



LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUÇÃO CIVIL: ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇO - ISS

Danubya Santos de Oliveira Carvalho¹
Isabella Christina Dantas Valentim²

RESUMO:

Este trabalho tem como objetivo apresentar um estudo sobre a incidência de ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, pois quando se trata de tal incidência, devemos estar atentos para algumas peculiaridades que estão presentes na apuração do ISSQN sobre esta atividade. Durante o decorrer do trabalho foram utilizadas legislações, a exemplo da Lei Complementar nº 116/2003, a Súmula Vinculante nº 31, alguns agravos regimentais e fontes bibliográficas. O trabalho foi realizado através de uma pesquisa qualitativa, no qual foi alcançado através de estudo de caso com profissionais que atuam com este tipo de apuração na cidade de João Pessoa-PB, tendo em vista contribuir com profissionais e estudantes que estão voltados para esta atividade, descrevendo as percepções existentes entre a incidência do ISSQN na ocasião da locação sem operador e na ocasião da locação com operador e traz a análise do demonstrativo de uma empresa modelo que realiza sua apuração através do regime tributário Simples Nacional. A pesquisa obteve como principais resultados através de contribuições, diferentes formas de apuração e alguns pontos que fazem a diferença no momento da apuração. Conclui-se que a pesquisa entendeu que a incidência do ISSQN dependerá da forma de locação e de como foi realizado o contrato de locação.

PALAVRAS-CHAVES: Locação de Máquinas e Equipamentos. ISSQN. Construção civil.

ABSTRACT:

This paper aims to present a study about the ISSQN incidence in civil construction machine and equipment leasing, for when it comes to such incidence, one must be attentive to some peculiarities at the ISSQN assessment over this activity. Along the work, some legislation was used, such as Complementary Law No. 116/2003, binding Precedent No. 31, some specific appeals and bibliographic sources. The work was carried out through a qualitative survey, which was accomplished by a case study with professionals who work with this

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis, pelo Instituto de Educação Superior da Paraíba – IESP, E-mail: danubyasantosoliveira@gmail.com;

² Professora Orientadora, Graduada em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN, Mestrado em Ciências Contábeis, pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE, Docente do Curso Superior em Ciências Contábeis e Gestão Financeira, E-mail: isabellavalentim.prof@gmail.com.

type of assessment in João Pessoa city-PB. In order to contribute the professionals and students who are focused on this activity, it was described the existent perceptions between the ISSQN incidence on the occasion of leasing with and without an operator. Moreover, this work also presents the earnings analysis of a model company that performs its assessment through the Simple National tax regime. The main results of the research highlighted that through the contributions there are different assessment types and that some points make the difference at the moment of the assessment. It is concluded that the incidence of ISSQN depends on the leasing type and how the leasing contract was carried out.

KEY WORDS: Machinery and Equipment Rental. ISSQN. Construction.

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais o profissional contábil tem um grande desafio na execução de suas atividades, pois além de ter toda demanda diária, existe a necessidade de se estar sempre atualizado, principalmente com relação aos normativos, uma vez que a legislação brasileira passa por constantes atualizações. Com isso, o profissional contábil precisa estar atento a tais mudanças, pois trabalha para atender tanto a legislação fiscal como a societária.

Partindo deste contexto, se tornou necessário avaliar a incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, uma vez que este imposto é regido pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, se configurando em um imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

O art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003 diz o seguinte:

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (BRASIL, 2003, p. 03).

Já o art. 565 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 que institui o Código Civil Brasileiro diz: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.” (BRASIL, 2002, p. 01).

Desta maneira, este estudo se embasa a partir da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, pela Súmula Vinculante nº 31, de

04 de fevereiro de 2010, pelo livro “Curso de Iniciação em Direito Tributário” do autor Aires F. Barreto (2004), pelos artigos: “O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da LC 116/2003” (2004) e “O ISS e a locação ou cessão do direito de uso” (2004) ambos do autor Hugo de Brito Machado.

Uma vez que, encontrado uma divergência entre locação e serviço, a presente pesquisa pretende responder o questionamento: **Como é realizada a apuração do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil?** Para responder a esta inquietação, será analisado como é feito o cálculo da apuração do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, através da visão dos profissionais que atuam na cidade de João Pessoa-PB.

Assim, pretende-se, levantar através de pesquisa bibliográfica as formas de cálculo do ISSQN, seus conceitos e contribuições; avaliar sua incidência na ocasião da locação sem operador e na locação com operador; analisar através de demonstrativo de uma empresa modelo enquadrada no regime tributário Simples Nacional como a divergência na forma de apuração do ISSQN afetará o lucro líquido da entidade.

No momento em que foi encontrado o desafio de buscar informações sobre a incidência do ISSQN sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil, foi iniciada a prática da pesquisa, pois identificou-se a existência de dúvidas em relação a legislação e conseqüentemente a forma de apuração, nos quais não deveriam existir. A legislação que trata sobre esse assunto é a Súmula Vinculante de nº 31, que discute sobre a incidência do ISSQN sobre a locação e tem o parecer de diversos ministros que participaram da discussão com relação a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis e que exemplificam a forma de apuração do imposto analisado.

Além disso, pouco se encontra na literatura o tema em questão, no qual considera-se um tema relevante para geração de valor no campo tributário e contribuição para discussões acadêmicas futuras. Devido ao número reduzido de estudos referente a esta temática identificado em levantamento preliminar, pode-se ainda apontar esta pesquisa como uma possível contribuição social, visto que os discentes posteriores terão acesso a este estudo, que possivelmente auxiliarão suas pesquisas e conhecimento teórico para a prática diária no mercado de trabalho.

A adoção enquanto técnica de pesquisa, as entrevistas serão aplicadas às pessoas que trabalham ou já trabalharam com a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil na cidade de João Pessoa/PB, com a intenção de identificar as formas de incidência do ISSQN.

Essa pesquisa apresenta além desta introdução, um estudo sobre a legislação que trata da incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil e a realização desta atividade agregada ao serviço, ou seja, a locação de máquinas e equipamentos para construção civil com operador. Na seção 3, serão descritos os procedimentos metodológicos. Posteriormente será apresentada uma análise com relação ao estudo de caso realizado através da aplicação do guia de entrevista estruturado e uma análise com relação a alteração que haverá no lucro líquido da entidade decorrente da forma de apuração utilizada, na seção 4. Por último será apresentada as considerações finais com relação a pesquisa, na seção 5.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O estudo em questão trata-se de um estudo realizado no ambiente da Contabilidade Tributária, o art. 3º do Código Tributário Nacional que é instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, p. 1).

Para realizar a apuração do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos na construção civil é de suma importância a análise da legislação que trata de tal tributo, portanto dentro deste contexto a legislação mais utilizada será a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

2.1 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

Quando se trata do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, no qual é um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, encontra-se dispositivo legal para instituição deste a nível de legislação Federal na Constituição Federal Brasileira de 1988, e na Lei Complementar nº 116/2003.

Na Constituição Federal de 1988 o dispositivo legal para cobrança do imposto está no art. 156, inciso III que diz que “compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (BRASIL, 1988, p. 70). O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 continha um artigo de nº 71, no qual houve a revogação através do art. 8º do

Decreto-Lei nº 406, de 1968, este revogado pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, sendo esta a Lei que dispõe em sua totalidade sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Desse modo, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 traz em seu art. 1º a seguinte descrição: “O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Mariz e Nobre (2015, p. 80) contribuem em relação a incidência de ISS sobre os serviços prestados por empresas franqueadas, dizendo que:

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços constantes na lista anexa à LC nº 116/2003, ainda que não se trate de atividade preponderante do prestador. Por outro lado, o ISS é regido pelo princípio da territorialidade, segundo o qual a legislação tributária estadual ou municipal deverá ser aplicada nos limites do seu próprio território. Assim, deve ser cobrado o ISS no município onde efetivamente foi prestado o serviço, independentemente do local onde esteja sediada a matriz da empresa.

Nessa perspectiva, Sette (2012) afirma que a Lei Complementar nº 116/2003, instituiu a lista de serviços sujeitos a incidência do ISSQN, ou seja, se o serviço consta nessa lista, nascerá então a obrigação de pagar o imposto. No qual o autor denomina de tipicidade fechada ou cerrada (SETTE, 2012).

Diante do exposto, pode-se afirmar através de Leis de cunho Federal e de artigos que discute sobre tal assunto, que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é um imposto que tem como fato gerador a prestação de serviço, onde os Municípios e o Distrito Federal são os responsáveis pelo recolhimento do deste.

2.2 O ISS NA LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUÇÃO CIVIL SEM OPERADOR

Para se chegar ao entendimento de tal tributação, precisa-se inicialmente entender o conceito de serviço. A respeito deste significado compartilha-se com Machado (2004, p. 5) que descreve: “na linguagem comum a palavra serviço é plurissignificativa. A Academia de Ciência de Lisboa a registra em seu dicionário com nada menos do que 34 significados. Em todos eles, porém, geralmente se vê a ideia de ação que atende uma necessidade”.

Ainda temos o significado descrito no Novo Dicionário da Língua Portuguesa serviço é “m. Acto ou efeito de servir” (FIGUEIREDO, 1913, p. 1876).

Nesse mesmo sentido, Barreto et al. (2012, p. 161) no livro Curso de iniciação em direito tributário também conceitua o que seja serviço: “é prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.”

Já a respeito do significado de locação o art. 565 da Lei nº 10.406/2002 diz que “na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição” (BRASIL, 2002, p.39).

Atualmente a legislação que trata sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, esta Lei é composta por uma lista de serviços, no qual já existia desde a criação da Lei nº 5.172, em 25 de outubro de 1966, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional. Após a publicação desta Lei, a lista de serviços sofreu algumas alterações e ainda continua sendo atualizada, no entanto ao item em que a pesquisa se detém, refere-se a última alteração, que está na Lei Complementar nº 116.

Ademais, ao ser criada, esta Lei Complementar nº 116, na mesma data foi vetado o item 3.01 que descrevia “a locação de bens móveis”, pelo seguinte motivo:

Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles: O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável." Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis. (BRASIL, 2003, p. 7).

Para deixar ainda mais claro o entendimento sobre tal tributação foi publicada ainda a Súmula Vinculante nº 31, onde o Ministro Gilmar Mendes na proposta desta diz que “é inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis” (BRASIL, 2010, p. 1).

Machado (2004, p. 21) acrescenta ainda:

3ª - O atendimento de uma necessidade mediante a locação, a cessão ou a permissão do uso de um bem móvel, material ou imaterial, não consubstancia serviço, sendo inconstitucional a norma da lei complementar que defina a competência municipal para instituir o ISS abrangendo tal situação.

4ª - O veto que o Presidente da República após o item 3, sub item 3.01, da lista de serviços que acompanha a Lei Complementar 116/2003, tem apoio no entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a locação de bens móveis não constitui serviço.

Para Barreto (2004, p.161) “de fato, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISSQN, porquanto serviço se presta, mediante um “facere”. Em outras palavras, serviço se faz, não se dá. Dito de outra forma: o conceito constitucional de serviço tributável somente abrange as obrigações de fazer.”

Partindo dos conceitos descritos até então, do serviço e de locação, das legislações e artigos, percebe-se que há uma diferença entre os dois termos, enfatizando a análise de como se constrói a incidência do Imposto Sobre Serviço na atividade de máquinas e equipamentos para construção civil.

2.3 O ISS NA LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PARA CONSTRUÇÃO CIVIL COM OPERADOR

No que tange a tributação, quando se trata da locação de máquinas e equipamentos para construção civil com operador, nessa seção será abordado a forma de apuração do ISSQN, no qual a locação está agregada ao serviço.

Em julgamento para construção da Súmula Vinculante nº 31, onde esta é uma súmula que discute a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis, pode-se encontrar também a posição do Ministro Joaquim Barbosa com relação a tal incidência nas atividades de locação que vem associada ao serviço.

No julgamento da proposta da Súmula Vinculante nº 31 foi realizado a seguinte observação pelo Ministro Cezar Peluso (BRASIL, 2010, p. 5):

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Senhor Presidente, se Vossa Excelência me permite, acho que o que o eminente advogado propôs tem certa razão de ser. Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência “dissociada” é desnecessária, porque, quando associada, também não incide. Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim.

Sette (2012, p. 264) em seu artigo intitulado de “A impertinência de Imposto Sobre Serviço – ISSQN sobre locação de bens móveis, bem como da exigência de nota fiscal de serviço para comprová-lo” declara que:

Quando houver locação de bens móveis conjugada com serviços de assistência técnica/similares, é ilícita e indevida a cobrança de ISSQN sobre o valor do bem móvel (obrigação de dar, em regra, a principal), sendo permitida a exação, apenas sobre os serviços (obrigação de fazer, em regra, acessória). Ou seja, a existência de prestação de serviço de assistência técnica/similar, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISSQN sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31 do STF.

Para Sette (2012, p. 259) ao apreciar a Súmula Vinculante nº 31 declara ainda que:

Fica evidente, especialmente, pela última declaração do Min. Marco Aurélio, que a questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviço ainda não foi definitivamente apreciada pela Corte Constitucional.

Contudo, é possível desde já estabelecer alguns pontos incontroversos:

- é inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis (por expressa disposição da Súmula Vinculante 31); e
- é válida a tributação de ISS sobre serviços de manutenção e de assistência técnica, em razão de expressa previsão na lista anexa à LC 116/2003 (item que 14.02 – “assistência técnica”).

Apesar da posição de Sette (2012), no artigo anterior, se tratar de tal incidência mediante copiadoras, ainda assim, este se enquadra no mesmo contexto de incidência do ISSQN, por se tratar de bens móveis associado a algum tipo de serviço.

Por fim, acredita-se que tal tributo incidirá apenas na parte referente a prestação de serviço, não descartando a hipótese de o mesmo incidir sobre o todo (locação e serviço), decorrente de que algumas prefeituras estão realizando a cobrança deste modo.

3 METODOLOGIA

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

O método de pesquisa utilizado para construção do trabalho foi o qualitativo, visando analisar o tema de maneira a contribuir para construção de um entendimento mais próximo possível da realidade atual. Para Gerhardt e Silveira (2009) os métodos qualitativos utilizados pelos pesquisadores buscam explicar o porquê das coisas, demonstrando o que deve ser feito,

sem a necessidade de submeter à prova dos fatos nem quantificando os valores, visto que os dados analisados são gerados a partir da interação dos participantes nas diferentes abordagens.

Já na abordagem, de Flick (2009) as pesquisas idealizadas pelos métodos quantitativo e qualitativas diferem uma da outra, no sentido de que na pesquisa qualitativa há a necessidade de escolher adequadamente os métodos e teorias apropriadas, exige o reconhecimento e análise das diversas perspectivas, além disso o pesquisador é posto como parte do processo de construção do conhecimento e ser capaz de variar o métodos e abordagens utilizadas em campo.

3.2 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Para realização da pesquisa foi utilizado uma guia de entrevista estruturada (*vide* Apêndice A), sendo este aplicado com pessoas que já trabalharam ou trabalham com a atividade relacionada à locação de máquinas e equipamentos para construção civil. Além disso, os envios e recebimentos das questões levantadas, foram realizados através de *e-mail*, possibilitando ao entrevistado, a flexibilização para as devidas respostas. Contudo, alguns optaram por responder através da escrita e retornar as respostas no arquivo anexado ao e-mail e outros optaram pela descrição das respostas no próprio texto do e-mail. Houve então, a participação de um profissional que exerce a função em escritório contábil e outro que já exerceu a função em empresa que desenvolve a atividade de locação de máquinas e equipamentos.

O guia de entrevista estruturado foi composto da seguinte forma: primeiramente, por questões sobre os dados pessoais relacionados a formação, aperfeiçoamento e atuação com relação a atividade (*vide* Quadro 1): em seguida, foram abordadas quatro questões relacionadas a conhecimentos específicos (*vide* Quadro 2).

| PARTICIPANTE | FORMAÇÃO | ATUAÇÃO NA ATIVIDADE | CURSOS / TREINAMENTO | NÍVEL DE ATUAÇÃO |
|---------------------|-----------------|-----------------------------|-----------------------------|-------------------------|
| 01 | Pós graduação | Sim | Sim | Operacional e analítico |
| 02 | Pós graduação | Sim | Sim | Operacional |

Quadro 01 – Formação e Atuação
Fonte: Autoria Própria

| QUESTÃO DE Nº | PERGUNTAS |
|---------------|--|
| 05 | Qual a legislação que você utiliza ou utilizava como base para apuração do ISS sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil? |
| 06 | De que forma você costuma ou costumava apurar o ISS sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil? |
| 07 | E no caso da locação agregada com a prestação de serviço (locação com operador) como costuma ou costumava apurar o ISS? |
| 08 | Como você acredita ser a forma/formação ideal de apuração do ISS sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil? |

Quadro 02 – Perguntas Específicas à Área
Fonte: Autoria Própria

No decorrer da pesquisa foram encontradas algumas dificuldades, pois apesar do assunto ser bastante discutido, o número de fontes bibliográficas ainda é muito baixo, o que dificulta bastante o trabalho do pesquisador, além disto, foi identificado durante a pesquisa que há uma brecha com relação ao assunto.

Dentro da Súmula Vinculante nº 31, no qual discorre sobre a incidência do ISSQN na locação associada ao serviço, não deixa claro como tem que ser realizada a distribuição do valor referente a locação e ao serviço, no entanto os agravos regimentais que foram julgados pelo Supremo Tribunal Federal baseiam suas decisões justamente sobre este aspecto, impossibilitando que os profissionais que trabalham com este tipo de atividade tenham uma decisão concreta com relação a apuração do ISSQN sobre a locação agregada ao serviço. Nesse caso, para Sette (2012, p. 259) “fica evidente, especialmente, pela última declaração do Min. Marco Aurélio, que a questão envolvendo a conjugação de locação bem móvel e serviço ainda não foi definitivamente apreciada pela Corte Constitucional”.

Com relação à aplicação do guia de entrevista estruturado, foram encontradas algumas dificuldades, pois apesar de haver um número consideravelmente de empresas que desenvolvem a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, nem sempre as pessoas estavam dispostas a colaborar com a pesquisa, no entanto foram obtidos resultados satisfatórios, pois em um universo de quatro contatos, dos quais continham as questões para desenvolvimento da pesquisa, houve o retorno de três respondentes, porém um

dos participantes retornou com as respostas interpretadas de forma incorreta impossibilitando a utilização do mesmo na análise.

4 ESTUDO DE CASO: RESULTADO E DISCUSSÃO

Analisando as respostas obtidas através do guia de entrevista estruturado aplicado, foram encontradas divergências em relação a forma em que os dois participantes realizam a apuração do ISSQN. Abaixo será realizada a análise em relação a opinião dos profissionais participantes sobre a incidência do ISSQN sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil.

- *Participante nº 01*

Inicialmente será realizada a análise das respostas do participante nº 01, no qual possui pós-graduação, já atuou na apuração do ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, já participou de treinamento na atuação em questão e atua no nível operacional e analítico, a legislação utilizada como base para a incidência por este profissional é a Lei Complementar nº 116/2003 e alterações juntamente com os códigos tributários municipais. Este participante ainda afirma que a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil não é serviço, sendo assim, não acredita que há incidência de ISSQN sobre esta atividade.

Dessa forma, para confirmação do ponto de vista deste profissional analisado, observa-se os termos da Lei Complementar nº 116/2003, no qual o item 3.01 da sua lista de serviço foi vetado, a razão do veto se faz presente no referencial teórico deste trabalho. Nessa perspectiva, para confirmar a posição deste participante na Súmula Vinculante nº 31, o Ministro Gilmar Mendes (BRASIL, 2010, p. 8) declara que: “É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.”

Partindo para análise da forma de apuração do ISSQN, em que a atividade de locação de máquinas e equipamentos possui o operador, ou seja, locação associada ao serviço, o participante nº 01 realiza esta apuração na totalidade da receita (locação mais o serviço), em concordância com esta forma de apuração, o Agravo regimental na reclamação 14.290 do Distrito Federal, no qual a relatora Ministra Rosa Weber (BRASIL, 2014, p. 11) declara:

Em relações contratuais complexas, somente se pode falar em descumprimento da Súmula Vinculante 31 quando a locação de bem móvel esteja nitidamente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. No caso dos autos, as atividades não se encontram devidamente apartadas, na medida em que, dentre os encargos da contratada, há previsão de disponibilização de trabalhadores, identificados por crachá, juntamente com o maquinário (cláusulas sétima e oitava dos contratos celebrados). Como assinalado na exordial, a reclamante “entrega à Prefeitura as máquinas e equipamentos com seus operadores”, sendo que esta “coordena o uso dos equipamentos, qual a localidade que atuarão, etc.” (fl. 3). Inexiste, outrossim, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional.

Como apresentado pelo participante nº 01, uma boa parte das prefeituras nos dias atuais estão cobrando que o ISSQN seja recolhido sobre o valor total da nota, como ocorre também no caso citado acima, além disto, neste mesmo caso a Ministra Rosa Weber deixa bem claro que no contrato não há uma separação entre o valor que pertence ao serviço e o que pertence a locação.

Tendo em vista que a qualquer momento poderá ocorrer algum tipo de situação como esta, acredita-se que este foi o ponto que levou o participante optar pelo recolhimento do ISSQN sobre o valor total da nota e posteriormente a empresa recorrer judicialmente para que o recolhimento possa ser revertido para ocorrer a incidência apenas sobre a parte do serviço.

Apesar do participante nº 01 realizar a apuração do imposto sobre a totalidade da nota no caso da locação de máquinas e equipamentos juntamente com o serviço, este declara que na sua opinião a forma correta de apuração do imposto ainda é que o ISSQN incida apenas sobre a parte do serviço.

- *Participante nº02*

O participante nº 02 possui pós-graduação, já atuou na apuração do ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, também participou de treinamento na atuação em questão e atuou no nível operacional, diferente do participante nº 01, a legislação utilizada como base para a incidência por este profissional é apenas a Lei Complementar nº 116/2003.

Este participante também afirma que a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil não é serviço, sendo assim, não acredita que há incidência de ISSQN sobre esta atividade. Como informado pelo participante, ele utiliza apenas a Lei Complementar nº 116/2003, o que leva a acreditar que o fato deste afirmar que na atividade

de locação de máquinas e equipamentos sem operador não incide ISSQN é pelo motivo de que o item 3.01 da lista de serviço da legislação utilizada está vetado, conforme a razão deste veto consta no referencial teórico deste trabalho.

Partindo para a locação de máquinas e equipamentos com operador, ou seja, agregada ao serviço, este participante realiza a apuração do ISSQN apenas sobre o serviço, para confirmar a visão deste participante, temos a Súmula Vinculante nº 31, no qual esta já foi citada durante a fundamentação teórica e o agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 656.709 Rio Grande do Sul cujo Ministro Joaquim Barbosa (BRASIL, 2012, p. 1) pontua declarando: “A Súmula Vinculante nº 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISSQN. Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISSQN incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro”.

E por último a opinião deste participante em relação a forma correta de apuração do ISSQN sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, este participante foi bem sucinto na sua resposta expressando que na opinião dele a legislação atual é justa.

Analisando de uma forma geral o ponto de vista dos dois participantes, percebe-se que em relação a apuração do ISSQN sobre a locação sem operador há uma igualdade de pensamentos onde essa se baseia na Lei Complementar nº 116/2003 que é bem clara em relação a tal incidência quando verificasse o motivo do veto do item 3.01 da lista de serviço anexa a Lei, já em relação a apuração do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos com operador percebesse que há um desencontro de atuação, onde o participante nº 01 apesar de acreditar que o ISSQN deve incidir apenas sobre a parte do serviço, ainda assim ele se insere em um perfil mais conservador e realiza a apuração sobre o todo (locação mais serviço), enquanto o participante nº 02, já realiza essa apuração apenas sobre o serviço.

4.1 ANÁLISE DE DEMONSTRATIVO UMA EMPRESA DO SIMPLES NACIONAL

A seguir será apresentado uma de uma Demonstração do Resultado do Exercício de uma empresa modelo elaborado com base no regime tributário Simples Nacional. Nesse sentido, será realizado um comparativo entre as formas de apuração apresentadas pelos participantes da pesquisa e como o cálculo da incidência do ISSQN pode apresentar

divergências entre as formas de apuração e como este afetaria o resultado líquido das empresas.

| EMPRESA MODELO - CNPJ: 00.987.786/0001-90 CNAE: 7732-2/01 DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADO Exercício findo em 31 de dezembro de 20XX | |
|---|-----------------------|
| DESCRIÇÕES DAS CONTAS | VALORES (R\$) |
| RECEITA OPERACIONAL BRUTA | 3.500.000,00 |
| Serviços | 3.500.000,00 |
| DEDUÇÕES DAS RECEITAS BRUTA | (609.350,00) |
| Impostos Incidentes | (609.350,00) |
| RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA | 2.890.650,00 |
| CUSTO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS PRESTADOS | (2.110.857,03) |
| Custo de Vendas dos Produtos/Serviços | (2.110.857,03) |
| LUCRO BRUTO | 779.792,97 |
| DESPESAS OPERACIONAIS | (590.021,00) |
| Despesas com Pessoal | (500.000,00) |
| Despesas Administrativas | (60.867,00) |
| Despesas com Vendas | (9.600,00) |
| Despesas Tributárias | (5.000,00) |
| Resultado Financeiro | (15.989,00) |
| Outras Receitas/Despesas Operacionais | 1.435,00 |
| LUCRO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E DO IR | 189.771,97 |
| Contribuição Social Sobre o Lucro | - |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica | - |
| LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO | 189.771,97 |

Quadro 03 – Demonstrações de Resultado ISSQN sobre o Valor Total da Receita

Fonte: Autoria Própria

No demonstrativo referente ao quadro 03, é apresentado uma apuração realizada de acordo com o participante nº 01, onde o ISSQN irá incidir sobre o valor total da receita. Foi

utilizado o regime tributário Simples Nacional, onde após realizada a análise do CNAE referente a atividade da empresa a mesma foi enquadrada no anexo III, de acordo com a Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

No quadro 04 será apresentado o demonstrativo de acordo com a forma de apuração utilizada pelo participante nº 02:

| EMPRESA MODELO -CNPJ: 00.987.786/0001-90 | |
|--|-----------------------|
| CNAE: 7732-2/01 | |
| DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADO | |
| Exercício findo em 31 de dezembro de 20XX | |
| DESCRIÇÕES DAS CONTAS | VALORES (R\$) |
| RECEITA OPERACIONAL BRUTA | 3.500.000,00 |
| Serviços | 1.750.000,00 |
| Locação | 1.750.000,00 |
| DEDUÇÕES DAS RECEITAS BRUTA | (510.300,00) |
| Impostos Incidentes S/ Serviços | (293.125,00) |
| Impostos Incidentes S/ Locação | (217.175,00) |
| RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA | 2.989.700,00 |
| CUSTO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS PRESTADOS | (2.110.857,03) |
| Custo de Vendas dos Produtos/Serviços | (2.110.857,03) |
| LUCRO BRUTO | 878.842,97 |
| DESPESAS OPERACIONAIS | (590.021,00) |
| Despesas com Pessoal | (500.000,00) |
| Despesas Administrativas | (60.867,00) |
| Despesas com Vendas | (9.600,00) |
| Despesas Tributárias | (5.000,00) |
| Resultado Financeiro | (15.989,00) |
| Outras Receitas/Despesas Operacionais | 1.435,00 |
| LUCRO ANTES DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E | 288.821,97 |

| | |
|-----------------------------------|-------------------|
| DO I.R | |
| Contribuição Social Sobre o Lucro | - |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica | - |
| LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO | 288.821,97 |

Quadro 04 – Demonstrações de Resultado ISSQN sobre Parcela do Serviço
Fonte: Autoria Própria

Seguindo o mesmo padrão em relação à receita da empresa, no exemplo 2 foi realizada a apuração através da forma informada pelo participante nº 02, no qual o mesmo destaca que realiza a apuração do ISSQN neste tipo de atividade somente sobre a parcela do serviço, então neste exemplo foi segregado o valor referente a locação do valor referente ao serviço, foi levado em consideração um percentual de 50% da receita bruta sendo decorrente da locação e os outros 50% decorrente do serviço, assim como no exemplo anterior, neste também foi utilizado o regime tributário Simples Nacional, o cálculo do imposto foi realizado de acordo com a Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

A parcela referente ao serviço foi enquadrada no anexo IV de acordo com a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, já a parcela referente a locação foi tributada pelo anexo III. De acordo com o valor da receita total a empresa enquadrou-se na quinta faixa tanto no anexo III como no anexo IV. Após ser realizado o cálculo da alíquota efetiva foi deduzido o valor referente ao ISSQN, pois de acordo com a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006, p.):

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o §3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:

V - locação de bens móveis, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ISS.

Decorrente da análise realizada verifica-se que a melhor maneira de se realizar a apuração seria de acordo com a forma utilizada pelo participante nº 02, no qual o ISSQN irá incidir apenas sobre o serviço, tendo em vista que a empresa estaria resguardada pela legislação e que esta seria a forma menos dispendiosa para a organização. Percebe-se ainda que de acordo com a forma de apuração do ISSQN, no qual incide sobre a parcela do serviço prestado a empresa pode apresentar maiores resultados, visto como no exemplo, em que o lucro líquido do exercício que pode ser maior se feito dessa forma.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A incidência do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil é um assunto bastante discutido, onde tal incidência é regida pela Lei Complementar nº 116/2003, além desta legislação, os profissionais da área contábil ainda têm a Súmula Vinculante nº 31 que foi criada através de uma discussão entre os ministros do Supremo Tribunal Federal e obteve seu resultado final com o aval do ministro Joaquim Barbosa.

O presente trabalho teve por objetivo analisar de que forma ocorria a incidência de ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil, utilizando-se da pesquisa qualitativa através do procedimento de estudo de caso, onde foram aplicados questionários com profissionais que trabalhavam com a apuração do ISSQN sobre esta atividade, obtendo informações que auxiliaram no sentido da análise deste fato.

Para tanto, após ser realizada a análise das respostas obtidas a partir da aplicação do guia de entrevista estruturado, juntamente com alguns agravos regimentais que foram levados a julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, verificou-se que na ocasião da locação sem operador não haverá incidência de ISSQN, pois a locação não é serviço, já quando ocorre a locação com operador verifica-se que apesar de haver argumentos para se tratar deste tipo de incidência, ainda assim, há uma diversidade na forma em que os profissionais realizam esta apuração.

Nesse sentido, apesar de existir posições que defendem que a incidência do ISSQN na atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil deve ser realizada apenas sobre a parcela referente ao serviço, ao se analisar a Lei Complementar de nº 155/2016, chegou-se ao entendimento que o imposto deverá incidir no total da receita (locação mais serviço).

No que tange ainda a análise feita através dos demonstrativos da empresa modelo e como a divergência na forma de apuração do ISSQN afetar o lucro líquido da entidade, percebeu-se que de acordo com a apuração em que o ISSQN incide apenas sobre a parcela do serviço prestado a empresa pode apresentar maiores resultados, em se falando de lucro líquido do exercício, no entanto esta não é a forma adequada de apuração do imposto.

Além do mais, foram identificados como limitações, primeiramente o número baixo de referências bibliográficas, nos quais a pesquisa pudesse sustentar sua fundamentação, em

seguida outra dificuldade pode ser percebida em relação a abrangência da aplicação dos questionários, não conseguindo atingir um número significativo de profissionais que atuam nessa área específica, fazendo com que essa pesquisa não se generalize, mas sim atentar-se a aplicação da legislação vigente.

Contudo, recomenda-se para futuras pesquisas, que o tema abordado possa abranger de forma mais profunda, o tratamento sobre a forma adequada de segregação entre o valor da locação e o valor do serviço, além de realizar uma análise detalhada, identificando o melhor regime tributário a ser escolhido pelas empresas que realizam a atividade.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. Curso de Iniciação em Direito Tributário. Editora Dialética, 2004, p. 161.

BRASIL, AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 656.709 RIO GRANDE DO SUL. 2012, p. 1. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1801906>. Acesso em 23 nov. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Seção 1, p. 3.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Judiciário, Brasília, DF, 02 fev. 2010. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 28 out. 2016. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Seção 1, p. 1.

BRASIL. Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Seção 1, p. 7.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm. Acesso em: 06 dez. 2018.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, 05 de outubro, 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/DOUconstituicao88.pdf. Acesso em: 05 dez. 2018.

BRASIL, **AG. REG. NA RECLAMAÇÃO 14.290 DISTRITO FEDERAL**. 2014, p. 11. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6210739>. Acesso em 21 nov. 2018.

FIGUEIREDO, Cândido. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 1913. Disponível em: <http://dicionario-aberto.net/dict.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2018.

FLICK, Uwe. **Introdução a Pesquisa Qualitativa**. COSTA, Joice Elias. 3ª edição. Porto Alegre / RS . ARTMED Editora S.A., 2009, p. 23. Disponível em: https://books.google.com.br/books?hl=ptR&lr=&id=dKmqDAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=metodo+de+pesquisa+-+qualitativa&ots=JgEbUZ3Pqm&sig=yH9dB_72q45miVasKePyQxOKjqI#v=onepage&q=m+etodo%20de%20pesquisa%20-%20qualitativa&f=false. Acesso em: 10 nov. 2018.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. 1ª edição. UFRGS Editora, 2009, p. 32. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=dRuzRyElzmkC&oi=fnd&pg=PA9&dq=metodo+de+pesquisa&ots=92S70ZqpJD&sig=zdoZDFVaHl-fAuoPu7ZZwOhQoYg#v=onepage&q=metodo%20de%20pesquisa&f=false>. Acesso em: 10 nov. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de serviço e algumas modalidades listadas no anexo da lc 116/2003**. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

MARIZ, Giulianna Maia V. Batista; NOBRE, Newton Lacerda Neto. Incidência de ISS sobre os serviços prestados por empresas franqueadas. **Revista Jurídica Faculdade Paraibana - FAP**, nº 2, jan / jun 2015. Disponível em: http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/revista_juridica_2015.pdf#page=79. Acesso em: 06 nov. 2018.

SETTE, Marli Teresinha Deon. A impertinência da cobrança de Imposto Sobre Serviços - ISSQN sobre locação de bens móveis, bem como da exigência de nota fiscal de serviço para comprová-lo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 106, ano 20, set-out/2012.

APÊNDICE A**INSTITUTO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR DA PARAÍBA - IESP
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS****CARTA DE APRESENTAÇÃO:**

O meu nome é Danubya Santos de Oliveira e estou concluindo o bacharel em Ciências Contábeis pelo Instituto de Educação superior da Paraíba (IESP). A minha pesquisa acadêmica é na linha de pesquisa da incidência do imposto sobre serviços na locação de máquinas e equipamentos para construção civil. A pesquisa é orientada pela Prof^a. Isabella Valentim, Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

Nesse sentido, a qualidade do meu trabalho científico muito se elevaria caso me concedesse uma entrevista expondo os seus pontos de vista e experiência. Os seus dados serão mantidos no anonimato no trabalho final.

Meus contatos são:

E-mail: danubyasantosoliveira@gmail.com

Telefone: (83) 9 8633-9281

Agradeço desde já sua colaboração a esta pesquisa.

Graduanda: Danubya Santos de Oliveira, IESP.

Orientadora: Prof^a. Isabella Christina Dantas Valentim, Me.



GUIA DE ENTREVISTA

Orientanda: DANUBYA SANTOS DE OLIVEIRA

Entrevista a nível de conhecimento com relação a incidência do ISS sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil

1. Qual a sua formação acadêmica?
2. Você já trabalhou ou trabalha com empresas que exercem a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil?
3. Você já participou de algum curso ou treinamento que lhe proporcionou um melhor aprofundamento na apuração do ISS sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil?
4. Qual a sua atuação em relação a locação de máquinas e equipamentos para construção civil? (Exemplo: apuração de imposto, conferência do impostoapurado).
5. Qual a legislação que você utiliza ou utilizava como base para apuração do ISS sobre a locação de máquinas e equipamentos para construção civil?
6. De que forma você costuma ou costumava apurar o ISS sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil?
7. E no caso da locação agregada com a prestação de serviço (locação com operador) como costuma ou costumava apurar o ISS?
8. Como você acredita ser a forma/formação ideal de apuração do ISS sobre a atividade de locação de máquinas e equipamentos para construção civil?