

A RELEVÂNCIA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA ARRECADAÇÃO DO MUNICÍPIO DE SALVADOR – BAHIA

Maycon Junio Barros Gonzaga (CAIRU/FCC)¹

Clarice Bagrichevsky (CAIRU/FCC)²

RESUMO

A Substituição Tributária é uma estratégia legal que atualmente tem sido bastante utilizada pelos municípios para facilitar a fiscalização, evitar a evasão fiscal aumentando a arrecadação dos tributos, conseqüentemente contribuindo para o desenvolvimento sócio-cultural e econômico desses entes federativos. Na especificidade da alçada municipal para atender seus anseios, responsabilizaram as empresas tomadoras de serviços, pela retenção na fonte do Imposto Sobre Prestação de Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, seu recolhimento e obrigações acessórias transformando-as em colaboradoras do fisco municipal. Assim, esse trabalho pretende demonstrar no cenário do ISSQN a relevância da Substituição Tributária no aumento da arrecadação municipal. Para alcançar o objetivo desse trabalho foi utilizada uma pesquisa de caráter exploratório, utilizando coleta de dados, pesquisa bibliográfica consolidada à “luz” da legislação federal, municipal e artigos publicados.

Palavras-Chave: Substituição Tributária; ISSQN; Tributos.

ABSTRACT

The tax substitution is a legal strategy that has been widely used by municipalities to facilitate supervision, prevent tax evasion by increasing the collection of taxes, therefore contributing to the socio-cultural and economic development of these federative entities. In the specificity of municipal jurisdiction to meet their expectations, the companies were responsible for make the withholding of tax on services of any nature – ISSQN, your gathering and comply with the ancillary obligations transforming them into collaborators of municipal tax authorities. So, this work intends to demonstrate in the scenario of the ISSQN the relevance of tax substitution in increasing municipal revenues. To achieve the objective of this work was used a survey of exploratory character, using data collection, consolidated the bibliographical research “the light” of federal and municipal legislation and published articles.

Key-Words: Replacement Tax; ISSQN; Tributes.

1. INTRODUÇÃO

Uma importante parcela das receitas dos municípios, se não a maior parte, é representada pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Devido à relevância para o custeio das despesas, os entes tributantes se especializam em criar métodos eficazes para diminuir a possibilidade de evasão fiscal, buscando alternativas para aumentar a arrecadação dos tributos que são fontes indispensáveis para o crescimento desses entes federativos.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia, Pós-Graduando em Gestão Tributária pela Fundação Visconde de Cairu.

² Mestre em Administração de Empresas pela Stanford University, Bacharel em Administração de Empresas pela Faculdade de Economia Administração Contabilidade da Universidade de São Paulo, Bacharel em Línguas Anglo Germânicas pela Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo. Professora da Graduação e Pós-Graduação da Fundação Visconde de Cairu e Consultora Empresarial.

Assim, como em uma empresa é fundamental a elaboração de um planejamento tributário para o gerenciamento das despesas, redução dos custos, ônus e sobrevivência, em um município é indispensável desenvolver estratégias para fomentar o crescimento em arrecadação.

A Substituição tributária é uma dessas estratégias que consiste na atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto a terceiro vinculado ao fato gerador na condição de contratante, fonte pagadora ou intermediário de serviços cuja prestação se dê nos limites do território municipal, reduzindo assim o número de servidores necessários para fiscalizar e monitorar a arrecadação, otimizando as ações com maior grau de abrangência e minimizando gastos ao erário.

Atrelado ao uso e implantação desse instrumento legal, beneficiando os municípios, existe uma série de consequências causadas às empresas enquadradas como substitutas tributárias, as quais, além de reter o ISSQN recaem as obrigações acessórias instituídas pelas leis tributárias municipais, o registro na escrita contábil, emissão do recibo de retenção do imposto, emissão de notas fiscais, além da imputação de constantes fiscalizações para identificar irregularidades.

Esta pesquisa teve como objetivo desenvolver um estudo analítico sobre substituição tributária, apresentando uma visão geral na esfera do ISSQN ressaltando os aspectos da legislação tributária do município de Salvador, o impacto e o aumento da arrecadação de receita no município. Justifica-se pela importância do uso da substituição tributária na esfera municipal para o aumento da arrecadação desse imposto, manutenção e sustentabilidade do município.

2. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN

O Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza é um tributo da esfera municipal que incide sobre a prestação de serviço desde que o fato gerador não seja de competência tributária da União ou dos Estados.

O Código Tributário Nacional – CTN em seu artigo 3º descreve a seguinte definição: “Tributo é 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”.

A competência para a instituição e cobrança desse imposto e outros tributos é dada aos Municípios e Distrito Federal através do disposto na Constituição Federal de 1988 no art. 156, III dando autonomia normativa para instituir e cobrar tributos

desde que estejam em conformidade com as normas e previsto no Código Tributário e de Rendas do Município.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 15, II, definidos em Lei Complementar.

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

III – regulamentar a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL/ CF, 1988.)

Em virtude da representatividade do ISSQN nas receitas dos municípios e o grande número de municípios legislando sobre o mesmo imposto, na chamada “Guerra Fiscal”, fez-se necessário uma lei para regulamentar e limitar a competência desses municípios. A lei Complementar 116/2003 (LC 116/03) é a que regulamenta atualmente o ISSQN e estabelece uniformidade mediante essa disputa pela “fatia” desse imposto, estabelecendo limites na competência para legislar, definindo alíquota máxima, o fato gerador, a base de cálculo e o campo de incidência do ISSQN.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (LC 116/2003)

Na relação tributária do ISSQN existe o Sujeito Ativo que segundo o CTN em seu art. 199 é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento, o Município (Fisco Municipal) e o Sujeito Passivo que são os contribuintes do imposto, podendo ser prestador de serviço, contribuinte substituto que é a pessoa jurídica tomadora de serviço nomeada por lei responsável pela retenção e recolhimento do imposto, ou o responsável tributário ou equiparado, que é a pessoa envolvida na relação com o serviço, atribuída por lei como responsável pela retenção e o recolhimento do imposto.

O intuito principal da Lei Complementar 116/03, foi acabar com a “Guerra Fiscal” existente entre os municípios limitando a liberdade dos municípios em atribuir alíquotas estipulando uma alíquota máxima a ser utilizada pelos municípios que seria de 5%. E como não existe referência a alíquota mínima na LC 116/03 considera-se a alíquota mínima de 2% fixada pela Emenda Constitucional nº 37/2002. Além de sanar conflitos quanto ao estabelecimento do local da prestação do serviço e onde é devido o imposto. Ou seja, uniformizar as várias leis municipais.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local. (LC 116/2003)

Art 9º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

II – demais serviços, 5% (cinco por cento). (LC 116/2003)

Considerável é o papel do ISSQN para o ente federativo não somente pela arrecadação e geração de recursos, mas também ao que se propõe que é o uso para o bem coletivo, investimentos, custeio de bens e serviços públicos, como saúde, segurança e educação.

3. CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL E DE RENDAS DO MUNICÍPIO DO SALVADOR - CTRMS

No Município de Salvador o ISSQN é regido pela Lei Ordinária 7.186 / 2006 a qual instituiu o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador (CTRMS) na qual estão elencados as diretrizes, princípios, regras e práticas que incidam direta ou indiretamente sobre os fatos e atos jurídicos de natureza tributária.

No que tange o bojo da legislação tributária do município, estão compreendidos as leis, decretos, normas complementares e convênios firmados pelo Município, que versem o todo ou em parte, sobre os tributos municipais e as relações jurídicas pertinentes.

O CTRMS do art. 84 ao art. 113 estabelece normas e diretrizes no que se refere à tributação do ISSQN e caracteriza o fato gerador do imposto, base de calculo, alíquotas, contribuintes e a forma de apuração do imposto.

4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Considerando o valor significativo para arrecadação dos Municípios através do ISSQN, esses entes utilizam de mecanismos legais para facilitar a fiscalização e evitar a evasão fiscal.

A Substituição Tributária é a imputação expressa em lei da responsabilidade tributária de recolhimento e pagamento do imposto ao Fisco a uma terceira pessoa, Sujeito Passivo, que não o contribuinte.

A Substituição Tributária possui amparo legal na CF/ 1988 no art. 150, § 7º, no art. 128 do CTN e no art. 6º da Lei Complementar 166/2003. No Município de Salvador essa classificação é prevista no art. 99 do CTRMS regulamentada através do Decreto nº 16.746/2006 que definiu nos limites do seu território, os sujeitos

passivos, responsáveis pela retenção e recolhimento do ISSQN dos contribuintes substituídos. Ao longo dos anos, o CTRMS foi sofrendo alterações através dos Decretos nº 20.587/2010, 21.564/2011 e 24.493/2013 e expandindo o número de responsáveis tributários.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto nesse capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (CTN/1966)

Art. 150 [...]

§ 7º A Lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo o fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso se realize o fato gerador presumido. (BRASIL CF 1988)

Art. 99 Devem proceder à retenção e o recolhimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS, em relação aos serviços tomados, os seguintes responsáveis, qualificados como substitutos tributários. (CTRMS. 2006)

Atualmente, existem três modalidades de substituição tributária que são: Substituição para frente, substituição para trás ou diferimento e a substituição pura e simples.

A primeira ocorre quando o imposto é pago antecipadamente sobre uma base de cálculo por presunção antes do fato gerador. Já a substituição para trás ou diferimento é o oposto, ou seja, quando a última pessoa da relação tributária é quem paga de maneira integral, incluindo as operações praticadas anteriormente e os seus resultados. Por último, na modalidade substituição pura e simples o sujeito passivo da prestação de serviço ou operação é substituído por outro, assumindo toda a responsabilidade tributária.

5. EVOLUÇÃO DA ARRECADAÇÃO

Ao longo dos últimos nove anos a receita tributária no Município de Salvador vem numa constante crescente, demonstrando um aumento na arrecadação por parte da fazenda municipal em decorrência das reformas na legislação tributária.

Conforme demonstrado no Gráfico 1, o Município de Salvador nos últimos cinco anos, alcançou seus objetivos de receitas com o ISSQN, atingindo patamares superiores a 100% do previsto. Os resultados estão sendo tão positivos, que em

comparação com as outras capitais da Região Nordeste, o ano de 2013 assegurou o primeiro lugar em arrecadação do ISSQN. (SICONFI/ 2015)

Gráfico 1



Gráfico elaborado pelo próprio autor usando como fonte dados da SEFAZ do Município de Salvador/2015.

O ISSQN possui uma representatividade expressiva na arrecadação do Município o que se justifica a utilização da substituição tributária como instrumento para o aumento da arrecadação e redução da evasão fiscal.

Considerando a receita tributária anual dos últimos cinco anos, o ISSQN representou em média 50% da receita, superando a soma de todos os outros impostos e taxas municipais. Exceto no ano de 2014, em que devido a uma correção monetária e a ajuste na metodologia utilizada para base de cálculo do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que resultou em uma aumento significativo desse imposto. Porém, o ISSQN continuou representando significativa parcela das receitas municipais. (Gráfico 2)

Gráfico 2



Gráfico elaborado pelo próprio autor usando como fonte dados da SEFAZ do Município de Salvador/2015.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A substituição tributária é um instrumento de grande valia no controle da evasão fiscal, aumento na arrecadação municipal e traz consigo imposições legais que em sua maioria é mal aceita pelas empresas.

Como ferramenta de gestão utilizada pelo Município de Salvador, é indispensável para o controle e gerenciamento das ações de cunho tributário, pois ao instituir essa responsabilidade tributária, busca minimizar o universo de sujeitos passivos minimizando os riscos de evasão fiscal, garantir o recebimento do imposto, facilitar a fiscalização e conseqüentemente, aumentar a receita tributária fomentando o crescimento e o atendimento às necessidades da sociedade. Como instrumento legal, sua receptividade perante as empresas que sofrem a imposição da responsabilidade tributária sobre terceiros, torna-se um fardo considerando as obrigações e responsabilidades atribuídas.

Cabe à fazenda municipal viabilizar mecanismos que possam minimiza os impactos da responsabilidade tributária a que estão submetidas essas empresas, concedendo benefícios, incentivos fiscais e redução de obrigações acessórias desnecessárias para que essas empresas, mesmo que por imposição legal, sintam-se integrantes co-participativos da gestão municipal e colaboradores para desenvolvimento econômico e social. Assim como de forma transparente, gerir melhor esses recursos, aplicando de maneira consciente em melhorias dos serviços públicas, saúde, educação, infraestrutura e custeio das despesas públicas.

Os impostos são as principais fontes de receitas do Município e o ISSQN possui grande representatividade em seu orçamento. Devido à amplitude e complexidade em arrecadar e gerir os recursos tributários, a substituição tributária é uma grande aliada para o aumento na arrecadação do ISSQN no Município de Salvador. Porém, é necessário que seja repensado o posicionamento quanto ao peso da responsabilidade tributária a que estão submetidas às empresas consideradas como substituto tributário no cumprimento das obrigações fiscais.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**: Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/compilado.htm>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 166**, de 31 de julho de 2013 – Dispões sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp116.htm>. Acesso em 22/01/2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** – Leis 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispões sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 12/01/2015.

BRASIL. **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI)**. Disponível em:
https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/declaracao/declaracao_list.jsf. Acesso em 13/03/2015.

CARREIRO, Arlene dos Santos. **A Responsabilidade Tributária no campo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza** – ISSQN e seus impactos. Disponível em:
<http://www.contabeis.ufba.br/Site/arquivos/Editor/file/TCC%20Gest%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%20Tribut%C3%A1ria/Artigo_Arlene_Final_Nota%20240909.pdf>. Acesso em 15/02/2015.

FREITAS, José Valter Gonçalves de. **Um estudo sobre a importância para os municípios brasileiros quanto a cobrança do ISSQN**. 2012. 59f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gestão Pública Municipal)- Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, 2012. Disponível em:
< <http://dspace.bc.uepb.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/3464>>. Acesso em 21/01/2015.

HUNG, Tsai Meng. et al. **ISS – Como definir o local de incidência do Imposto sobre serviço**. 1. ed. São Paulo: IOB, 2010.

LIRA, Bruno Carneiro, OSB. **O passo a passo do trabalho científico**. Petrópolis: Vozes, 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

SALVADOR. **Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador** – Lei nº 7.186, de 27 de dezembro de 2006. Disponível em:
<<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/131>>. Acesso em 05/02/2015.

SALVADOR. Decreto nº 16.746, de setembro de 2006. **Regulamenta a substituição do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza** – ISS, incluindo condomínios comerciais e residenciais, e dá outras providências. Disponível em:

<<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/959>>. Acesso em 23/01/2015.

SALVADOR. Decreto nº 24.493, de 26 de novembro de 2013. **Regulamenta a substituição tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS**, na forma que indica. Disponível em:
<<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Documento/ObterArquivo/962>>. Acesso em 23/01/2015.

SALVADOR. **Portal de Transparência da Prefeitura Municipal de Salvador**. Disponível em:
<<http://transparencia.sefaz.salvador.ba.gov.br/Modulos/DemonstracoesContabeis.aspx>>. Acesso em: 18/02/2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**. 3. ed. revista, atual. e ampl. – Rio de Janeiro Forense; São Paulo: Método, 2015.

WOICIECHOWSKI, Mauricio. **A Substituição Tributária no Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza**. 2018. 115f. Monografia- Universidade do Vale do Itajaí, Tijucas, 2008. Disponível em: <
<http://siaibib01.univali.br/pdf/Mauricio%20Woiciechowski.pdf>>. Acesso em 18/03/2015.