

BITRIBUTAÇÃO DO ISSQN NA SUBCONTRATAÇÃO NOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES DE CARGAS MUNICIPAIS

Declaro que sou autor(a) deste Trabalho de Conclusão de Curso. Declaro também que o mesmo foi por mim elaborado e integralmente redigido, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho ou daqueles cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho.

Assim, declaro, demonstrando minha plena consciência dos seus efeitos civis, penais e administrativos, e assumindo total responsabilidade caso se configure o crime de violação aos direitos autorais.

RESUMO- A ideia da Bitributação já é ilegal no âmbito mais alto na Legislação Brasileira e é cercada por discursões que obviamente resultam para ótica do tributo em si. O objetivo deste trabalho é apontar argumentos necessários que apontam para um erro tributário que acontece nos municípios brasileiros mais especificamente com ocorrência no Município de Lucas do Rio Verde no Estado do Mato Grosso. O método escolhido para dar andamento às Conclusões é Qualitativa, pois a análise e percepções são específicas ao ramo de atividade de transporte em que já é muito operacionalizado e pouco estratégico em nosso cotidiano. Por mais que há inúmeros Tributos em nossa Legislação Brasileira colocando a responsabilidade às partes de compra e venda de certo produto ou serviço, tem-se a obrigação de uma análise mais apurada numa visão de sobrevivência operacional no mercado que, no aspecto atual, passa por reflexos negativos em meio a pandemia e crises econômicas. Para o ramo do transporte de cargas não é diferente. Há muitas oportunidades de “Sobrevivência Fiscal” quando se encontra Benefícios Fiscais e até mesmo aberturas de novas discursões numa cobrança indevida, sendo a origem o próprio fisco, é proposta supra suma deste trabalho. Restringindo um pouco mais o tema no ramo de transporte de cargas identifica-se uma operação denominada Subcontratação. Na Subcontratação tem-se a figura de dois elementos; o que subcontrata e o subcontratado (ambos podendo ser transportadoras, cooperativas, motoristas autônomos etc.). A parte prática é que há uma execução de um Serviço de Transporte de Cargas que de qualquer forma será executado e ocorrerá o Fato Gerador do Tributo. No âmbito Estadual (Operação Intermunicipal), focando já o Estado do Mato Grosso, quem executa a Subcontratação tem o Benefício Fiscal de Isenção do ICMS haja vista que o Subcontratante já vai recolher ou recolheu o ICMS em sua forma normal na emissão do Documento Fiscal (CT-e). Mas quando há um Serviço de Transporte Municipal (Operação dentro do Município), surgindo a necessidade de uma Subcontratação o ISSQN é cobrado para o Subcontratante e o Subcontratado na emissão do Documento Fiscal (NFS-e). Portanto, este trabalho tem como principal intuito a discursão se é ou não uma bitributação do ISSQN para o único Serviço de Transporte de Carga. Desta maneira seria injusto reforçar a responsabilidade fiscal totalmente ao Contribuinte Municipal sem a legalização dos seus direitos áureos e completos perante a Constituição Federal com efeito no Art. 21/1946, art. 24/1937 e o art. 11/1934 proibindo expressamente a bitributação. Assim sendo, deve-se analisar e apresentar aos interessados a possibilidade da abertura de um discursão mais aprofundada de quem realmente está sendo beneficiado ou injustificado.

PALAVRAS-CHAVE: Bitributação. Estratégico. Responsabilidade Fiscal. Operação Municipal. ISSQN.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem o intuito de expressar uma dúvida que muitas Organizações no Ramo de Serviços de Transportes de Cargas têm quando executam um Serviço de Subcontratação Municipal utilizando a Documentação Fiscal do Modelo de NFS-e (Nota Fiscal de Serviço Eletrônico). Os aspectos serão mencionados mais a fundo no decorrer deste artigo fazendo com que o leitor se sinta inteirado nesta prática e torne o assunto de simples compreensão e desejo de estudo.

O mais corriqueiro na bitributação do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza) é quando dois Municípios pretendem cobrar o ISSQN sobre o mesmo serviço, mas aqui a ideia maior, porque não a principal, é a situação do mesmo Município estar ocasionando a dupla cobrança do ISSQN para um único Serviço de Transporte de Carga no tipo de Subcontratação.

Para tanto, tem-se a sugestão da problemática: Será que ocorre Bitributação quando o Subcontratado no Serviço de Transporte de Carga efetua o frete dentro do Município? Se já houve o Recolhimento do ISSQN por parte do Frete Empresa iniciado pelo Subcontratante por que a Subcontratada Recolhe novamente o ISSQN para a mesma execução na Prestação de Serviço?

Assim sendo, a pesquisa tem como Objetivo Geral observar a Subcontratação na esfera Municipal e o Objetivo Específico de sugerir um benefício fiscal ou isenção do ISSQN para o caso especificamente mencionado. Haja a vista que no Município de Lucas do Rio Verde/MT e região tem-se um polo muito forte de Transportadoras de Cargas e um volume grande de Serviços de Transportes de Carga Municipais, por ser rota e trecho deste Ramo de Atividade.

Contudo é um trabalho que tem um grau técnico alto e prático para o ISSQN e uma aplicação no conceito de Subcontratação quando se refere ao Serviço de Frete ou Serviço de Transporte no cenário do Sistema Tributário Nacional com previsão na Constituição Federal de 1988 dando ainda mais valor ao debate aos maiores interessados que são as Transportadoras, Cooperativas de Transportes e Motoristas

Autônomos - PF (Pessoas Físicas). O volume, quando refletido e dado a alta importância, com exatidão dos fatos, aumentará fazendo com que novas oportunidades de negócios na área do transporte e novos investimentos sejam aflorados e fomentados tanto para o município de Lucas do Rio Verde/MT quanto para as Regiões Municipais com característica forte na Atividade de Transportes de Cargas.

A Metodologia utilizada foi a pesquisa de campo numa abordagem qualitativa utilizando observações, legislação vigente e outros artigos científicos fazendo assim uma análise documental sobre o tema proposto.

1 BITRIBUTAÇÃO NA SUBCONTRATAÇÃO: ÓTICA DO ISSQN

Como parte de um melhor entendimento a proposta é fazer com que se estabeleça uma razão para dar andamento em um dos aspectos mais relevantes e fundamentais de uma Transportadora de Cargas, a questão de tributos. De início, faz-se necessário conceituar a Bitributação e um dos mais claros articulistas em questão é o Reis (2018, parágrafo 3º, página 01) afirmando que a bitributação “é um evento do direito tributário onde o mesmo fato gerador é tributado duas vezes por dois entes diferentes”. Então tem-se um conflito de cobrança de maneira duplicada que afeta integralmente o contribuinte e desmascara a “invasão da competência tributária do outro” ente federativo para o mesmo fato gerador.

Para o entendimento jurídico o ato da bitributação é totalmente ilegal e existem dois pontos das quais a bitributação se torna legal e logicamente permitida. Primeiro ponto, segundo a Constituição Federal de 1988 (art. 154, inciso II), em caso de guerra externa instituída pela União onde é relacionado a um “Imposto Extraordinário, compreendido ou não em sua competência tributária”. E segundo ponto, uma outra possibilidade é citada pelo Monteiro que diz o seguinte:

Outro caso de possibilidade da tributação está mais ligado ao âmbito internacional. Ocorre nos casos em que um tributo é recolhido em um Estado, mas poderá também ser cobrado noutro. Por exemplo, o contribuinte recebe rendimento de um trabalho realizado em País, poderá ser cobrada sai em

ambos os Países, claro que dependendo das regulações internas e externas, respeitando a soberania em cada nação. (MONTEIRO, 2014, P. 01, PARÁGRAFO 7º).

Como o assunto é amplo e requer várias pesquisas para ter uma visão mais específica, faz-se necessário restringir os aspectos citados por parte de “entes federativos diferentes” como sendo, característica predominante neste artigo, o mesmo ente que no caso é o Municipal. Para começar a relação da Bitributação na Subcontratação do Serviço de Transporte é de premissa saber o que de fato é a subcontratação e no que ela interfere nas diversas atividades operacionais.

Quando é fomentado um Serviço de Transportes para que a Contratante consagre uma negociação com a Contratada para a execução do serviço e a Contratada não vai conseguir executar devido a outras questões operacionais. A Contratada, neste âmbito, tem-se a opção de uma Subcontratação para com que outra transportadora atenda a execução do Serviço acordado.

Este “Terceiro” (Subcontratado) dentro da operação que faz jus ao atendimento da execução do serviço tem o mesmo serviço em que o Contratado faturou e reconheceu receita fazendo todas as apurações tributárias com seus devidos recolhimentos. Sendo que, o Subcontratado também faz o faturamento da receita devida à Subcontratação que incidem tributações novamente e no âmbito estadual (ICMS) não há tributação, mas no âmbito municipal (ISSQN) há tributação. Neste ponto, há uma caracterização da classificação destes tributos distintos onde o ISSQN é um Tributo Cumulativo e o ICMS é um Tributo Não-Cumulativo. Mas o questionamento é para a Bitributação ao mesmo Serviço de Transportes independente de sua natureza e conflitando até com a ideia do PIS e COFINS (Cumulativo e Não-Cumulativo).

Isto é pertinente a um segmento que tem contribuído muito ao nosso Mercado Interno e que tem base na Logística Brasileira. As transportadoras são as maiores interessadas neste discurso, pelo fato de percepção do Serviço Subcontratado de Transporte dentro do Município. Como o serviço não sai do Município, cada Domicílio Tributário tem sua tributação para o segmento. O mais importante é que o Modelo do

Documento Fiscal exigido é o da NFS-e (Nota Fiscal de Serviço Eletrônica) sendo Faturada pela Contratada e pela Subcontratada.

Abaixo percebe-se a visualização da Operação para um melhor entendimento e destaque da Alíquota de 3% (percentual com caráter ilustrativo) em que é visível, para o único serviço, a Bitributação Municipal em que o Contribuinte é sucumbido:

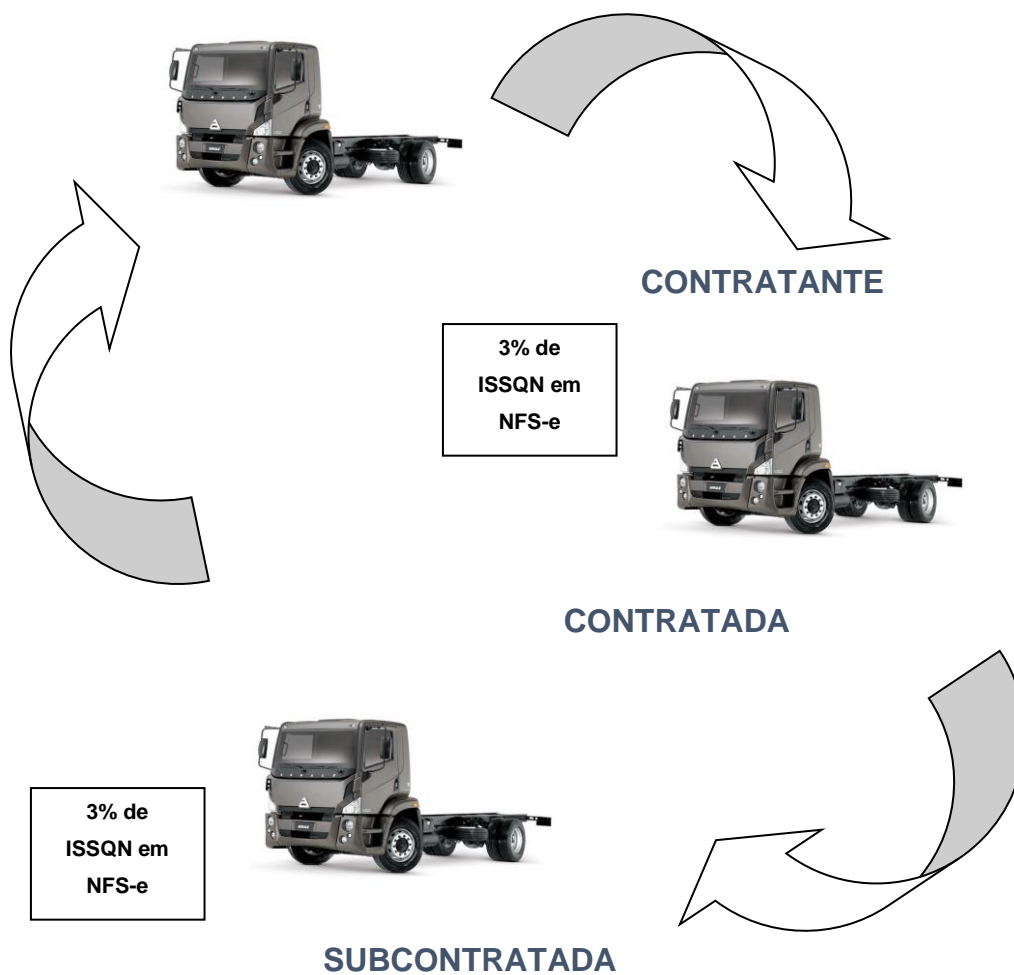


Figura 1: Retratando a Operação de Subcontratação no Serviço de Transportes Cargas Municipal

Pela forma, acima destacada pela Figura 1, em que às Operações de Subcontratações nos Serviços de Transportes Municipais tem-se uma básica noção do quanto o Município usufrui de uma mesma Alíquota para o mesmo Serviço. Claro que há uma Margem de Agenciamento quanto a contratação de um terceiro para a execução do serviço de transportes, mais ainda assim é o único Serviço.

Para tanto, este artigo deve ter a tolerância de que abre grande debate ao setor público para a devida queda na arrecadação do Município e a abertura de novos fomentos no setor de logística e desenvolvimento econômico para dentro do município além de coincidir com o propósito deste estudo.

2 ISSQN: ESSENCIAL PARA O SERVIÇO DE TRANSPORTE

Para início deste tema, é melhor adiantar uma resposta às questões aqui mencionadas neste Artigo, numa forma de demonstrar como esta situação específica está disseminada aos Municípios Brasileiros.

A exemplo, no Município de Lucas do Rio Verde/MT, em setembro de 2020, foi questionado se há algum benefício ou isenção quando se trata da cobrança do ISS na Subcontratação para a Prestação de Serviço de Transporte Municipal de Cargas e a resposta do Departamento Fiscal Tributário foi a seguinte:

Não há o que se falar em isenção ou dedução nessa situação. Pois o iss (imposto sobre serviço) é um imposto cumulativo, sua base de cálculo é a prestação do serviço: Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. lei federal 116/2003 (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Se a empresa terceirizar o serviço, o terceirizado paga o iss também. (E-MAIL, 2020, RESPOSTA).

Numa visão mais ampla a resposta da Fiscal Tributária do Município de Lucas do Rio Verde/MT, não vem ao caso identificar em nome para reforçar o caráter impessoal da dissertação, o ISS (Imposto Sobre o Serviço) em questão se encontra sim, por Lei, caracterizado como Tributo Cumulativo. Mas o comportamento de um Tributo

Cumulativo é um “efeito cascata” voltado na Compra/Contratação do Serviço e Venda/Execução do Serviço cabendo a aplicação das Alíquotas definidas. Assim como o ISS, as contribuições do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são enquadradas também como Tributos Cumulativos, mas a diferença é que, dependendo do enquadramento tributário da organização e se for caracterizado custo/insumo para a efetiva operacionalização, tem-se o Crédito Tributário para o abatimento do PIS e COFINS devido à Venda ou Execução do Serviço.

Outro contraponto que tem divergência de entendimento quanto ao Fisco Municipal e a Lei Complementar 116 é o próprio Artigo 7º, citado pelo fisco que diz:

“Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será **proporcional**, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre 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;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)”. (LEI COMPLEMENTAR Nº: 116, 2003, Art. 7º).

O Termo “proporcional” do Artigo 7º da Lei Federal acima citado, já diz que deve haver um equilíbrio, harmonia, acordo para tal Base de Cálculo que, nada mais é a pura aplicação da alíquota em alguma prestação de serviço. Ora, se tem aqui retratado, apenas uma única Execução de Prestação de Serviço, como que existem duas Bases de Cálculos? Portanto, são dois ISS cobrados?

Para conceituar o ISS, a doutora Janete Probst Munhoz em seu Artigo: “Simples, Auditorias, Aumento da receita e ITR Municipal” afirma que “o ISS é um imposto municipal, ou seja, somente os 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 dos municípios”. Por isso faz-se necessário o aguçamento dos Municípios Brasileiros, principalmente daqueles com características de rotas e logísticas grandes para atender este modelo de operação.

Quando é observado a operação de transporte em âmbito municipal há um cuidado se o Serviço de Transporte (Frete) de fato vai acontecer sem sair para outro Município caracterizando a emissão de CT-e e incidindo o ICMS. Isso se deve em virtude da emissão de NFS-e onde cada Município, por meio de suas Leis Orgânicas, tem o poder de decidir quais Alíquotas (até 5% conforme o Lei 116/2003) determinam a Atividade e quais códigos estão enquadrados para o desempenho do Serviço.

2.1. EMISSÃO DE NFS-E (NOTA FISCAL DE SERVIÇO ELETRÔNICO)

Para caracterizar o Faturamento de uma Transportadora que tem como principal força os fretes municipais, faz-se necessário a emissão do documento fiscal de NFS-e (modelo padrão para cada município).

Com base na temática em que este artigo propõe, é justo restringirmos para o código de Serviço 16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016 e inserido na Lista de Serviços anexa à Lei 116/2003). Este é o código em que as Transportadoras utilizam para faturar as NFS-e em qualquer dos Municípios que houver Fretes Municipais e com suas Alíquotas específicas (para cada Municípios isto é personalizado cabendo à Prestadora do Serviço confirmar a Alíquota com base em cada Lei Ordinária Municipal).

Hoje, as Prefeituras já são pertencentes a um site que qualquer Contribuinte já consegue emitir uma NFS-e independente de sua localidade e mesmo a transportadora tendo ou não inscrição municipal para o local da Prestação de Serviço.

A NFS-e deve sair com a Descrição em conformidade com a Prestação de Serviços de Transportes de Cargas Municipal (Código 16.02) e mencionar a Origem e Destino de acordo com os endereços dentro do município. Isto traz segurança nas

informações solidificando ainda mais a operação. As Placas dos veículos devem se registrados juntamente com as devidas assinaturas do Recebedor da carga dando mais segurança e clareza à operação.

Em conformidade com a Lei Municipal, a não emissão da NFS-e, documento comprobatório fiscal do Serviço, pode acarretar a sonegação fiscal e a própria prefeitura decide quais Serviços são tributados. E é por meio destes argumentos em si em que a prefeitura, quando não tem nenhuma regulamentação da isenção ou benefício fiscal do ISS na Subcontratação dos Serviços de Transportes de Cargas Municipal, se esquivava abrindo brecha a eventuais “*incentivos*” à Sonegação Fiscal.

Contudo as Transportadoras fazem parte integrante do desenvolvimento operacional do município e são fundamentais para o fomento de novos negócios, indústrias, empresas e centros de distribuições/armazéns. Na infraestrutura em que o Brasil se encontra, as Transportadoras, são peças-chaves para o cumprimento e fechamento do ciclo empresarial e logístico por não ter ferrovias, portos mais diversificados e duto vias.

3 CONCLUSÃO

É inevitável passar despercebido de um tema que requer muito entendimento operacional em um segmento preenchido por lacunas de dúvidas e muita desconfiança principalmente na visão dos proprietários dos Veículos Pesados e muitos Motoristas. Neste contexto, o articulista, espera ter passado uma pincelada de um dos vários temas conflitantes desta Atividade de maneira clara, direta e acompanhada de muita responsabilidade e apropriação contextual próxima à operação em si e não atrelada para fins de aumento de arrecadação municipal, aumento de erros de faturamento e até improbidade fiscal.

Não é fim do Artigo generalizar a situação de Subcontratação do Serviço para todas as Atividades provenientes de cada Município da Federação que, por sua vez, é

um número expressivo e com operações e peculiaridade distintas, mas o objetivo de especificar a Subcontratação na Prestação de Serviço de Transportes de Cargas Municipal numa cobrança indevida de Bitributação foi alcançado para que o leitor se envolva e questione o Departamento de Tributação do seu Município caso seja o ramo de Atividade aqui especificado.

Foi esclarecido que para um mesmo Serviço Executado há duas cobranças de ISS fazendo um dispêndio excessivo para o Ramo de Transportes de Cargas que é peça chave de empreendedorismo e sustento do nosso país como um todo.

Viu-se que é de extrema importância aliar a Operação deste Serviço de Subcontratação no âmbito municipal para melhorar e fomentar ainda mais esta Atividade no Município e Região e não focar em tradições e entendimentos replicados que foge da conduta, entendimento e constituição. Esta forma de entendimento para a discussão mais próxima da Atividade de Transportes de Cargas Municipais abona até grande parte do processo de Fiscalização do próprio Município restringindo à algum código podendo ter o recurso mais rápido, pois não vai sair do Município ou estar em sonegação. Para tanto, foge de qualquer indivíduo a mudança de todo este entendimento e a efetivação que concretize esta sugestão na prática fica numa esfera de debate, volume de pessoas e interesse público ainda maior, mas é de suma importância dissertar ideias e visões que são discutidas dentro do âmbito Fiscal juntamente com à Operação da Atividade de Transportes de Cargas trazendo num âmbito científico para que novas sugestões e ideias sejam incentivadas num intuito de crescimento e melhor desenvolvimento de nossa Sociedade atual.

Portanto, a cargo de procedimentos maiores, surgiria a necessidade de mudança de critérios no ato de apurações dos Setores Fiscais dos Escritórios de Contabilidade ou Internos das Transportadoras quanto aos Cálculos do ISS para este caso específico neste artigo mencionado. Assim como diz Edson Oliveira que “para a Contabilidade Fiscal é essencial tais procedimentos convencionais: transcrição (escrituração) das notas fiscais de entradas e saídas nos livros fiscais, cálculo e conferência do valor dos impostos devidos, preenchimento (manual ou mecanizado) das guias de recolhimento

dos impostos devidos e transcrição dos inventários de balanço no Livro de Registro de Inventário” (OLIVEIRA, Edson. Contabilidade Digital, pág. 76).

Então é uma força tarefa mútua não só do Órgão Público Municipal, mas para os Empresário do Ramo de Transportes, os Escritórios de Contabilidade e Departamentos de Fiscal/Fiscalização. Claro que não é um entendimento fiscal fácil, mas é simples e determinante para o avanço e crescimento tributário e social.

4 REFERÊNCIAS

MELO, JULIANA MELISSA LUCAS VILELA. PAIM, SARITA MARIA. **A subcontratação no âmbito da Lei das Estatais (Lei 13.303/2016)**. Minas Gerais, BR. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/86886/a-subcontratacao-no-ambito-da-lei-das-estatais-lei-n-13-303-2016>>, acesso em: 22 dez. 2020.

REIS, TIAGO. **Entenda como a bitributação acontece como ela pode afetar o investidor**. Disponível em: <<https://www.sunoresearch.com.br/artigos/bitributacao/>>, acesso em: 23 dez. 2020.

MONTEIRO, JOSÉ CARLOS BRAGA. **A Diferença entre Bitributação e Bis in dem**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>>, acesso em 04 jan. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988. Art. 154, inciso II.

EQUIPE IBC (Instituto Brasileiro de Coaching). **Como se aplica o conceito de subcontratação e os seus benefícios**. Disponível em: <<https://www.ibccoaching.com.br/portal/como-se-aplica-o-conceito-de-subcontratacao-e-os-seus-beneficios/#:~:text=A%20palavra%20subcontrata%C3%A7%C3%A3o%20vem%20do,a s%20as%20etapas%20do%20processo>>, acesso em 06 de abril de 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Complementar Nº. 116, de 31 de julho de 2003**. Brasília, 2003.

MUNHOZ, Janete Probst. Simples, **Auditorias, Aumento da Receita e ITR Municipal**. Disponível em: <<https://www.unipublicabrasil.com.br/uploads/materiais/49eb63428eafded7560934f8a489900808082017203509.pdf>>, acesso em: 01 de setembro de 2021.

OLIVEIRA, Edson. **Contabilidade Digital**. São Paulo: editora Atlas S/A, 2014.