos prazos de decadência tributária. Nesse sentido foram as decisões dos processos 6017.2016/0008489-2, 6017.2016/0004628-1 e 6017.2016/0008480-9, julgados em 17 em novembro de 2016. Reproduz-se a ementa do último:

Ementa ISS habite-se. [...] Divergência de entendimento quanto ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador do ISS habite-se. Somente por ocasião do término da obra se torna possível apurar a base de cálculo correta para aplicação da responsabilidade objetiva prevista no art. 13, I da lei 13.701/2203. [...]

A tese vencedora, segundo Abreu, pautou-se no argumento de que apenas quando a obra está completa e perfeita que é possível a apuração do valor do serviço, visto que a obra é o objeto do serviço, conforme descrito:

“Quando se trata de obra de construção civil, é notória a sua composição por vários “serviços meio” para o alcance do objetivo final que é a entrega da obra pronta e acabada com as condições de habitabilidade e de ocupação [...] No entanto, já externando meu entendimento, a existência de etapas intermediárias necessárias à consecução do resultado final da obra não possui o condão de caracterizar a ocorrência do fato gerador do ISS sobre o serviço de construção civil. Isso somente se dá por ocasião do término da obra. É esse o objeto do serviço. Ainda que durante a realização da obra estejam presentes diversos prestadores, estamos diante de uma única prestação de serviço, que é a “obra” como um todo. [...] se considera ocorrido o fato gerador do ISS “Habite-se” no momento em que se dá a conclusão da obra, sendo esse o marco inicial para a contagem do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários”. (Processo SEI nº. 6017.2016/0004628-1).

Tais argumentos que pautaram os pedido e aceitação do pagamento do ISS apenas ao final da obra, vêm ao encontro da doutrina de Barreto (2005, p. 146):

Em síntese, no caso de prestação de serviço de construção civil: incidindo o ISS sobre a prestação de serviço e não sobre contratos de serviço, só poderá haver a exigência de imposto diante da concreta prestação de serviços, que manterá essa unidade, a despeito de para ela terem concorrido vários prestadores. Note-se que se terão vários prestadores, mas um só serviço. Logo, só se faz possível uma única incidência [3].

Apesar de atualmente existir mais pedidos de deduções nas bases de cálculo para os serviços prestados na construção civil, é importante apontarmos que a gestão tributária também compete no entendimento dos reflexos que a legislação tributária provoca na movimentação do patrimônio e nos resultados apurados pela empresa, além de elaborar relatórios que orientam à organização na escolha do melhor caminho

tributário a tomar, sempre que existirem várias opções inteiramente válidas e permitidas pela legislação (OSNI & MAURO, 2016, p. 2).

2.5 CUSTO DE CAPITAL

O objetivo de toda organização com fins lucrativos é a obtenção de um retorno exigido sobre a venda de seus bens ou serviços. O custo de capital é exatamente o quanto deve ser esse valor exigido pela empresa. Além de ponderarmos todos os componentes que devem influenciar no montante desse valor, os impostos são um fator importante, visto que sempre estamos interessados em avaliar os fluxos de caixa de um projeto após impostos.

A Indústria da Construção Civil é um dos setores mais importantes para a economia. O desenvolvimento e a capacidade de produção do país estão relacionados diretamente com o crescimento desse setor. O investimento crescente em construção se refletiu em uma forte expansão do emprego setorial (Sistema FIRJAN, 2020). Por isso, é necessário discutirmos o termo de custo médio ponderado de capital (CMPC), que representa uma variedade de formas para captação de recursos associados a diferentes custos.

Para que uma empresa decida em investir ou não seu capital em um projeto, é necessário que seja estudado o nível de risco do projeto e o quanto a empresa está disposta em assumir esse risco. Em uma construtora que analisa o projeto de um armazém, por exemplo, é natural pensar que a economia de custos será tão arriscada quanto os fluxos de caixa gerais da empresa, e o projeto estará na mesma classe de risco da empresa em geral.

Suponhamos que a empresa decida em seguir com o projeto, esta necessita de captação de capital para financiar esta obra. Os juros pagos por uma empresa são dedutíveis para fins fiscais, o que significa que o governo paga parte dos juros. Em caso de empresas com capital aberto que capta por venda de ações, os pagamentos aos acionistas na forma de dividendos não são dedutíveis, dessa forma, ao determinar uma taxa de desconto após os impostos, precisamos distinguir entre custo de dívida antes e após os impostos (ROSS, JORDAN, LAMB, & WESTERFIELD, 2013, p. 467).

Para ilustrar, suponhamos que uma empresa tome emprestado \$1 milhão a juros de 9%. A alíquota tributária da pessoa jurídica é de 34%. Qual é a taxa de juros após impostos sobre esse empréstimo? Os juros totais são de \$ 90.000,00 por ano. Esse montante é dedutível dos impostos e, assim, os juros de \$ 90.000,00 reduzem o total de impostos da empresa em $0,34 \times \$ 90.000,00 = \$ 30.600,00$. Portanto, os juros após impostos são de $\$ 90.000,00 - \$ 30.600 = \$ 59.400$. A taxa de juros após impostos é $\$ 59.400 / \$ 1 \text{ milhão} = 5,94\%$. (ROSS, JORDAN, LAMB, & WESTERFIELD, 2013, p. 468).

Com o exemplo acima, podemos verificar que além do custo do capital próprio, também deve ser ponderado o custo da dívida após impostos. Sem essas ponderações, é possível que a empresa não consiga dimensionar o quanto de capital de giro de sua empresa está sendo comprometido ao assumir um projeto de construção, por exemplo.

Segundo os autores ROSS, WESTERFIELD, JORDAN, LAMB (2013) considerarmos que toda empresa com fins lucrativos visa a maximização de seus lucros, é necessário que o custo de capital não seja rentável apenas nas regras contábeis. Isso porque, os juros incorridos por uma empresa ao financiar sua dívida devem ser deduzidos do lucro reportado, porém essas mesmas regras proíbem a dedução de uma despesa para os recursos dos acionistas que a empresa usa. Dessa forma, ao considerar um montante para financiar uma obra cobrindo todo seu custo, incluindo seus impostos e o custo de capital exigido pelos sócios não reflete o lucro econômico do projeto e da empresa, visto que este depende do quanto a empresa está recebendo de seus ativos e conseguindo pagar seus passivos mensalmente, ou seja, o Valor Econômico Agregado (EVA), que é o total resultante da multiplicação entre CMPC e o valor do capital, que vai dimensionar o mínimo de caixa que a empresa deve ter para manter as atividades em andamento.

O raciocínio da postergação do pagamento do ISS para facilitar o fluxo de caixa da empresa é pautado no exemplo abaixo:

Suponha que tenhamos \$100 milhões de capital (em dívida e capital próprio) em nossa empresa e que nosso CMPC seja de 12%. Se multiplicarmos esses valores, obteremos \$ 12 milhões. (...) se o nosso fluxo de caixa dos ativos for

mais baixo do que isso, no geral, estaremos destruindo valor, se o fluxo de caixa dos ativos exceder aos \$ 12 milhões, estaremos criando valor. (ROSS, JORDAN, LAMB, & WESTERFIELD, 2013, p. 475)

É nesse ponto que devemos considerar a importância da postergação de custos indiretos, como o ISS, durante a construção de seu referido projeto, pois, mesmo sendo um percentual relativamente baixo em relação ao montante, como já citado anteriormente, durante a execução do projeto não há, ou há parcialmente, recebimento de ativos.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Apresentado o problema de pesquisa, os objetivos que levaram à escolha do mesmo e o referencial teórico utilizado, foi de suma importância no delineamento da pesquisa que implicou no plano de ação conduzido na investigação. Frente às características do objeto estudado, a planificação que fora apresentada permitiu que ocorresse o aprofundamento do problema que, além de ter buscado respostas sobre gestão de impostos com reflexo na gestão de caixa, reforçou a relevância do tema na atualidade econômica e social do país.

3.1 Tipologia da pesquisa quanto aos objetivos

Frente aos objetivos apresentados para o estudo, que foram pautados em uma temática específica de aplicação do ISS e utilizado como base, as empresas do setor de construção civil, a tipologia que foi aplicada nesse estudo foi a exploratória, a qual permitiu a ampliação dos estudos existentes, e permitiu a chegada nas respostas aos questionamentos formulados.

3.2 Tipologia da pesquisa quanto aos procedimentos

A pesquisa se concentrou no estudo de caso de uma empresa privada limitada, de médio à grande porte de nível nacional, presente em todas as regiões do país e que atua diretamente na área da construção civil.

Foi feita análise de contrato de venda à um cliente recorrente da empresa, no qual foi verificado quais procedimentos de gestão tributária poderiam ser utilizados durante a execução do projeto até o recebimento do pagamento pelo cliente, com a finalidade de diminuir os impactos financeiros e no fluxo de caixa causados pelo custeio dos impostos.

A pesquisa bibliográfica também foi levada em consideração para recolher conhecimentos e informações sobre a temática e entendimento de qual método de gestão tributária melhor se adequaria ao caso

3.3 Tipologia da pesquisa quanto à abordagem do problema

A metodologia utilizada para abordar a problemática proposta foi na perspectiva da pesquisa qualitativa.

Foram utilizadas informações contratuais e documentos de vendas reais que foram pactuadas nos mesmos moldes entre a empresa e seu cliente de maior impacto financeiro.

Os dados de identificações das empresas foram alterados para preservar a confidencialidade da relação de negócios entre cliente e empresa.

3.4 Coleta dos dados

O levantamento de dados da pesquisa deverá dar conta dos elementos necessários para o desenvolvimento do raciocínio através de pesquisa empírica, ideias presentes em textos e raciocínio próprio.

As fontes bibliográficas que abordam o assunto do ISS voltado ao ramo do serviço prestado pelas construtoras são raras, sendo que a maior parte da discussão é apresentada em legislação. Contudo, foram consultadas bibliografias publicadas em formato de livros, sejam eles, em *e-books* ou físico, de bibliotecas virtuais como, por

exemplo, o *Kindle* alimentada pela *Amazon*, as quais servirão para ampliar a discussão que existe em torno da problemática.

A *internet* também foi fonte de pesquisa no que diz respeito às buscas de bancos de dados disponibilizados e facilmente acessíveis e de fácil localização em *Web Sites de Busca*, como o *Google Chrome Acadêmico* e sites governamentais para busca de informações sobre os processos de recolhimentos de impostos.

Foi utilizado o método de tributação do imposto nos principais municípios do país, para abordar os pontos de concordância e discordância, e como foi feito ou poderá ser feito o planejamento tributário para redução da base de cálculo e evitar saída constante e excessiva de capital circulante da empresa.

Também foram analisados os dados de caso específico de um contrato de uma construtora localizada em Curitiba/PR. Utilizou-se um estudo comparando a estratégia tributária utilizada pela empresa e suas consequências financeiras com uma possível estratégia de gestão tributária e financeira que poderia resultar em um melhor desempenho no resultado.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Caso – contrato de construção

Na tabela 01 são apresentados os dados referentes ao ciclo financeiro de um contrato de obra de construção civil em Curitiba/PR.

Tabela 1 - Empreitada de serviço -Contrato de Obra Civil em Curitiba/PR

Item	Valor (R\$)	Área (m ²)	Data
Área da obra	-	5.000	-
Valor da mão de obra por m ²	200	1	-
Valor do serviço (mão de obra) = A x B	1.000.000	-	-
Medição mensal por empreitada por preço global	100.000	-	5º dia útil do mês subsequente
Início da obra	-	-	01/01/2020
Final da obra	-	-	30/10/2020

-Fonte: Dados da pesquisa

Os valores correspondem a dados reais fornecidos pela empresa objeto do estudo de caso.

4.1.2 Cálculo do ISS

Na Tabela 02 são apresentadas as informações para o cálculo do ISS referente ao serviço prestado para pagamento no dia 20 do mês subsequente ao fato gerador, para empresas que não são incidentes no Regime de Arrecadação Simplificado do ISS.

Tabela 2 - Empresa não incidente no Regime de Arrecadação Simplificada do ISSQN:

Item	Descrição	Valor (R\$)	Área (m ²)	%
A	Área da obra	-	5000	-
B	Valor da mão de obra por m ²	200	1	-
C	Valor do serviço (mão de obra) = A x B	1.000.000	5.000	-
D	Alíquota na construção civil	-	-	5
E	ISSQN devido = C x D	50.000	-	-

-Fonte: Elaborada pela autora com base em Osni e Mauro (2016).

O cálculo do ISS se dá pela multiplicação da alíquota de 5%, nesse caso, referente às empresas não incidentes no Regime de Arrecadação Simplificada do ISSQN, se enquadra no serviço prestado por engenheiros na construção civil, pelo valor bruto do serviço prestado que é de R\$ 1.000.000,00. Desta forma, o ISS devido da obra é de R\$ 50.000,00.

Já na Tabela 03 são apresentadas informações para o cálculo do ISS referente ao serviço prestado para pagamento no dia 20 do mês subsequente ao fato gerador, para empresas que estão enquadradas no Regime de Arrecadação Simplificado do ISS e optam por tal regime.

Tabela 3 - Empresa incidente no Regime de Arrecadação Simplificada do ISSQN:

Item	Descrição	Valor (R\$)	Área (m ²)	%
A	Área da obra	-	5000	-

B	Valor da mão de obra por m ²	200	1	-
C	Valor do serviço (mão de obra) = A x B	1.000.000	5.000	-
D	Alíquota na construção civil	-	-	2
E	ISSQN devido = C x D	20.000	-	-

-Fonte: Elaborada pela autora com base em Osni e Mauro (2016).

Nesse caso, o ISS devido é de R\$ 20.000,00. Visto que, o cálculo do ISS se dá pela multiplicação da alíquota de 2%, nesse caso, referente às empresas incidentes no Regime de Arrecadação Simplificada do ISSQN que optam por tal regime, e enquadrada no serviço prestado por engenheiros na construção civil, pelo valor bruto do serviço prestado que é de R\$ 1.000.000,00

Portanto, podemos verificar que a diferença entre a arrecadação do ISS nos dois regimes se dá pela alíquota aplicada sobre o valor bruto do serviço prestado. No entanto, os demais critérios como: foto gerador, local de incidência e forma de recolhimento, são avaliados com os mesmos parâmetros.

4.1.3 Cálculo do Custo de Capital da dívida

Ao considerarmos que a dívida do ISS referente ao projeto é de R\$ 50.000,00, diante das opções de pagamento, que seria pagamento mensal ao emitir as notas fiscais parciais e que totalizariam o valor total ao final dos 10 meses de obra, ou pagamento total após os 10 meses de obra. Para fins de facilitar nosso entendimento, ao considerarmos que a dívida foi parcelada em 10 vezes iguais de R\$ 5.000,00, podemos simular a taxa de juros que corresponderia tal parcelamento no cenário atual com a inflação referente ao acumulado no mês de junho desse no de 2,13% ao mês (agenciadenoticias.ibge.gov.br, 2020) temos:

Tabela 4 – Banco de dados - Empresa não optante pelo Recolhimento Simplificado de ISSQN:

Item	Descrição	Valor (R\$)	%	Período (meses)
A	Dívida atual (PV):	50.000	100	-

B	Valor da parcela (PMT):	5.000	10	-
C	Quantidade de parcelas (n):	-	-	10
D	Valor da dívida após correção inflacionária A x E (FV):	51.065	-	10
E	Taxa da inflação ao mês:	-	2,13	-
F	IR	-	34	-

Fonte: Elaborada pela autora com base em Osni e Mauro (2016).

Com os dados adquiridos na pesquisa, destacamos na tabela acima, os valores que foram utilizados para os cálculos a seguir. A Dívida atual (PV) se refere o valor total devido no contrato da prestação de serviço e que fora calculado na tabela 02, já o Valor da parcela (PMT) se refere ao pagamento mensal da dívida, como mencionado anteriormente, a Quantidade de parcelas (n) é o período em que o fato gerador ocorreu e, é o mesmo período que consta no contrato da construção. Para considerarmos o final, utilizamos o valor da dívida multiplicado pela correção inflacionária, neste caso, 2,13%, o qual ocorreu em julho de 2020 (IBGE,2020), período do estudo, e o Imposto de renda para empresas de 34%.

Esses dados foram utilizados para realizar o cálculo na HP 12 C do juro (i) pago sobre o recolhimento mensal do tributo, conforme desenvolvido na fórmula 1, a seguir:

$$\begin{aligned}
 PV &= 50.000 \\
 CHS|PMT &= 5.000 \\
 n &= 10 \\
 CHS|FV &= 91.065 \\
 i &= 9,47\% (1)
 \end{aligned}$$

Fonte: Elaborada pela autora com base em ROSS, WESTERFIELD, JORDAN, 2013.

Ao aplicarmos os valores para o cálculo na HP, chegamos em um juro de 9,45%, quando consideramos no valor final apenas a inflação. Esse juro representa o custo para empresa pagar mensalmente o ISS devido.

Consequente, foi aplicado na fórmula 2, o juro (i) calculado para encontrarmos o custo de capital real da dívida.

$$\begin{aligned}
 K &= i (1 - IR) \\
 K &= 9,47\% (1 - 34\%)
 \end{aligned}$$

$K = 6,25\%$ (2)

Fonte: Elaborada pela autora com base em ROSS, WESTERFIELD, JORDAN, (2013)

O valor do custo de capital real da dívida é o resultado da diferença do IR, e dessa forma, é menor que o juro, e representa o impacto financeiro real ao final do projeto apenas com o pagamento do imposto.

Consequente, na tabela 05, e fórmulas 3 e 4 são apresentados os cálculos com os valores devidos para as empresas optantes pelo recolhimento simplificado do ISS.

Tabela 5 - Empresa optante pelo Recolhimento Simplificado de ISS:

Item	Descrição	Valor (R\$)	%	Período (meses)
A	Dívida atual (PV):	20.000	100	-
B	Valor da parcela (PMT):	2.000	10	-
C	Quantidade de parcelas (n):	-	-	10
D	Valor da dívida após correção inflacionária A x E (FV):	20.426	-	10
E	Taxa da inflação ao mês:	-	2,13	-
F	IR	-	34	-

Fonte: Elaborada pela autora com base em Osni e Mauro (2016).

Com os dados da tabela anterior, fizemos o cálculo do juro (i) na HP 12C descrito abaixo.

$PV = 20.000$
 $CHS|PMT = 2.000$
 $n = 10$
 $CHS|FV = 20.426$
 $i = 10,13\%$ (3)

Fonte: Elaborada pela autora com base em ROSS, WESTERFIELD, JORDAN, 2013.

Com o valor obtido na fórmula 3, foi calculado o custo de capital da dívida na fórmula 4.

$$k = i (1 - IR)$$

$$K = 10,13\% (1 - 34\%)$$

$$K = 6,69\%(4)$$

Fonte: Elaborada pela autora com base em ROSS, WESTERFIELD, JORDAN (2013)

Como previsto, o valor do custo de capital (k) real da dívida é o resultado da diferença do IR, e dessa forma, é menor que o juro (i).

4.1.4 Cálculo do Lucro Líquido com e sem postergação do ISSQN

Ao analisarmos as possibilidades de incluir a gestão tributária na gestão de fluxo de caixa, podemos transformar uma dívida de curto prazo em uma dívida de longo prazo. Assim, ao diminuir as dívidas de curto prazo, será possível manter o capital de giro menos comprometido para investir em mais atividades.

Segundo ROSS, WESTERFIELD, JORDAN (2013) uma empresa com uma política flexível teria um investimento grande em ativos circulantes e financiaria esse investimento com dívida de curto prazo menor. O efeito líquido de uma política flexível, é, portanto, um nível maior de capital de giro, ou seja, a empresa mantém um nível geral de liquidez mais alto.

Dessa forma, transformar uma dívida de curto prazo em uma dívida de longo prazo, como apresentado nesse estudo de caso, mais atividades poderão ser financiadas ao mesmo tempo, já que existe aumento de fluxo de caixa, e isso alavancaria o lucro líquido mensal da empresa, conforme demonstrado na Tabela 06.

Tabela 6 - Base de dados:÷

DRE	Valor	%
LAJIR	80.000	-
Dívida	50.000	-
Juros	-	6,25
IR	-	34

Varição LAJIR - 5

Fonte: Elaborada pela autora com base em ROSS, WESTERFIELD, JORDAN (2013).

Ao considerarmos, hipoteticamente, um aumento no LAJIR de 5%, mesmo percentual do ISS que permaneceria no caixa ao deixar de pagar o tributo mensalmente, tem-se que a melhor opção de gestão tributária para tal caso é de que a dívida deve ser paga ao final dos 10 meses de obra, conforme simulação na tabela 11.

A situação atual refere-se ao pagamento mensal de R\$ 5.000,00 para quitar uma dívida final de R\$ 50.000,00 calculado na Tabela 02. Já a situação de alavancagem refere-se ao aumento do Lucro Antes do Juro e imposto de Renda (LAJIR) devido ao dinheiro que deixou de ser gasto mensalmente com a postergação do pagamento em 10 meses, ou seja, ao final da execução da obra, que vimos anteriormente ser possível através de pedido judicial. Dessa forma, devido ao aumento do capital de giro consideramos que houve uma variação do lucro operacional em 5% para fazer a simulação abaixo.

Tabela 7– Simulação de pagamento com e sem postergação do ISSQN:

DRE	ATUAL	ALAVANCAGEM	VARIÇÃO
LAJIR	R\$ 80.000,00	R\$ 84.000,00	5%
(-) JURO	R\$ 3.125,10	R\$ 3.125,10	-
LAIR	R\$ 76.874,90	R\$ 80.874,90	-
(-)IR 34%	R\$ 26.137,47	R\$ 27.497,47	-
(=)LL	R\$ 50.737,43	R\$ 53.377,43	5%

Fonte: Elaborada pela autora com base em ROSS, WESTERFIELD, JORDAN (2013)

Portanto, o pagamento da dívida de R\$ 50.000,00 seria pago em uma parcela ao final dos 10 meses de obra, que resultaria em um lucro maior devido ao custo de capital ser menor, como calculado na tabela 06, ou seja, o lucro da empresa é alavancado pela diferença de juros, ao se considerar os juros que a empresa deixou de ganhar retirando caixa mensalmente e o juros em que a empresa desembolsa com um empréstimo para quitar a dívida em parcela única sendo compensando com aumento do dinheiro em caixa.

CONCLUSÃO

O objetivo desse trabalho foi analisar o quanto um imposto como o ISSQN pode impactar no fluxo de caixa de uma empresa de construção civil, dificultando na gestão de seu capital de giro e diminuindo a rentabilidade de seus projetos.

Utilizou-se como metodologia o estudo de caso, através de pesquisa exploratória, no qual o problema foi abordado de forma qualitativa para caráter de estudo.

De acordo com os dados analisados, verificou-se que um aumento nas atividades da empresa financiada por dívida pode gerar um aumento no lucro operacional e refletir em um aumento relevante de lucro líquido. Isso porque, o gerenciamento do fluxo de caixa corretamente permite que a empresa mantenha suas atividades, e uma das opções é através do gerenciamento da gestão de tributos, como o ISSQN que é devido sobre cada medição e emissão de nota fiscal de uma obra ainda em andamento. Dessa forma, o custo calculado para manter o pagamento mensal de um imposto é maior que $\frac{1}{4}$ de um lucro de 20%, por exemplo, o que impacta no desempenho financeiro ao final do projeto.

No caso da construção civil, é comum ver canteiros de obras abandonadas por falta de recursos para pagar mão de obra e materiais de construção. Por isso, o gerenciamento das dívidas de um projeto pode ajudar a manter a obra em andamento e resultar em um maior ganho de lucro líquido ao final, e uma das maneiras de resultar em tal ganho pode ser através da gestão tributária do ISSQN alinhado com a gestão financeira.

Para isso, uma das propostas desse estudo foi analisar se havia a possibilidade de postergação do pagamento do ISSQN gerados pelos projetos em andamento, e, através da interpretação de quando de fato ocorre o fato gerador, vimos que é possível através de pedido judicial, como apresentado no caso exposto. O resultado dessa postergação do pagamento do imposto para o final da obra à um custo e capital ($K=6,25\%$ e $6,69\%$) menor que o juro ($i=9,47\%$ e $10,13\%$) pelo pagamento mensal, mostrou que aumenta o capital de giro da empresa e possibilita uma redução no impacto no seu fluxo de caixa. Diante disso, o melhor resultado financeiro que o projeto apresentado

teria, seria com a adesão da proposta de gestão tributária do ISSQN com a postergação de seu pagamento para o final da obra.

Portanto, o estudo desenvolvido pôde dimensionar o quanto um único imposto pode impactar no resultado financeiro de um projeto e, além disso, mesmo diante das normativas, Leis e Códigos tributários, é possível através de estudos e uma boa gestão dos tributos, reduzir os impactos que o pagamento de um imposto, como o ISSQN, de forma lícita, principalmente, no fluxo de caixa de uma empresa do setor de Construção civil.

2. Referências

- agenciadenoticias.ibge.gov.br. (10 de 1 de 2020). Custos da construção civil encerram 2018 com alta de 4,41%. *Agência de Notícias IBGE*.
- BARRETO, P. A. (2005). *O ISS na Constituição e na lei*. São Paulo/ SP: Dialética.
- CARRAZA, R. A. (2007). *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo/SP: Malheiros.
- Comissão de Valores Mobiliários. (s.d.). *CPC47_REV_14*. Fonte: CVM: http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CP C_47_Rev_14.pdf
- Federal, G. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Fonte: Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Federal, G. (s.d.). *LC Nº 116, 2003*. Fonte: Planalto: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm
- FILHO, E. O. (2008). *Planejamento Tributário. 1.ed.* São Paulo/SP: Saraiva.
- IBGE. (s.d.).
- JUSBRASIL. (2020). *Jurisprudência*. Fonte: JUSBRASIL: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/?ref=navbar>
- MARTINS, A. L. (2017). *NSS, ISS e a Retenção dos 11% na Construção Civil*. Jundiaí, SP: Paco Editorial.
- OSNI, M. R., & MAURO, A. P. (2016). *Introdução à Contabilidade Tributária*. São Paulo/SP: Saraiva.

- RAUPP, F. M., & BEUREN, I. M. (2008). *Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais*. São Paulo, SP: Atlas.
- RICHA, C. A., & SABASTIANE, L. E. (2008). *DECRETO Nº 138*. Fonte: Leis Municipais: <https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/decreto/2008/13/138/decreto-n-138-2008-regulamenta-o-regime-simplificado-de-arrecadacao-do-imposto-sobre-servicos-iss-instituido-pela-lei-complementar-n-662007>
- ROSS, S. A., JORDAN, B. D., LAMB, R., & WESTERFIELD, R. W. (2013). *Fundamentos da Administração Financeira, 9º ed.* São Paulo, SP: AMGH Editora Ltda.
- Senado Federal. (s.d.). *Atividade Legislativa*. Fonte: Senado Federal: <https://legis.senado.leg.br/norma/579494/publicacao/16434817>
- SEVERINO, A. J. (2017). *Metodologia do Trabalho Científico (livro eletrônico) 2º edição e-book*. São Paulo/SP: Cortês.
- Sistema FIRJAN. (2020). *Construção Civil Desafios 2020*. Fonte: FIRJAN: www.firjan.com.br
- STRANO E MESSETTITE Advogados. (2017). *Decadência - Prazo para cobrança de ISS na construção civil*. Fonte: STRANO E MESSETTITE Advogados: www.stm.adv.br
- TRIBUNA DO NORTE. (2019). Caixa Econômica vê cenário de crescimento no estado. *SIDUSCONRN*.