

**IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: uma análise da arrecadação em Corumbá/MS**

**Márcio José Pimenta Neco**

**Universidade Federal do Mato Grosso do Sul/ UFMS**

**marcio-corumba@hotmail.com**

**Rayssa da Silva Gonzaga**

**Universidade Federal do Mato Grosso do Sul/ UFMS**

**rayssa\_mayssa@hotmail.com**

**Adham Najeh Abdel Hamid Mohd Mustafá**

**Universidade Federal do Mato Grosso do Sul/ UFMS**

**adham\_mos@yahoo.com**

**Silvana Duarte**

**Universidade Federal do Mato Grosso do Sul/ UFMS**

**silvana.duarte@ufms.br**

**RESUMO**

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), com exceção do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conf. art. 155, II, da CF/88, é um imposto municipal, ou seja, somente municípios têm competência para instituí-lo (Art.156, IV, da Constituição Federal). A única exceção é o Distrito Federal, unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e Municípios. O ISSQN vem, nos últimos anos, consolidando-se como o imposto de maior significância para a arrecadação tributária municipal. Assim, realizamos uma análise acerca da arrecadação prevista e realizada do ISSQN do Município de Corumbá, Estado de Mato Grosso do Sul, no período 2014 a 2018. Para isso, realizou-se uma breve pesquisa com autores sobre o tema de contabilidade pública, administração pública e Leis relacionadas ao tema. Foi adotada como metodologia o processo de pesquisa descritiva, a fim de delinear o arrecadado e o previsto no período, através da coleta de dados diretamente do Portal de Transparência da Prefeitura Municipal de Corumbá, bem como de informações obtidas no setor de Contabilidade da Prefeitura. Desta forma, puderam ser realizadas as análises necessárias e apresentação dos resultados demonstrativos da comparação entre o arrecadado e o previsto no ISSQN do Município de Corumbá.

**Palavras – Chave:** Arrecadação; fiscalização tributária, ISSQN, Previsão de arrecadação.

## 1 INTRODUÇÃO

Os tributos são a principal fonte geradora de renda para entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo que estes darão suporte para que as Administrações Públicas possam realizar seus gastos. O município de Corumbá arrecada o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, doravante denominado ISSQN, sobre o qual realizamos o estudo comparativo do valor constituído como crédito tributário e o efetivamente arrecadado no município, entre os anos de 2014 e 2018.

Ao abordar essa análise, pretendemos verificar a política tributária municipal, seu foco de atuação e os resultados obtidos na arrecadação do tributo ISSQN.

Para essa análise foram utilizadas as informações disponibilizadas na página do SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro, do Governo Federal. Esse é o sistema estruturante da Secretaria do Tesouro Nacional responsável pela coleta, tratamento e divulgação de informações contábeis, orçamentárias, financeiras, fiscais, econômicas, de operações de crédito e de estatísticas de finanças públicas dos entes da Federação, as quais são de livre acesso a todos os cidadãos. Nele foram obtidas todas as informações relativas aos valores previstos e efetivamente arrecadados do ISSQN do município de Corumbá-MS, no período de 2014 a 2018.

O tema foi escolhido como forma de avaliar a política tributária da prefeitura local e avaliar sua efetiva capacidade de recebimento do tributo e suas ações para alinhar o planejamento com o efetivamente arrecadado. Visto que isso afeta diretamente o desenvolvimento econômico da cidade e influencia o desenvolvimento de políticas públicas. Conseqüentemente, as despesas essenciais que dependem exclusivamente da receita municipal para alavancar as ações econômico-sociais de interesse da população local também são influenciadas.

Sendo a arrecadação de ISSQN a principal fonte de receitas próprias do município de Corumbá, desenvolver-se-á este trabalho de pesquisa para que possamos analisar se a política tributária do município apresenta eficiência na projeção de arrecadação tributária. A arrecadação deste tributo está diretamente relacionada ao desenvolvimento econômico do município através da constituição do crédito tributário, e na sua efetiva arrecadação tributária. Esta arrecadação, caso não esteja de acordo com o projetado, influencia drasticamente o desenvolvimento das políticas públicas (gastos públicos municipais), que dependem direta e exclusivamente de receita municipal.

Assim, o objetivo geral deste trabalho foi verificar a efetividade de arrecadação tributária no município de Corumbá, comparando-se os valores de crédito tributário de ISSQN constituídos e efetivamente arrecadados. Além disto, buscou-se, dentro do presente artigo, definir o crédito tributário, identificar os valores de ISSQN constituídos e efetivamente arrecadados em Corumbá, destacar os principais aspectos envolvidos no processo de fiscalização e arrecadação do ISSQN no município de Corumbá, e demonstrar a aplicação das normas que integram o ISSQN.

Dentre as formas de arrecadação tributária, encontra-se o REFIC - Programa Cidadão de Recuperação de Créditos com a Fazenda Pública Municipal. Instituído por leis específicas nos anos de 2015 (Lei Complementar nº 192/2015) e 2017 (Lei Complementar nº 212/2017), destinou-se a promover a regularização de créditos municipais relativos ao Imposto Sobre a Propriedade Territorial e Predial (IPTU) e ao Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza (ISSQN). O programa permite parcelamento em até 48 vezes de débito com o Município e concede isenções de multas, juros e correção monetária que variam de 30% a 100%.

Mediante os resultados obtidos, pode-se ter uma visão mais ampla sobre como o município de Corumbá trata o assunto da arrecadação tributária, bem como o impacto que este resultado tem nas políticas públicas municipais, sendo positivo com o desenvolvimento econômico-social.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 TRIBUTOS E A LRF (LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL)**

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), "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". Com base nesse artigo, entende-se que o tributo é compulsório.

Ainda conforme o artigo 3º do CTN, o tributo não constitui sanção de ato ilícito, a hipótese de incidência depende da prática de atos lícitos:

Deve-se observar quais situações, como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, são suficientes para o nascimento de obrigações tributárias, como o Imposto de Renda por exemplo, ainda que esses rendimentos sejam provenientes de atividades ilícitas como o jogo do bicho, nesse caso, a hipótese de incidência é a aquisição de disponibilidade financeira e não o jogo do bicho. (OLIVEIRA, 2009, p. 53).

O tributo só pode ser exigido mediante lei conforme o princípio da legalidade, artigo 150, I, da constituição Federal (CF), e cobrado mediante atividade administrativa plenamente

vinculada. Ou seja, "a administração pública deverá agir estritamente conforme a lei e não segundo seus critérios de conveniência e oportunidade". (OLIVEIRA, 2013).

O tributo é a principal fonte de receita para os Entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), representando, no caso dos municípios, quase a totalidade de suas receitas, sendo as demais fontes de receita advindas de recursos de outros entes federativos, convênios e concessões, entre outros, sem os quais as execuções de suas despesas seriam impossíveis.

Isso decorre do fato de que, para disciplinar as contas públicas, foi introduzida, no artigo 37 da Constituição Federal, a ideia da administração pública gerencial baseada no princípio da eficiência. Desta forma, para que se consolidasse esse pensamento, foi criada a Lei Complementar 101 em 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, mais conhecida como LRF.

Desta forma, a LRF alterou significativamente a forma de administração do setor público, em especial para os municípios. Sua principal alteração foi a obrigatoriedade de vincular as despesas à receita efetivamente realizada, diferentemente da forma anterior utilizada pela administração pública, que realiza as despesas baseando-se em previsões de arrecadação. No decorrer deste artigo, iremos observar o quanto a previsão de arrecadação é importante para o município de Corumbá, porém, sua efetiva arrecadação para a realização das despesas programadas pela administração pública, conforme determinado pela LRF, faz com que este elabore políticas de arrecadação visando maximizar as receitas, adequando o que foi efetivamente arrecadado com o planejado.

A LRF trata, no Capítulo III, Seção I, especificamente da previsão e da arrecadação de tributos de competência do respectivo ente da Federação. Obedecendo aos aspectos legais e técnicos, as previsões de receita devem ser apresentadas em projeções de dois anos adiante.

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. (BRASIL, 2000).

Além disso, a Seção III, do Capítulo IX da LRF, determina como instrumento de controle a elaboração do chamado relatório resumido da execução orçamentária, o qual, entre outros demonstrativos, deve especificar a previsão de receitas.

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3o do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de: [...] (BRASIL, 2000).

Por sua vez, os arts. 8º e 9º da LRF estabelecem que o Poder Executivo deve elaborar uma programação financeira, com desembolso mensal de caixa.

Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea “c” do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (BRASIL,2000).

Caso seja constatado, após apresentação e análise de todos relatórios requeridos, que a receita é insuficiente para execução da despesa, para cumprir as metas de resultado primário e nominal estabelecidas no orçamento, os poderes, inclusive o Ministério Público, deverão estabelecer limitações de comprometimentos e de movimentação financeira, conforme estabelecido por lei, no caso a Lei de Diretrizes Orçamentária – LDO.

Desta forma, dentro deste novo contexto na administração pública, a utilização de métodos que garantam estimativas razoáveis de receita assume papel de importância na administração financeira municipal.

## **2.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)**

O Código Tributário Nacional (CTN), foi promulgado em 25 de outubro de 1966, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional e instituindo normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis à União, Estados e Municípios. Relativamente ao ISS, o CTN disciplinou os elementos essenciais da tributação: a hipótese de incidência, a base de cálculo e o contribuinte.

“Falar do ISS na Legislação Municipal é falar do princípio da legalidade, previsto na Norma Maior. Esta estabelece que um imposto só possa ser cobrado se previsto em lei. Cabe, portanto, a lei municipal de cada ente tributante instituir tributos. Com isso, o ISS para ser cobrado pelos Municípios, é preciso que haja a sua instituição e modificação por lei municipal (stricto sensu) nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar e ainda, das suas leis orgânicas”. (GOMES, 2010).

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º, define que: tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Dentro desta definição, encontra-se constitucionalmente previsto o

Imposto Sobre Serviços – ISS, também chamado de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Com o advento da Constituição de 1988, o município brasileiro, parte integrante do Estado-Membro, alcançou a condição de ente federado, passando a ser personagem autônomo do denominado Pacto Federativo.

Diante disso, o município, no Brasil, é pessoa jurídica de direito público interno, constitucionalmente definida como ente federativo, dotado de autonomia legislativa, administrativa e política. Assim, possui estrutura sociopolítica e financeira que lhe permite a realização das finalidades locais (MAFIA, 2005).

Assim, a Constituição de 1988, além de elevar o município à categoria de ente da federação, inovou ao implementar a repartição de competências entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo, nessa repartição, a competência tributária. Segundo Rosa Júnior (2005: 257), competência tributária é “a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos”.

Conforme determinação do art. 156, III, da Constituição Federal, o ISS é um tributo de competência do Distrito Federal e dos municípios. Para estes, municípios, representa a principal fonte de receitas auferidas no decorrer do exercício.

O ISS é um tributo incidente sobre a prestação de serviços nos municípios, sendo de grande importância no quadro de impostos discriminados na Federação brasileira, por sua significação econômica. Em que pese ser imposto de competência municipal, tem suas normas gerais fixadas em lei complementar, por expressa disposição constitucional. Nesse sentido, até o ano de 2003, o Decreto-Lei nº 406/68 descrevia as normas gerais do tributo; contudo, com a publicação da Lei Complementar nº 116/03, o ISS passou a ter nova regulamentação legal.

Desta forma, aos Municípios foi atribuída competência residual, posto que somente pudessem legislar sobre os serviços não compreendidos na competência da União e dos Estados. Devido à prescrição legal contida no parágrafo único do artigo 15 da EC nº 18/1965, a diferenciação das atividades sujeitas ao ISS e ao ICMS deveria ser objeto de regulamentação posterior.

Além da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 116/2003, encontra-se em vigor, no âmbito nacional, a Lei Complementar nº 126/2006, que trata do Simples Nacional, regime tributário diferente aplicável às Microempresa e Empresas de Pequeno Porte, implicando em recolhimento mensal mediante documento de arrecadação único de vários tributos, entre eles o ISSQN.

Com relação aos conceitos do ISSQN, Harada (2017) define o sujeito ativo do ISS como “o local do estabelecimento prestador é eleito pelo art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 como um dos aspectos espaciais do fato gerador do ISS que define o local de pagamento do imposto, isto é, define o Município competente para tributar (Art. 3º, caput, da Lei Complementar nº 116/2003)”.

De forma semelhante, Carneiro (2013, p. 140) afirma que “em relação ao sujeito ativo considerando que a competência tributária é atribuída ao ente federativo na forma da Constituição, esta, em seu art. 156, III, atribui aos Municípios (competência privativa) e ao Distrito Federal (competência cumulativa) e a União nos casos de territórios não divididos em Municípios (competência cumulativa) a competência tributária para instituir o ISSQN.”

Com relação ao sujeito passivo, segundo Sabbag (2013, p. 175), o artigo 5º da LC 116/2003 com “[...] o prestador de serviço, na condição de empresa [...] ou profissional autônomo [...], com ou sem estabelecimento fixo”.

Carneiro (2013, p. 140) optou por dividir o sujeito passivo em contribuinte e responsável, considerando contribuinte quem presta serviço a outrem, devendo esse serviço ter natureza mercantil e ausência de vínculo trabalhista. Como definido em lei, o responsável é incumbido a realizar o pagamento do tributo ou pela desobediência a obrigação jurídica.

Para Santos (2015), o Art. 128 do Código Tributário Nacional, define a pessoa do responsável tributário, o qual tem a obrigação de realizar a retenção do ISS.

Além das definições de sujeito ativo e passivo no âmbito tributário do ISS, é de suma importância a definição do “serviço” propriamente dito, para que se possa elucidar a incidência de legislação pertinente sobre o tributo em si, bem como seu fato gerador.

Aires Barreto (2009, p. 64) ensina que “[...] serviço é o esforço de pessoas em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”.

Paulsen (2014, p. 283) define serviço como a situação na qual alguém presta uma gentileza a um próximo, no qual em seu bojo ocorre uma relação jurídica a título oneroso. De acordo com Sales (2007, p. 16), somente podem ser tributados pelos Municípios fatos que sejam caracterizados pelo serviço prestado com conteúdo financeiro.

Desta forma, definido o conceito de serviço, podemos explicar o fato gerador do tributo, ou seja, sua real incidência sobre as operações comerciais denominadas serviços.

Para alguns estudiosos como Kiyoshi Harada, o fato gerador “costuma-se definir como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária”.

Esse assunto é de suma importância, que dentro do Código Tributário Nacional, encontramos um capítulo inteiro sobre fato gerador, trazendo importantes definições, tal como a que define “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” (CTN, art. 114)

Desta forma, entende-se que fato gerador é o ponto central e relevante para identificar o momento de surgimento da obrigação tributária, identificar o sujeito passivo e os demais elementos da obrigação tributária.

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços definidos pela mesma Lei, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

O ISS, não incide sobre:

- I – as exportações de serviços para o exterior do País (*ver nota*);
- II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;
- III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2019).

Segundo MARTINS (2007), base de cálculo é a grandeza econômica escolhida pelo legislador para estabelecer a tributação. Esta constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo o objetivo de quantificar o objeto da imposição fiscal como seu elemento nuclear, cerne da hipótese de incidência normativa.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (valor bruto). Tal valor não incluirá parcelas relativas a juros, seguros, multas ou indenizações.

No cálculo do tributo, não devem ser incluídos os valores relativos a seguro, juros, e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas – como multas e indenizações -, pois tais verbas têm natureza jurídica diversa (financeira, ressarcitória) do respectivo preço contratual. Nessa mesma situação, devem ser considerados os valores relativos a descontos/abatimentos (condicionais ou incondicionais), porque caracterizam diminuição do preço dos serviços e consequente redução da base de cálculo, tendo o STJ, entretanto, decidido que o ‘preço do serviço deve, pois, ser considerado o preço bruto, sem levar em consideração o desconto feito, pela liberalidade do prestador’.

(SABBAG, 2013)

Diante do exposto, pode-se citar as seguintes conclusões com relação à base de cálculo do ISS:

- O momento da ocorrência do fato gerador do ISS se dá com a prestação do serviço constante da lista. Não há ISS sobre serviço potencial, mas apenas sobre o serviço real (efetivo, concretamente verificado, ocorrido, prestado).
- Recebimentos antecipados de valores previstos em contrato também não constituem obrigação tributária de recolher o ISS, pois o signo presuntivo de riqueza (capacidade econômica) não guarda correspondência com a efetiva prestação de serviços.
- O ISS tem por base de cálculo o preço do serviço (é indevido o tributo sobre serviços gratuitos).

Após a prestação do serviço, deve haver o recolhimento do ISS sobre o preço integral. Eventual parcelamento desse valor pelo tomador do serviço não concede o mesmo direito ao contribuinte, no que se refere ao recolhimento do imposto (não há a possibilidade de se recolher o ISS de forma parcelada, conforme forem acontecendo os recebimentos do preço do serviço pelo prestador). (FIORENTINO, 2010).

### 2.3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Segundo Fabretti (2014, p.146), "crédito tributário corresponde ao direito do Estado de exigir o tributo, ou melhor, de exigir o objeto da obrigação tributária principal do sujeito passivo". Esse direito é decorrente da realização do fato gerador de tal obrigação por parte do sujeito passivo, que realiza a hipótese de incidência, que acaba criando uma relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte, direto ou indireto.

Dessa forma, pode-se dizer que o ato de lançamento é essencial e constitui formalmente o crédito tributário, transformando a obrigação em crédito tributário, sendo ato exclusivo e vinculado a administração pública, conforme art. 142 do Código Tributário Nacional:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (CTN, 2010).

Existem três modalidades de lançamento, sendo elas:

- a) lançamento de ofício: quando é feita por parte da administração;
- b) lançamento por declaração: quando o sujeito passivo presta informações de fato a administração;

c) lançamento por homologação: a atribuição de determinação do tributo é atribuída ao sujeito passivo, antecipadamente a ação do Estado.

Há suspensão do crédito tributário quando o Estado (sujeito ativo) tem sua capacidade de exigir o crédito tributário do contribuinte (sujeito passivo) suspenso temporariamente. Já a extinção desse crédito ocorre, normalmente, através do pagamento, desfazendo assim a obrigação tributária do contribuinte para com o Estado.

Existe, também, a possibilidade da exclusão do crédito, fato que se dá pela desconstituição do tributo, mesmo ocorrendo o fato gerador. O CTN trata desse assunto em seu art. 175, ocorrendo quando o contribuinte é excluído do dever de pagar através de isenção - sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão; ou anistia - que abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede.

### 3. METODOLOGIA DE PESQUISA

Para elaboração deste trabalho, foi realizada pesquisa bibliográfica e documental com vários autores sobre o tema apresentado. A pesquisa bibliográfica “é elaborada com base em material já publicado” (GIL, 2017, p. 28)

Foram feitas coletas de dados com funcionários do setor responsável pelos controles de arrecadação do Município de Corumbá, bem como acesso aos dados disponíveis no Portal de Transparência do Município de Corumbá. A pesquisa eletrônica utilizada baseia-se no que Félix (2018, p. 11) afirma com relação a esta, “[...] compreende o universo de dados retirados de endereços eletrônicos que são disponibilizados em sites, livros, folhetos, revistas, artigos de jornais [...]”.

A pesquisa realizada é considerada como descritiva, de acordo com Gil (2017, p. 16) pois “têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno”. Este sentido descritivo é dado pelo fato de trabalhar com dados arrecadatários disponibilizados entre 2014 e 2018 pelo poder público municipal.

Desta forma, os dados apresentados demonstram a evolução da arrecadação do ISSQN no Município de Corumbá no período analisado, demonstrando, ainda, como o poder público trata os valores não arrecadados em seus respectivos exercícios e as políticas tributárias municipais utilizadas para que esses valores sejam recolhidos aos cofres públicos.

#### 4. ANÁLISE DE DADOS

A tabela 01, mostra a previsão e a arrecadação do Imposto Sobre Serviço (ISS) e a diferença entre previsto e arrecadado que caracteriza o excesso ou insuficiência de arrecadação.

**Tabela 1:** Análise da arrecadação tributária do ano de 2014 ajustada sobre o ISS

	2014			
	Previsão	Arrecadado	Diferença	Porcentagem (%)
ISS	R\$25.065.600,00	R\$24.661.600,00	R\$403.998,10	-1,62
Multa e Juros ISS	R\$338.200,00	R\$311.718,17	R\$26.481,83	-7,83
Dívida Ativa de ISS	R\$28.500,00	R\$28.500,00	R\$0,00	100
<b>Total</b>	<b>R\$25.432.300</b>	<b>R\$25.001.819,07</b>	<b>R\$430.480,93</b>	

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados obtidos no Portal da Transparência. 2014.

Verificando a tabela acima sobre a arrecadação tributária do ISS do município de Corumbá, referente ao exercício de 2014, foi previsto uma arrecadação de R\$ 25.065.600,00 milhões, porém foi arrecadado R\$ 24.661.600,00 milhões, ou seja, houve um déficit de arrecadação cuja diferença ficou em R\$ 403.998,10, totalizando uma diferença de 1,62% abaixo do valor previsto do ISS. Com relação à Multa e Juros de Mora de ISS, contata-se que houve um déficit de arrecadação de 7,83% da previsão. A arrecadação referente à dívida ativa de ISS, foi cumprida 100% do total previsto de arrecadação.

A diferença entre o previsto e o arrecadado de ISS foi lançado na área tributária, pois a administração pública cumpriu o que determina o Art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), sobre o lançamento do crédito tributário. Desta forma, essa diferença tornou-se uma dívida ativa do ano seguinte (exercício seguinte).

Devido ao fato de não ter ocorrido excesso de arrecadação, logo não houve abertura de crédito adicional. O crédito tributário é o vínculo jurídico, oriundo do lançamento tributário, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação jurídica), tornando o tributo exigível por sua liquidez e certeza. (MACHADO, 2005).

**Tabela 2:** Análise da arrecadação tributária do ano de 2014 ajustada sobre o ISS

	2015			
	Previsão	Arrecadado	Diferença	Porcentagem (%)
ISS	R\$30.151.621,02	R\$21.521.323,18	R\$8.630.297,84	-28,62

<b>Multa e Juros ISS</b>	R\$410.500,00	R\$439.451,09	R\$28.951,09	7,05
<b>Dívida Ativa de ISS</b>	R\$13.300,00	R\$35.714,62	R\$22.414,62	168,53
<b>Total</b>	<b>R\$30.575.421,02</b>	<b>R\$21.886.488,89</b>	<b>R\$8.681.663,55</b>	

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados obtidos no Portal da Transparência, 2015.

Com base na tabela 02, sobre a arrecadação tributária do ISS do município de Corumbá, referente ao exercício de 2015, foi prevista uma arrecadação de R\$ 30.151.621,02 milhões, porém, foi arrecadado o valor de R\$ 21.521.323,18 milhões, ou seja, houve um déficit de arrecadação cuja diferença ficou em R\$ 8.630.297,84, totalizando uma diferença de 28,62% abaixo do valor previsto. Multa e Juros de Mora do ISS contabilizaram um excesso de arrecadação de 7,05% sobre o valor previsto. A dívida ativa de ISS também teve um superávit na sua arrecadação, estabelecendo um aumento de 168,53% acima do valor previsto.

Este aumento pode ser creditado à implantação de política de REFIC implantada pela Prefeitura Municipal para o exercício de 2015. Isso possibilitou a recuperação de valores pertinentes à dívida ativa do exercício anterior.

De acordo com informações obtidas através da Prefeitura Municipal de Corumbá, essa diferença na arrecadação do ISS (previsto x realizado) no decorrer de 2015, transformou-se em dívida ativa do exercício seguinte (ano de 2016), e, devido ao excesso da arrecadação advindos de pagamentos de multas pelo atraso, houve lançamentos dos créditos tributários. Este lançamento é ato exclusivo e vinculado da Administração Pública, sendo procedimento constitutivo e declaratório do tributo, gerando uma série de aberturas de créditos adicionais.

**Tabela 3:** Análise da arrecadação tributária do ano de 2016 ajustada sobre o ISS

	<b>2016</b>			
	<b>Previsão</b>	<b>Arrecadado</b>	<b>Diferença</b>	<b>Porcentagem (%)</b>
<b>ISS</b>	R\$25.894.700,00	R\$6.709.054,36	R\$19.185.645,64	-74,09
<b>Multa e Juros ISS</b>	R\$327.300,00	R\$86.199,11	R\$241.100,89	-73,66
<b>Dívida Ativa de ISS</b>	R\$98.100,00	R\$21.724,84	R\$76.375,16	-77,85
<b>Total</b>	<b>R\$26.320.100,00</b>	<b>R\$6.816.978,31</b>	<b>R\$19.503.121,69</b>	

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados obtidos no Portal da Transparência, 2016.

Verificando a tabela acima sobre a arrecadação tributária do ISS do município de Corumbá, referente ao exercício de 2016, foi previsto uma arrecadação de R\$ 25.894.700,00 milhões, porém, foram arrecadados R\$ 6.709.054,36 milhões, ou seja, houve um déficit significativamente abaixo do previsto para a arrecadação, pois, sua diferença ficou em R\$ 19.185.645,64 milhões, totalizando uma diferença de 74,09% abaixo do valor previsto do ISS.

Com relação à Multa e Juros de Mora de ISS, contata-se que houve um déficit de arrecadação de 73,66% da previsão. A arrecadação da Dívida Ativa de ISS não foi cumprida integralmente, devido ao fato de ter sido previsto R\$ 26.320.110,00 milhões e ser arrecadado durante todo o exercício, apenas 21.724,84, sendo finalizado com uma arrecadação de 77,85% menor do que o previsto.

No ano de 2016 a prefeitura de Corumbá informou que não houve abertura de créditos adicionais, e neste ano analisado não foi constatado implantação de nenhum sistema ou ação para que as metas de arrecadação estabelecidas pudessem ser alcançadas. Em vista disso, conclui-se que a administração pública não fez o lançamento de crédito tributário, auferido no ano, com base nos valores abaixo da previsão.

**Tabela 4:** Análise da arrecadação tributária do ano de 2017 ajustada sobre o ISS

<b>2017</b>				
	<b>Previsão</b>	<b>Arrecadado</b>	<b>Diferença</b>	<b>Porcentagem (%)</b>
<b>ISS</b>	R\$22.300.000,00	R\$19.427.547,18	R\$2.872.452,82	-12,88
<b>Multa e Juros ISS</b>	R\$200.000,00	R\$242.957,00	R\$42.957,00	21,48
<b>Dívida Ativa de ISS</b>	R\$300.000,00	R\$270.847,18	R\$29.152,82	9,72
<b>Total</b>	<b>R\$22.800.000,00</b>	<b>R\$19.941.351,36</b>	<b>R\$2.944.562,64</b>	

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados obtidos no Portal da Transparência, 2017.

A tabela 04 mostra a previsão e a arrecadação do Imposto Sobre Serviço (ISS) e a diferença entre previsto e arrecadado que caracteriza o excesso ou insuficiência de arrecadação.

Analisando a tabela referente exercício de 2017 sobre a arrecadação tributária do ISS do Município de Corumbá, foi prevista uma arrecadação de R\$ 22.300.000,00 milhões, porém foi efetivamente arrecadado o valor de R\$ 19.427.527,18 milhões, ou seja, houve um déficit de arrecadação cuja diferença ficou em R\$ 2.872.452,82, representando uma diferença de 12,88% abaixo do valor previsto do ISS, que se tornará uma Dívida Ativa de ISS do ano de 2018. Com relação à Multa e Juros de Mora de ISS, contata-se que houve um superávit de arrecadação de 21,48% da previsão, pois houve recebimentos de anos anteriores, considerados pagamentos atrasados. A arrecadação com relação à dívida ativa de ISS se encontra 9,72% abaixo da previsão.

Devido ao fato de não ter ocorrido excesso de arrecadação, logo não houve abertura de crédito adicional. Desta forma, foi possível verificar que a prefeitura procurou aumentar essa arrecadação tributária, implantando esforços para alcançar o objetivo, entre eles, a instituição

do REFIC-2017 (a ser executado no exercício de 2018), como maneira de recuperação de pagamentos atrasados. Cumprindo, desta forma, o que o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal menciona sobre o fato de instituir o ISS, efetivando a arrecadação.

**Tabela 5:** Análise da arrecadação tributária do ano de 2018 ajustada sobre o ISS

<b>2018</b>				
	<b>Previsão</b>	<b>Arrecadado</b>	<b>Diferença</b>	<b>Porcentagem (%)</b>
<b>ISS</b>	R\$22.300.000,00	R\$23.918.249,65	R\$1.618.249,65	7,26
<b>Multa e Juros ISS</b>	R\$230.000,00	R\$268.433,25	R\$38.433,25	16,71
<b>Dívida Ativa de ISS</b>	R\$350.000,00	R\$427.588,28	R\$77.588,28	22,17
<b>Total</b>	<b>R\$22.880.000,00</b>	<b>R\$24.614.271,18</b>	<b>R\$1.734.271,18</b>	

Fonte: Elaborado pelos autores, com base nos dados obtidos no Portal da Transparência, 2018.

Por fim, a tabela 05, mostra a previsão e a arrecadação do Imposto Sobre Serviço (ISS) e a diferença entre previsto e arrecadado que caracteriza o excesso de arrecadação no período. Esse excesso de arrecadação pode, em parte, ser atribuído ao REFIC-2017, pois este permitiu um sensível aumento da arrecadação de valores classificados como Dívida Ativa de ISS do Município. Podemos chegar a essa conclusão comparando os valores percentuais das variações entre a diferença arrecadada de ISS no período corrente, de apenas 7,26%, e a diferença arrecada na Dívida Ativa de ISS, de 22,17%.

Com relação ao baixo valor referente Multas e Juros de ISS no período, pode-se concluir que as diretrizes de abatimento destes relacionados à Dívida Ativa de ISS (conforme determinação do REFIC) foram os responsáveis pela baixa arrecadação, sendo o valor proporcional aos pagamentos inerentes à multas e juros do ISS do período corrente.

Desta forma, conforme análise da tabela de dados referente arrecadação de ISS no período de 2018, conclui-se que, além da recuperação de ISS incluído na Dívida Ativa no montante de R\$ 77.588,28 acima do previsto, houve excesso de arrecadação de R\$ 1.618.249,65.

Com relação à análise da diferença percentual entre as arrecadações de ISS e da Dívida Ativa de ISS no ano de 2018, observa-se que no período de 2014 a 2017 a arrecadação deste tributo sempre ficou abaixo do esperado. Apenas no ano de 2018 a arrecadação superou o previsto.

## 5. CONCLUSÃO

Este artigo teve, como foco o esclarecimento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), cuja arrecadação é de grande importância para a economia dos municípios. Através das análises feitas nos anos de 2014 a 2018, tanto em documentos científicos e pesquisas de campo, sendo o Município de Corumbá o centro da pesquisa, foi constatado que não houve uma efetiva arrecadação do imposto, no período de 2014 a 2017, sofrendo oscilações significantes, com relação a Multas e Juros de Mora devido a pagamentos atrasados, comparados ano a ano.

Como ocorreu déficit de arrecadação todo ano, não há possibilidade de que a prefeitura abra créditos adicionais por excesso de arrecadação, podendo ser concluído de que não foi a arrecadação originária do ISS do período que permitiu a abertura dos créditos adicionais.

Trata-se de uma análise numérica, no sentido de analisar a situação da administração pública, verificando se a mesma está realmente cumprindo seu papel, o que determina o Art. 11 da LRF, realizando os lançamentos da área tributária conforme a legislação específica determina.

O recebimento destes valores permitiu ao poder público municipal, conjuntamente ao recebimento das receitas dos demais tributos municipais, executar políticas públicas destinadas às melhorias nos setores de educação, saúde, assistência social e demais atividades necessárias ao bem-estar da população do Município de Corumbá e à manutenção das atividades necessárias ao funcionamento da Administração Pública Municipal.

Por fim, podemos concluir que a Prefeitura Municipal de Corumbá, enfrenta vários problemas quanto a arrecadação de ISS, porém, em alguns anos da análise, instituiu recursos para tentar efetivar a arrecadação do ISS, sendo um destes recursos o REFIC, citado anteriormente.

Desta forma, observamos a importância econômica para o Município de Corumbá que uma melhoria na eficiência da arrecadação dos tributos municipais, em especial do ISSQN, reflita nas políticas de administração tributária do município, procurando receber os créditos tributários lançados em Dívida Ativa, bem como Juros e Multas, mediante programa REFIC - Programa Cidadão de Recuperação de Créditos com a Fazenda Pública Municipal, com condições financeiras mais atrativas para os contribuintes.

## REFERÊNCIAS

BARRETO. Aires F. **ISS na constituição e na lei**. 3. ed. rev. ampl. atual. São Paulo:

Dialética, 2009

CALDART, Wilson Luis; **Modelo de previsão de arrecadação do ISSQN para o Município de Caxias do Sul.** 2006.

CARNEIRO, Cláudio. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 4. Ed. ampl. Atual. São Paula: Saraiva, 2013

CÓDIGO TRIBUTÁRIO MUNICIPAL – Prefeitura Municipal de Corumbá

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Brasília, 2010.

FABRETTI, Lúcio Camargo. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 10, ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FELIX, John Hebet da Silva. **Como escrever bem: projeto de pesquisa e artigo científico.** 1 ed. Curitiba: Appris, 2018.

FIorentino. L. C. F. D. **O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) - Momento do recolhimento e base de cálculo.** 3, ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2017.

GOMES, Francisco J. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS.** São Paulo, 2010.

HACK, Érico; DALLAZEN, Dalton Luiz. **Parcelamento do crédito tributário.** 1. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Definição do estabelecimento prestador do serviço.** Harada Advogados. São Paulo, Ago. 2017. Disponível em <<http://www.haradaadvogados.com.br/issdefinicao-do-estabelecimento-prestador-do-servico/>>. Acesso em: 04 maio. 2019.

III Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação. SILVA, Simone Costa da; SILVEIRA, Vítor Cardoso da; SILVEIR, Natália Fernandes. **Análise da Receita e Proposição de Medidas que Possibilitem o Aumento da Arrecadação do ISSQN em Bodoquena.** 2019.

LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. Brasil, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 27 ed. Fortaleza: Malheiros, 2005. 549 p.

MAFIA, Raissa Rodrigues Gomide. **A Democratização da Gestão Urbana e o Estatuto da Cidade: novas formas de exercício da cidadania.** Dissertação de mestrado em Direito. Rio de Janeiro: UERJ. 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.

NUNES, Selene Peres; NUNES, Ricardo da Costa. **Instituições orçamentárias: uma agenda para reformas pós Lei de Responsabilidade Fiscal. Finanças Públicas, V Prêmio do tesouro nacional, Coletânea de monografias. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional.** Brasília, DF, 2001.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade tributária.** 4, ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo.** 6 ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2014.

PINDYCK, Roberts S.; RUBINFELD, Daniel. **Econometria: modelos e previsões. Rio de Janeiro:** Elsevier, 2004. 726 p.

Portal da Transparência. Disponível em: <http://swb.corumba.ms.gov.br:8079/transparencia/>. Acessado em: 10 Out 19.

Portal Tributário. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/iss.html>. Acessado em: 27 Nov 19.

RIANI, Flávio. **Economia do Setor Público: uma abordagem introdutória.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SALES, Romildo Oliveira. **O Alcance normativo do termo Estabelecimento Prestado na Lei Complementar n.º 116/2003.** 2004. 37 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo. 2007.

SANTOS, Henrique Coutinho Mirada. **Imposto sobre serviço de qualquer natureza – ISS.** São Paulo, Nov. 2015. Disponível em: <<https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>>. Acesso em: 04. Abr. 2020.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; **O Impacto da LRF na Arrecadação Tributária dos Municípios Gaúchos: Uma Análise do Período de 1996 a 2005.** 2007.

SILVA, Francisco de Almeida; ROCHA, Fábio Guimarães. **Modelos de previsão da arrecadação do ISS.** *Revista de Administração Municipal*, n. 236, jul./ago. 2002. 5 12 p.