

**JNT - FACIT BUSINESS AND TECHNOLOGY
JOURNAL ISSN: 2526-4281 - QUALIS B1**



**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO
ISSQN**

ISSQN TAX REPLACEMENT

Leonard Pierre de Freitas MONTEIRO
Centro Universitário Tocantinense
presidente Antônio Carlos (UNITPAC)
E-mail: pierrefreitas@gmail.com

Leonardo ROSSINE
Centro Universitário Tocantinense
Presidente Antônio Carlos (UNITPAC)
E-mail: leonardo.silva@unitpac.edu.br



RESUMO

O presente artigo foca no desenvolvimento de procedimentos obrigacionais. No tocante, trata-se da Substituição Tributária inserida na Constituição Federal e Código Tributário Nacional. Esse artigo científico foi aprofundado na Substituição Tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência exclusiva dos Municípios. A regra matriz do ISSQN encontra delimitada pela Lei Complementar Federal nº 116 de 31 de dezembro de 2003. Demonstraremos dedicadamente o conceito de ISSQN, Substituição Tributária, Obrigatoriedade de Instituir lei, submissão da retenção do imposto dos Contribuintes optantes do Simples Nacional. Adotamos uma visão ampla e abrangente do fenômeno jurídico e contábil da Substituição Tributária, importante instrumento no controle da evasão, sonegação e inadimplência fiscal.

Palavras-chave: Contribuinte substituto. ISSQN retenção. Substituição tributária.

ABSTRACT

We dedicate this study to develop procedures dividend. With respect, this is the Tax Substitution inserted in the Constitution and Federal tax code. This work was detailed in the Replacement Tax Service Tax of any kind - SSQN, exclusive jurisdiction of Municipalities. The rule matrix ISSQN is bounded by Federal Complementary Law No. 116 of December 31, 2003. Faithfully demonstrate the concept of ISSQN, tax substitution, Compulsory Law Institute, submission of tax withholding Taxpayers opting the National Simple. We have adopted a broad and comprehensive legal phenomenon, accounting Replacement Tax, important tool in the control of avoidance, evasion and tax delinquencies.

Keys-words: Substitute contributor. ISSQN withholding. Tax replacement.

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente trabalho ora desenvolvido é demonstrar a importância da utilização de um mecanismo legal e eficaz no combate a sonegação fiscal, evasão fiscal,

maximização e controle da arrecadação municipal, implantando a Substituição Tributária ou Contribuinte Substituto do ISSQN.

Apesar de ser um assunto bastante antigo no meio Jurídico e no Direito Tributário, diga-se que a sua aplicação é desde longínqua data, porém diversos municípios brasileiros desconhecem ou não aplicam a Substituição Tributária do ISSQN, principalmente dos contribuintes optantes do simples nacional, órgãos da administração federal e de operadoras de cartões de créditos e débitos. Diversos municípios deixam de arrecadar seus tributos por não utilizarem esse mecanismo, o que nos estimulou a propor o presente artigo.

O sistema Tributário Nacional é previsto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 nos artigos 145 a 162. O fenômeno da Substituição Tributária foi acrescentado no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 3 em 1993, porém a Lei Federal 5.172/66 – Código Tributário Nacional já trazia tal previsão legal, autorizando aos entes públicos a sua implantação.

Ressalta-se que a Constituição Federal e o próprio Código Tributário Nacional mencionam que a Lei pode atribuir à terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário. É exatamente o princípio da legalidade, onde ninguém é obrigado a fazer nada, senão em virtude de lei, conforme estabelecido no artigo 5, inciso II¹ do texto constitucional.

Além disso, é comum a substituição tributária no dia a dia, porém nem sempre se observa esse procedimento que é adotado em nosso ordenamento jurídico a décadas.

Para bem compreender a Substituição Tributária, tem-se que muitas das vezes, com o único escopo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, o legislador tributário escolhe outra pessoa, que não aquela que praticou o fato gerador para pagar tributo. Nesse artigo vamos trazer a baila uma eficaz ferramenta que a Administração Fazendária Municipal possui ao seu favor, de modo a evitar a sonegação e a evasão fiscal.

Conquanto a Substituição Tributária também é legal e aplicada para os impostos e contribuições Federais e Estaduais, porém o foco do nosso artigo é a Substituição Tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência dos Municípios,

¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (BRASIL, 1988 S/P).

Assim como acontece com o INSS e o IR, a justificativa principal para o desenvolvimento deste Artigo é descrever a possibilidade de implantação do mecanismo da retenção do ISSQN, facilitando e otimizando a arrecadação, e que muitos municípios brasileiros desconhecem, ou conhecem, porém não dão muita importância.

Nesse ínterim, a metodologia para o desenvolvimento deste artigo, basicamente é a observância dos princípios constitucionais, da legalidade e da aplicabilidade de um mecanismo “Substituto Tributário” legal e eficaz, inclusive sendo cabível a sua instituição em contribuintes optantes do Simples Nacional.

Ao discorrer ao longo deste artigo proposto, esperamos demonstrar de forma cristalina e objetiva a importância da implantação da substituição tributária do ISSQN pelos municípios, para o aumento e maximização da arrecadação, ferramenta eficaz no combate a sonegação e evasão fiscal.

Para elucidar alguns aspectos sobre a Substituição Tributária do ISSQN, que é imposto Municipal, utilizaremos a Legislação e aplicabilidade deste mecanismo no município de Araguaína-TO.

Enfim, apesar de longínqua data, a substituição tributária para nos diversos campos do direito tributário, muitos municípios brasileiros desconhecem esse tema no âmbito municipal ou até conhecem, porém não sabem como proceder a sua implantação, principalmente quando se trata de contribuinte optantes pelo Simples Nacional, perdendo elevadas receitas municipais.

DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 em seu artigo 150 §7² menciona que a lei pode atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto. A Constituição Federal diz que a substituição ou responsável tributário só poderá ser instituído através de Lei. Como o foco do nosso artigo é o ISSQN, Imposto de Competência Municipal, logo se afirmar que o instituto da substituição tributária municipal somente será admitido se previsto na Lei Municipal (BRASIL, 1988).

Tem-se com a Substituição Tributária as considerações e dificuldades em atingir o contribuinte natural e melhorar o controle da arrecadação. Retenção do ISSQN na Fonte

² Art. 150, § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988, s/p).

atinge as empresas públicas, os órgãos da administração Direta, Indireta, Autarquias, Concessionárias de Serviços Públicos, Pessoas Físicas, Pessoas jurídicas, ainda que imunes ou isentas, tomadoras de serviços, uma vez que, descrita em Lei, são obrigados legalmente de reter o ISSQN de seus prestadores de serviços em conformidade com os pressupostos Legais Instituídos.

Com muita propriedade explica Ávila (2006, p. 221), ao rechaçar sobre a substituição tributária:

Na substituição tributária, a relação tributária forma-se desde logo entre o sujeito ativo e o substituto legal tributário. O inadimplemento da obrigação pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário dera origem a uma relação jurídica derivada, que irá imputar a responsabilidade para outras pessoas que tiverem sido escolhidas pela lei como responsáveis. A substituição tributária não exclui a atribuição de responsabilidade para outras pessoas e muito menos presume a exclusão da responsabilidade daquele que foi substituído.

O Código Tributário Nacional trata especificadamente dessa temática no artigo 128³, e apenas lei de modo expreso pode responsabilizar o crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo em caráter supletivo do cumprimento da obrigação.

Coelho relata que: *“O art. 128, quando cuida da responsabilidade por substituição, põe requisitos inarredáveis, os quais devem ser necessariamente observados pelos legisladores das três ordens de governo que convivem na Federação brasileira”* (COELHO, 2011). Em outras palavras, União, Estados e Municípios deverá observar impreterivelmente o princípio da legalidade, ou seja, instituir a substituição tributária por Lei e que seja atrelada sempre ao fato gerado da respectiva obrigação tributária.

A Lei Complementar Federal nº 116 de 31 de julho de 2003, que regulamenta o ISSQN, onde vamos tratar dela mais abaixo, em seu artigo 6º, traz a mesma previsão legal que trouxe a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional (BRASIL, 2003).

Tanto a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar Federal nº 116/2003 são taxativas, a substituição será sempre mediante Lei expressa, e o responsável deverá estar de alguma forma vinculado ao fato gerador, e ter acesso à riqueza

³ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso 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 (BRASIL, 1966, s/p).

do substituído para entregar aos cofres públicos. Pois bem, caso o substituto tributário não cumpra com suas obrigações, não exime o substituído que o faça, sendo responsável o substituto quanto o substituído pelas obrigações principais (recolher tributos) quanto as obrigações acessórias (declarações) (BRASIL, 2003).

Vislumbra-se então que, a Substituição Tributária ocorre quando uma pessoa diversa do destinatário constitucional tributário assume, por força de lei, a condição de sujeito passivo na relação jurídica tributária, o que somente é viável do ponto de vista constitucional, se respeitados três pressupostos: a) a aplicação ao substituto do mesmo regime jurídico que seria dispensado ao substituído, caso ele fosse o sujeito passivo; b) o substituto deverá ser pessoa vinculada à ocorrência do fato jurídico tributário; e c) que essa vinculação implique uma relação de “poder” do substituto em face do substituído, no que pertence à riqueza relevante para a tributação.

Visando a implantação da Substituição Tributária do ISSQN, o município deverá observar o princípio da legalidade, que é a garantia constitucional de que ninguém é obrigado a fazer, ou deixar de fazer nada, senão em virtude de lei. Sendo a Lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos. Presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional.

Sabbag, (2015, p. 751), conceitua que:

Em princípio, o tributo de ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (“contribuinte”). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).

O Legislador Federal consignou a possibilidade da instituição da Substituição Tributária com a finalidade de facilitar a fiscalização e a arrecadação de tributos, além de evitar a sonegação e a evasão fiscal. É inegável que é bem mais fácil e substituto reter e recolher aos cofres públicos impostos de terceiros, do que o próprio contribuinte direto de fazer.

Logo, um dos casos mais corriqueiro é a retenção do INSS, retido pelo empregador e recolhido ao Instituto Nacional de Seguridade Social. Outro caso clássico é a retenção na fonte do IR – Imposto de Renda, que vem descontado diretamente pela fonte pagadora, o qual a referida é obrigada a recolher o IR ao Fisco Federal.

Substituição Tributária, quem praticou o fato gerador foi “A”, mas a Lei atribui ao “B” o dever de pagar o tributo. Recorda-se que “B” não arca com o ônus, porém é legalmente obrigado a reter a quantia devida por “A” e recolher o tributo ao Erário Público.

Coelho (2011, p. 619) destacando sobre a Substituição tributária, discorre:

Quanto aos “retentores de tributos” (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiro). Devem, assim, reter e recolher ao Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitados a uma potestade administrativa. Podem, entretanto, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar “responsáveis” pelo tributo não recolhido. Nesse caso, formarão uma espécie diferenciada de “responsáveis” por dívida tributária alheia.

Portanto, para instituir o Contribuinte Substituto, é necessário que o substituto esteja relacionado com o fato previsto pela hipótese de incidência normativa, vinculado de alguma forma ao fato gerador da obrigação, e, ainda, de tal maneira que exerça, em algum momento, uma espécie de “poder” que lhe permita acessar a riqueza tributável e entregá-la, em parte, ao Estado.

CONCEITOS DE ISSQN

A Constituição Federal de 1988 estabelece que compete aos municípios instituir Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no campo de incidência do ICMS, e que tais serviços sejam definidos em Lei Complementar Federal, artigo 156, III⁴ da CF (BRASIL, 1988).

Ainda na Constituição Federal, estabelece que Lei Complementar Federal definirá o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o seu respectivo fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Essa previsão constitucional foi no sentido de evitar eventuais conflitos entre municípios.

Pois bem, como já dito, o ISSQN de competência dos municípios, encontra-se agasalhado nos ditames da Lei Complementar Federal nº 116 de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003). Em seu artigo 1º a referida Lei menciona que 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.

⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988, s/p).

Observa-se que a Legislação Federal determina que somente os serviços elencados na lista anexa, que incidira o aludido tributo. A lista de serviços sujeito ao ISSQN atualmente possui 40 itens, sendo que cada item possui seus respectivos subitens. O fisco municipal, ao enquadrar algum serviço na Lista Anexa, não deverá limitar-se a nomenclatura dada pelo contribuinte, e sim a essência, a “alma” da prestação do serviço, e posterior enquadrar no respectivo item ou subitem.

O Legislador Federal não faz distinção se o fato gerado é ato lícito ou ilícito, moral ou imoral, prestou serviços, tais serviços estão elencados na lista de serviço, encontra-se no campo de incidência, fica caracterizada a obrigação tributária principal, sujeitando-se ao pagamento do ISSQN.

Urge que, o ISSQN é um imposto de competência dos Municípios. Sua regra-matriz é a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 e suas alterações, sendo como a única regra a ser observado no que tange ao fato gerado e incidência, base de cálculo, local da prestação do serviço, contribuinte e alíquota máxima e mínima (2% a 5%) (BRASIL, 2003).

Em contrapartida, no que diz respeito ao fato gerador do ISSQN, se sabe que a obrigação tributária é essencialmente dinâmica. A regra de tributação incide sobre um fato, no caso do ISSQN é o fato de prestar serviço. Utilizando-se da competência tributária, a pessoa política, ou seja, à Administração Pública Municipal cria as normas tributárias sem elaterar os institutos, conceitos e formas utilizados pela Constituição Federal e o Código Tributário Nacional. As normas descrevem hipóteses que, na medida em que ocorram, dão surgimento à obrigação tributária.

A obrigação tributária, portanto, surge quando ocorrer o fato descrito na hipótese. O fato gerador, desde que previsto em lei, é que dá origem à obrigação tributária. A partir daí é possível identificar quem praticou o fato (sujeito passivo), quanto deve ser pago (material), onde ele ocorreu (espacial) e quando aconteceu (temporal). Existem, portanto quatro elementos que fazem parte do fato gerador (pessoal, material, espacial e temporal), nos termos do artigo 97 do Código Tributário Nacional.

O fato gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa, independentemente do objetivo social, da atividade econômica, do nome do serviço e de sua localização contábil.

Conclui-se, portanto, que a Lei Complementar nº 116/2003, é o principal instrumento normativo a estabelecer as normas gerais de direito tributário que devem ser

seguidas pelos municípios para fins de instituição e cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). E, prevê, em seu artigo 1º⁵, que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes de sua lista anexa (BRASIL, 2003).

Contudo, quanto a base de cálculo do ISSQN, se sabe que para que se possa saber qual a medida da prestação tributária objeto da relação jurídica determinada pelo conseqüente da norma de incidência do ISS, há que ser realizado o confronto da base de cálculo com a alíquota. O primeiro passo para esse intento é definir a base de cálculo. O comportamento “prestar serviço” foi eleito pela Constituição Federal como objeto da competência tributária Municipal porque permite presumir a presença de uma riqueza ou mesmo um preço.

A base de cálculo do ISSQN é o preço da prestação do serviço. O preço de que trata o contrato de prestação, ou seja, aquele pactuado para representar, no ambiente da relação jurídica contratual, o valor correspondente ao esforço do prestador. É o único dado que expressa o conteúdo patrimonial do comportamento tributário.

Enfocado isoladamente o esforço do prestador, ele em nada permite presumir uma riqueza. O que torna esse comportamento economicamente avaliável é a existência do preço contratado. Sob o aspecto da função mensuradora da base de cálculo, o preço é a medida da prestação de serviço.

Pois bem, o artigo 7º e § 2º⁶, da Lei Complementar nº 116/2003, ao tratar sobre a base de cálculo do ISSQN, traz uma exceção à regra sobre a base de cálculo do ISSQN, onde dispõe que somente os serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 (construção civil e assemelhados) os materiais fornecidos pelo prestador dos serviços não incorporam a base de cálculo do ISSQN. Fora essa exceção, a única base de cálculo constitucionalmente admitida para o conseqüente normativo do ISSQN é o preço da prestação do serviço, sem nenhuma dedução, redução ou desconto (BRASIL, 2003).

Como o foco e objetivo deste artigo é discorrer sobre a Substituição Tributária do ISSQN, não vamos adentrar nas questões judicializadas sobre a temática da base de cálculo do ISSQN sobre serviços de construção civil. Tema polêmico, que paira até os dias de hoje nos Tribunais Regionais, no Superior Tribunal de Justiça e até mesmo no Supremo Tribunal Federal, onde encontramos das mais diversas e divergentes jurisprudências.

⁵ 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. (BRASIL, 2003).

⁶ Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza: I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar (BRASIL, 2003).

Já no que diz respeito ao local de prestação do serviço, se sabe que aconteceu com a judicialização sobre a base de cálculo do ISSQN de alguns serviços previstos na lista anexa a L/C nº 116/2003, o local da prestação dos serviços e a sua incidência segue a mesma problemática, tendo o judiciário diversos entendimentos. Como o foco também é a substituição tributária do Imposto Municipal, não vamos adentrar na problemática trazida pela mencionada Lei (BRASIL, 2003).

Dito isto, embora não esteja encerrada, por inteiro, as dúvidas e questionamentos, à luz do local da prestação de serviços ou da sede do estabelecimento prestador, a Lei Complementar Federal nº. 116/2003, pretendia pacificar a definição sobre o local de recolhimento do Imposto, se deve ser cobrado no local em que empresa está sediada ou no município em que o serviço é prestado. O Legislador Federal dispensou extenso tratamento à matéria no artigo 3º e seus incisos, porém as dúvidas ainda pairam sobre diversos municípios, contribuintes e aplicadores do direito (BRASIL, 2003).

Quando o legislador “complementar” considera, para efeitos de incidência da norma do ISSQN, como local da prestação o local do estabelecimento ou do domicílio do prestador ou do tomador, como consta na Lei Complementar, ele não está exercendo o seu papel de evitar eventuais “conflitos de competência”. Ao contrário, ele mesmo institui conflitos inexistentes. Mais do que isso, por não dispor sobre as limitadas matérias que lhe são reservadas pela Constituição, ele invade a competência legislativa dos Municípios e viola o princípio da autonomia municipal. Ainda pior é o fato de que se constrange, fortemente, o exercício da competência tributária local, pois os Municípios se sentem obrigados, ainda que não o sejam, a apenas repetir, quando da instituição do imposto, os termos exaustivos e incisivos em que enunciada a Lei Federal, em suas legislações municipais.

Propomos aqui a descrição da Lei seca, e a sua aplicabilidade prática. Deixando as questões judiciais no tocando do local da prestação dos serviços e a incidência do ISSQN de outra banda. No mencionado Artigo da Lei Complementar nº116/2003 o imposto será devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, excerto nas hipóteses previstas nos seus extensos incisos, quando o imposto será devido no local (BRASIL, 2003).

A rigor, para definir no local de incidência e recolhimento do ISSQN, o contribuinte ou o fisco municipal, dedicadamente, deverá observar se os serviços prestados se enquadram nas hipóteses dos extensos incisos mencionados do artigo 3º da Lei Complementar nº116/2003 (BRASIL, 2003).

Na prática, o ISSQN será devido se os serviços prestados no local da prestação dos serviços se enquadrados nas seguintes hipóteses: serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País, serviços descritos nos itens e subitem 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.11, 7.12, 7.16, 7.17, 7.18, e 7.19, 11.01, 11.02, 11.04, 12 (exceto o 12.13), 16, 17.05, 17.10 e Item 20, todos da lista de serviço anexo à Lei Complementar Federal nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

Já o ISSQN será devido no domicílio do tomador dos serviços descritos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09, da mencionada lista de serviço.

Logo podemos definir que os serviços prestados e enquadrados nos itens e subitens que não constam no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 e seus incisos, o ISSQN é devido no local da sede ou domicílio fiscal do contribuinte, e não no local da prestação dos serviços (BRASIL, 2003).

Já em se tratando do conceito de Contribuinte se entende que é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua respectivo fato gerador. O contribuinte do ISS é o Prestador de Serviço, conforme estabelece o artigo 5º⁷ da Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

Considera-se Prestador de Serviço o profissional Autônomo, pessoa física ou a empresa, pessoa jurídica, que exerça em caráter permanente ou eventual, com ou sem estabelecimento fixo, quaisquer atividades referidas na lista de serviços anexo a Lei Complementar nº 116/2003 (BRASIL, 2003).

O Profissional Autônomo são pessoa física que habitualmente e sem subordinação hierárquica, dependência jurídica ou econômica fornece o próprio trabalho, sem vínculo empregatício.

Normalmente, os profissionais autônomos são dispensados de sofrer a retenção do ISSQN, não subordinados à Substituição Tributária, desde que inscrito no cadastro de contribuintes do seu domicílio fiscal, e recolhendo ao Erário Municipal o ISSQN de acordo com a legislação do município ao qual se encontra vinculado.

Noutro norte, as empresas, pessoas jurídicas, inclusive sociedade civil ou de fato, que exerçam ou desempenhem atividades econômicas organizadas na área de prestação de serviços, firma individual e cooperativa, a retenção do ISSQN se dá pelo serviço prestado multiplicado pela alíquota pertinente ao município onde ocorreu o fato gerador e a sua incidência, observado o mencionado artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

⁷ Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço (BRASIL, 2003, s/p).

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL

Na promessa de otimizar, simplificar e reduzir a carga tributária das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), o Governo Federal promulgou a Lei Complementar Federal nº 123 de 14 de dezembro de 2006, estabelecendo o tratamento diferenciado e favorecido das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). Conhecido como supersimples ou Simples Nacional, na verdade, a Lei do Simples Nacional e suas diversas alterações, não tem nada de simples além do seu nome, sendo uma lei complexa, de difícil aplicabilidade, dada a suas alterações e diversos regulamentos (BRASIL, 2006).

Diversos operadores do direito, contribuintes e fiscais municipais, equivocadamente defendem que os optantes do simples nacional não estão sujeitos a Substituição Tributária do ISSQN, um equívoco que leva diversos municípios a perderem receitas significantes.

Pois bem, o Artigo 13 e 21 da Lei Complementar nº 123/2006 determina que os prestadores de serviços optante do Simples Nacional, encontram-se subordinados ao regime da Substituição Tributária do ISSQN. Vejamos:

Apesar da Lei do Simples Nacional ser de 2006, diversos municípios brasileiros desconhecem a previsão legal sobre a Substituição Tributária do ISSQN de empresas optantes do simples nacional, ou conhece a legislação, porém desconhece como proceder a retenção do ISSQN (BRASIL, 2006).

Ressalta-se, que a empresa optante do simples nacional, quando sofrer a retenção do ISSQN, ela será definitiva e obrigatoriamente será deduzida da parcela correspondente ao Simples Nacional, não sendo objeto de pagamento em duplicidade, como muitos contribuintes de fiscais pensam.

ALÍQUOTA APLICÁVEL

Os contribuintes não optantes do simples nacional, a alíquota a ser aplicada é a prevista na legislação do município onde ocorrer o fato gerador e sua incidência. A rigor, a alíquota máxima deverá ser de 5% (cinco por cento) e mínima de 2% (dois por cento). Caso alguma legislação municipal preveja alíquotas abaixo de 2% (dois por cento) ou acima de 5% (cinco por cento), estaremos diante de uma inconstitucionalidade.

Já os contribuintes optantes do Simples Nacional, deverá ser aplicada alíquota respeitando algumas regras. Os prestadores de serviços optantes do Simples Nacional quando prestarem serviços descritos no §2º do Art. da Lei Complementar nº 116/2003, a

retenção do ISSQN deverá ser aplicada alíquota prevista na legislação municipal onde ocorreu o fato gerador e a incidência do ISSQN (BRASIL, 2003).

Noutro norte, a retenção dos serviços NÃO DESCRITOS no referido parágrafo, os prestadores de serviços Optantes do simples nacional, o prestador deverá destacar a alíquota no documento fiscal, prevista nos anexos da Lei Complementar nº 123/2006 e suas alterações (BRASIL, 2006).

Na hipótese do prestador de serviço não destacar a alíquota correspondente no documento fiscal, o tomador do serviço é obrigado a aplicar a alíquota correspondente ao percentual à maior prevista nos Anexos da Lei Complementar nº 123/2006, ou seja, 5% (cinco por cento) (BRASIL, 2006).

Essa metodologia legal e eficaz no combate à evasão sonegação fiscal dos contribuintes optantes do simples nacional, porém, observamos que é pouco utilizado pelos municípios, inclusive nem prefeituras de capitais aplicam essa regra, deixando escoar grande parte de suas receitas.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO MUNICÍPIO DE ARAGUAÍNA-TO

Para melhor compreensão da metodologia e do resultado esperado com o presente artigo, tendo em vista que se trata da substituição tributária do ISSQN, imposto de competência dos municípios, utilizaremos aqui a legislação do município de Araguaína - TO, e a sua efetiva aplicabilidade sobre a temática aqui proposto.

Na Lei Complementar Municipal nº 058 de 30 de dezembro de 2017 – Código Tributário Municipal, assim dispõe:

Art. 283. (...)

§ 4º. Sem prejuízo do disposto no *caput* e nos parágrafos deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa;

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no §4º do art. 3º da Lei Complementar Nacional nº 116/2003.

Art. 287. No interesse da arrecadação e da administração fazendária, o Poder Executivo poderá instituir a aplicação do regime de substituição tributária, na forma e nos prazos estabelecidos em regulamento específico (BRASIL, 2017, s/p).

Como já bem rechaçado, o município só poderá instituir a Substituição Tributária do ISSQN mediante lei, atentando para o princípio constitucional da legalidade, onde ninguém será obrigado a fazer nada, senão em virtude de lei. Pois bem, no texto acima transcrito, fica evidenciado que a administração fazendária do município de Araguaína (TO), instituiu a Substituição Tributária, ou o Responsável Substituto nos Artigo 44; 283, §4º e Art. 287 todos do Código Tributário Municipal.

Além da previsão legal mencionada, o município de Araguaína (TO) possui três regulamentos que trata da matéria trazida à baila, o Decreto nº 046 de 07 de novembro de 2017, a Instrução Normativa GABSF nº 001 de 02 de abril de 2018 e Instrução Normativa GABSF nº 002 de 02 de maio de 2018.

No Decreto nº 046/2017 trata especificamente sobre a emissão de nota fiscal eletrônica, e no seu artigo 29 em diante dispõe sobre a Substituição Tributária do ISSQN, fundamentando-se na Lei Complementar Municipal nº 017/2013, revogada expressamente pelo Art. 466 da Lei Complementar Municipal nº 058/2017 – Código Tributário Municipal.

De outra banda, as Instruções Normativas GABSF nº 001/2018 e nº 002/2018 limita-se a nomear expressamente algumas empresas como substitutas tributárias, sendo responsável diretamente pela retenção na fonte e recolhimento do ISSQN, elencando os nomes das empresas com seus respectivos CNPJ (BRASIL, 2018).

Ora, tais Instruções Normativas são desnecessários, pois a próprio Código Tributário Municipal abarca todas as empresas ali elencada. No Art. 5º de ambas as Instruções Normativas preveem que o prestador do serviço pelo regime de tributação do Simples Nacional não dispensa o tomador do serviço de proceder à retenção e o recolhimento do ISSQN, porém não traz a sistemática e alíquota a ser aplicada, deixando o tomador do serviço confuso quanto ao procedimento a ser adotado.

Dito isto, ao debruçar no regulamento editado pelo Município de Araguaína (TO), podemos constatar que é uma legislação que prevê a Substituição Tributária do ISSQN de modo expreso, cumprindo o requisito do princípio da legalidade. Porém, o regulamento não traz o procedimento de retenção do ISSQN dos optantes do simples nacional, mecanismo de retenção e aplicação das respectivas alíquotas.

CONCLUSÃO

Diante das exposições trazidas pelo presente artigo, ficou evidenciado que o objetivo desta pesquisa foi demonstrar de forma clara o procedimento da Substituição Tributária do ISSQN, imposto de competência dos municípios, que, apesar de previsto em

legislação desde longínqua data, os municípios não se adequaram totalmente quanto os procedimentos legais, administrativos e práticos para a sua implementação.

Imprescindível se faz destacar o dever de respeitar o princípio constitucional da legalidade, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a Lei Complementar Federal, que regula o ISSQN, que dispõe que somente a Lei Municipal poderá prevê a instituição da Substituição Tributária, ou seja, os municípios, mediante Lei expressa, ficam autorizados a instituir e implementar o Contribuinte Substituto Tributário do ISSQN.

Por ser um mecanismo altamente eficaz no combate à sonegação e evasão fiscal, tais razões justifica o presente artigo, na qual diversos municípios brasileiros não exploram a Substituição Tributária do ISSQN, principalmente quando se trata de contribuintes optantes do simples nacional.

Poderá, outrossim, por intermédio deste artigo, os municípios terão resultados extraordinários com a implementação da Substituição Tributária do ISSQN, elevando e otimizando a arrecadação municipal, atingindo contribuintes antes omissos. Além de atuar como uma ferramenta de padronização, uniformização e maximização da receita municipal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 2ª Ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 nov. 2022.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 116 de 31 de julho de 2003. **Dispõe 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/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 18 nov. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 nov. 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Ed. 11ª. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2011.

Instrução Normativa GABSF nº 001 de 02 de Abril de 2018: Publicado no Diário Oficial – Cidade de Araguaína, Estado do Tocantins, Ano VII – Terça – Feira, 24 de Abril de 2018 – nº 1554, Página 07.

Leonard Pierre de Freitas MONTEIRO; Leonardo ROSSINE. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ISSQN**. JNT- Facit Business and Technology Journal. QUALIS B1. AGOSTO/OUTUBRO-2022. Ed. 39. Vol. 4. Págs.139-153. ISSN: 2526-4281 <http://revistas.faculdadefacit.edu.br>. E-mail: jnt@faculdadefacit.edu.br.

Instrução Normativa GABSF nº 002 de 02 de Maio de 2018: Publicado no Diário Oficial – Cidade de Araguaína, Estado do Tocantins, Ano VII – Sexta – Feira, 01 de Junho de 2018 – nº 1579, Página 02.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume II. São Paulo: Ed. Atlas S.A, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário** – 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

TOCANTINS. Decreto Municipal de Araguaína nº 046 de 07 de novembro de 2017. **Regulamenta a Nota Fiscal de serviços Eletrônica- NFS e no Município de Araguaína, implementa o sistema de gerenciamento das notas fiscais e a sua utilização, disciplina obrigações acessórias pela internet e dá outras providências**. Disponível em: <https://leis.araguaina.to.gov.br/Decreto/46/2148.aspx>. Acesso em: 18 nov. 2022.

TOCANTINS. Lei Complementar Municipal nº 058 de 30 de dezembro de 2017 – **Código Tributário Municipal de Araguaína (TO)**. Disponível em: <https://leis.araguaina.to.gov.br/LeiComplementar/58/2116.aspx>.