

Benefícios da auditoria tributária fiscal do ISSQN para o incremento da receita própria no município turístico de Gramado/RS

Aluno(a): Samuel Negri Klemann
Orientador(a) no TCC I: Prof. Me. Elias Milton Denicol
Orientador(a) no TCC II: Prof. Me. Tarcísio Neves da Fontoura
Semestre: 2020-4

Resumo

As principais receitas dos municípios provêm de transferências e de receitas tributárias. Como forma de zelar pelas receitas tributárias e seguir a lei de responsabilidade fiscal, alguns gestores públicos optam por um setor específico que tem a função de auditar. O ISS, como receita tributária municipal, deve ter uma atenção especial dos governantes. No município de Gramado, no estado do Rio Grande do Sul, a Secretaria da Fazenda, por intermédio do Setor de Fiscalização Tributária, é o responsável pela tentativa de evitar que valores de ISS sejam sonegados pelos contribuintes deste imposto. Deste modo, o presente artigo possui como objetivo principal realizar uma comparação entre o ISS lançado em processos de fiscalização de auditoria com o total do ISS arrecadado nos anos de 2016, 2017, 2018, 2019, bem como o primeiro semestre de 2020. Nos últimos anos, a arrecadação de ISS no município de Gramado cresceu, enquanto os valores de ISS lançados em processos de auditoria sofreram queda. São elencadas as definições de receita orçamentária, receitas correntes, transferências correntes e receitas tributárias, ISS e por fim de auditoria tributária. A metodologia utilizada é o estudo de caso, sendo a pesquisa qualitativa. Foi possível coletar os dados necessários para esta pesquisa através do Portal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, bem como diretamente em contato com a Prefeitura de Gramado. Os resultados encontrados através da pesquisa foram apresentados em quadros e demonstram a queda do ISS lançado em processos de auditoria, não sendo evidenciada relação com o total de ISS arrecadado no período correspondente. No ano de 2016, o ISS lançado em processo de auditoria correspondia a 5,745% do ISS arrecadado enquanto no primeiro semestre de 2020 chegou a representar 0,008%.

Palavras-chave: Fiscalização. Auditoria. ISS. Receita. Gramado.

1 Introdução

O município de Gramado, localizado na região serrana do estado do Rio Grande do Sul, é um importante polo turístico do estado e do país. O Prêmio Viagem & Turismo, edição 2018/2019, da Revista Viagens & Turismo, da Editora Abril, concedeu à cidade o troféu, pela terceira vez, de Melhor Destino de Inverno no Brasil. Muitos outros prêmios já foram recebidos pela cidade no quesito turismo, inclusive de nível mundial. Uma simples busca na internet da expressão “turismo em Gramado” já retorna inúmeros resultados. Tal situação resulta em 2,3 milhões visitantes e turistas circulando pela cidade na época de eventos como o 34º Natal Luz, que ocorreu de outubro de 2019 a janeiro de 2020 (81 dias), conforme informação obtida na página oficial do evento.

Os milhares de visitantes que passam pela cidade movimentam a economia do município gerando emprego e renda. Neste cenário, pode-se destacar o número de

estabelecimentos de hospedagem, que chegam a duzentos e dois, no final do mês de agosto do ano corrente, conforme informação obtida junto à Prefeitura Municipal de Gramado. Tem-se ainda, os parques temáticos, que chegam ao número de dez.

Observando assim as características no município, vê-se a importância da auditoria fiscal, também chamada de auditoria tributária, que “tem como objetivo principal analisar se todas as obrigações tributárias estão sendo seguidas corretamente por uma empresa” (CREPALDI; CREPALDI, 2015). Conforme o mesmo autor, a administração tributária é a reunião de órgãos públicos responsáveis pela aplicação da legislação tributária e pela fiscalização do seu cumprimento por terceiros.

No atual cenário, a realidade é que muitos municípios brasileiros sobrevivem de repasses do governo federal. O estudo “Criação de Municípios: mais impostos e menos serviços à população” realizado pela Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (FIRJAN) aponta que 1.872 cidades dependem das transferências de estados e da União. O mesmo estudo aponta ainda que “um terço dos municípios brasileiros não gera receita suficiente sequer para suas despesas de manutenção”. Todavia, pode destacar-se o município de Gramado, que, conforme dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), possui seus índices de arrecadação própria superior aos de repasses. Tais repasses, recebidos pelos municípios, provêm do governo federal e do governo estadual.

O meio pelo qual se realiza os repasses federais aos municípios é o Fundo de Participação dos Municípios, assim definido pela Nota Técnica nº 12/2014 da Confederação Nacional dos Municípios:

O FPM é uma obrigação constitucional (CF, artigo 159, I, b) na qual a União partilha os recursos originados do bolo tributário com os Municípios. Ele é formado por 22,5% da arrecadação líquida do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e a cada 10 (dez) dias os Municípios recebem sua quota do Fundo.

Os repasses da união aos municípios se traduzem em IPI e IR. Há também os repasses estaduais, que se traduzem na repartição de percentuais ICMS. Por direito constitucional, os municípios possuem direito a parte do IPVA e ITR.

Em reportagem do Jornal Folha de São Paulo, de fevereiro de 2019, Fernando Canzian escreve que “cerca de 70% dos municípios brasileiros dependem hoje em mais de 80% de verbas que vêm de fontes externas à sua arrecadação”.

Na contramão dos índices que apontam as cidades pequenas como extremamente dependentes de repasses, vemos o município de Gramado, no Rio Grande do Sul. No ano de 2015, somente 35,5% da receita arrecadada era de transferências correntes, enquanto 40,2% era de receitas tributárias. O quadro 1 apresenta um histórico desta realidade:

Quadro 1 – Transferências correntes e tributárias

	2016	2017	2018	2019	1º sem. 2020
Transferências correntes	36,87%	40,17%	39,73%	37,17%	43,16%
Receitas Tributárias	44,73%	46,37%	48,61%	54,06%	49,23%

Fonte: TCE (2020) e dados da Secretaria Municipal da Fazenda (2020), adaptado pelo autor.

Os impostos que competem ao município instituir estão descritos no artigo 156 da Constituição Federal, sendo eles o IPTU (Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana), ITBI (Imposto sobre transmissão de bem imóveis) e o ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). A Carta Magna define, no seu artigo 156, III, que o imposto incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza seria definido por lei

complementar, com exceção das atividades que estão sujeitas ao ICMS, que são o transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Revogando outras legislações que tratavam da lista de serviços, foi sancionada a lei complementar 116/2003 que trouxe disposições sobre o ISS. O fato gerador do imposto é a prestação dos serviços constantes do anexo da referida legislação. Conforme informações do portal do TCE/RS, a receita de ISS no município de Gramado, possui percentual significativo dentro das receitas tributárias, conforme demonstra o quadro 2.

Quadro 2 – Receitas tributárias e ISS (em R\$)

	2016	2017	2018	2019	1º sem. 2020
Receitas Tributárias	107.629.072,76	110.822.475,69	121.592.851,74	146.648.333,33	70.392.244,19
ISS	35.988.079,11	36.411.259,88	40.945.047,74	47.102.235,485	16.859.763,08
% ISS sobre RT	33,44%	32,86%	33,67%	32,12%	23,95%

Fonte: TCE (2020). Adaptado pelo autor.

No quadro 2 pode-se perceber uma importante participação do ISSQN na formação da Receita Tributária Municipal.

Como forma de zelar pelas receitas próprias, principalmente nos municípios que possuem boa percentual desta arrecadação, pode-se destacar a importância de uma eficiente fiscalização tributária.

Portanto, a questão de pesquisa deste trabalho é responder ao seguinte questionamento: Quais os benefícios da auditoria tributária fiscal do ISSQN para o incremento da receita própria no município turístico de Gramado/RS nos períodos de 2016 a 2019 e primeiro semestre de 2020? Este presente artigo tem como objetivo principal realizar uma comparação entre o ISS lançado em processos de fiscalização de auditoria com o total do ISS arrecadado em determinados períodos. Serão utilizados os anos de 2016, 2017, 2018, 2019, bem como o primeiro semestre de 2020, como período de pesquisa. Na tentativa de responder o questionamento, deve-se ter em vista que o município possui uma arrecadação própria superior às transferências correntes, além do que, mais de 30% desta arrecadação própria provêm do ISS. A auditoria tributária fiscal de ISS tem o objetivo de prevenir a sonegação de ISS para o município, além de estar presente no auxílio para o correto preenchimento de notas fiscais, que por erros, intencionais ou não, podem diminuir a receita de ISS.

Além desta parte introdutória, este artigo está estruturado em mais quatro seções. A segunda seção busca realizar uma revisão teórica por meio da análise e interpretação dos conceitos, legislações, procedimentos, processos de auditoria tributária e fiscal e demais peculiaridades neste processo. A terceira seção tem o objetivo de apresentar os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. A quarta seção apresenta a análise e a discussão dos resultados.

2 Referencial Teórico

2.1 Origem e classificação das receitas

A Constituição Federal de 1988 colocou os municípios na situação de entes autônomos, visto que, conforme Cabete (2019), a carta magna elevou o número de entes federados, onde se incluíram os municípios. Diante de tal situação, os municípios receberam maior autonomia para que pudessem realizar políticas públicas. Logicamente, para que políticas públicas sejam colocadas em prática, os municípios tiveram de ampliar suas receitas (entrada de recursos).

Tais receitas, recorrentes do conceito de receita orçamentária, são definidas por Andrade (2017) como “todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar...”. A aplicação de recursos pelos entes federados depende da sua arrecadação, sendo que ambas devem estar atreladas a um orçamento, que Andrade (2017) descreve como uma peça onde se “dispõe sobre a previsão da receita e a fixação da despesa, contendo programas de ação do governo e os diversos tipos de despesas necessários a cada um desses programas”. As receitas públicas podem ser classificadas em orçamentárias (próprias) ou extra orçamentárias (terceiros). (ANDRADE, 2017).

A receita orçamentária, conforme Kohama (2016) “é a consubstanciada no orçamento público, consignada na Lei Orçamentária, cuja especificação deverá obedecer à discriminação constante do anexo nº 3, da lei federal nº 4.320/1964 [...]”. O mesmo autor, ainda define a receita extra orçamentária como a receita que “compreende os recolhimentos feitos que constituirão compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária e, portanto, independe de autorização legislativa”. Segundo Andrade (2017), nestes ingressos, o ente público terá a figura de depositário de valores não lhe pertencentes, como, por exemplo, cauções e fianças.

As receitas orçamentárias, se classificam em duas categorias econômicas: receitas correntes e receita de capital. A lei federal nº 4.320/1964, através do seu artigo 11, §§ 1º e 2º, traz as definições de ambas as categorias:

§ 1º – São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

§ 2º – São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.939, de 1982)

Andrade (2017) diz que as receitas correntes são decorrentes de um fato modificativo, o que significa afirmar que é toda transação realizada pela Administração Pública que, na seara patrimonial, possui um resultado que constitua ou majore seu patrimônio. Kohama (2016) complementa a ideia, afirmando que as receitas correntes se referem a um sentido econômico. Pela definição da 8ª edição do MCASP (2018), as receitas correntes “são arrecadadas dentro do exercício financeiro, aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, com vistas a satisfazer finalidades públicas”.

Kohama (2016) cita a classificação das receitas correntes como: “Receita Tributária, Receita de Contribuições, Receita Patrimonial, Receita Agropecuária, Receita Industrial, Receita de Serviços, Transferências Correntes e Outras Receitas Correntes”. De maneira a seguir o objetivo deste artigo, o foco ficará apenas nas Transferências Correntes e nas Receitas Tributárias, visto que são as maiores fontes de recursos para o município de Gramado, objeto deste estudo.

As transferências correntes são os recursos financeiros, cuja origem provém de outras entidades de direito público ou privado e são destinadas a suprir gastos classificados como despesas correntes (KOHAMA, 2016). Andrade (2017) diz que estes recursos “em geral, são as transferências definidas nos artigos 158 e 159 da Constituição Federal, além de transferências de convênios, programas de governo etc.” A 8ª edição do MCASP (2018), traz

que as transferências intergovernamentais “compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal.” Ainda de acordo com o Manual, os recursos financeiros advindos das Transferências Correntes tem o objetivo de suprir despesas de manutenção ou funcionamento para uma finalidade pública específica.

Os artigos 158 e 159 da CF detalham a repartição das receitas da união e estados para com os municípios. O quadro 3 demonstra as receitas arrecadadas pela União e estados, mas que cabem aos municípios.

Quadro 3 – Receitas da União e estados pertencentes aos Municípios

IR	Produto do IR incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem ou mantiverem.
ITR	50% do ITR dos imóveis localizados em seu território (cabendo a sua totalidade, na hipótese do município cobrar e fiscalizar, mediante convênio com a União).
ICMS	25% do ICMS (que será distribuído mediante critérios estabelecidos pelo estado e pela união).

Fonte: adaptado da CF.

A união é obrigada a entregar 49% do IR e IPI, aos entes federados, repartidos da maneira como demonstra o quadro 4. Há, ainda, destinação de parte de recursos recebidos pelos estados através do FPE que deve ser entregue aos municípios, conforme os mesmos artigos da CF.

Quadro 4 – Repasse de IR e IPI pela União

49% do IR e IPI	21,5% para Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
	22,5% para Fundo de Participação dos Municípios
	3% Aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.
	2% ao Fundo de Participação dos Municípios, sendo 1% entregue até o dia 10/12 e 1% entregue até 10/07 de cada ano.

Fonte: adaptado da CF

As receitas tributárias, por sua vez, são as receitas que o município arrecada como receita própria e, conforme Kohama (2016), são aquelas derivadas de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Andrade (2017) complementa a ideia afirmando que a receita tributária “conceitua-se como a resultante da cobrança de tributos pagos pelos contribuintes em razão de suas atividades, suas rendas, suas propriedades e dos benefícios diretos e imediatos recebidos do Estado”. A 8ª edição do MCASP (2018) apresenta a definição das Receitas Tributárias, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O manual traz ainda que a receita advinda dos impostos, taxas e contribuições de melhoria são, relativamente à sua procedência, receitas derivadas cujo fim é a obtenção de recursos para que o Estado custeie suas atividades inerentes.

2.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Afunilando ainda mais as classificações, chega-se aos impostos, especificamente. O imposto, cuja definição é encontrada no Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” A 8ª edição do MCASP traz que a obrigação à

espécie tributária imposto não está vinculada a nenhuma contraprestação direta ou imediata pelo seu pagamento. A Constituição Federal dá a competência de instituir determinados impostos para cada ente, União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Nesta linha, chega-se ao artigo 156 da Constituição Federal, o qual determina a competência de instituir impostos sobre os serviços de qualquer natureza aos municípios:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, simplesmente ISSQN ou ISS, de acordo com Borges e Reis (2015) “tem por objeto a tributação da prestação de serviços por pessoas físicas ou jurídicas, ou seja, onera as atividades econômicas de circulação de bens não materiais”. Os mesmos autores complementam a ideia traduzindo serviço como o “resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material”.

Como serviços, Borges e Reis (2015) entendem que:

“no sentido econômico, são bens imateriais que estão na circulação econômica, opondo-se a tudo que constitua bem material ou corpóreo. Podem abranger não apenas o fornecimento de trabalho (serviços de advocacia, odontologia, administração, etc.), mas também locação de espaço em bens móveis, a título de hospedagem ou guarda de bens.”

O ISS é classificado com tributo indireto, a medida que incide “sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviços”. (FABRETTI, 2009)

Outras atribuições de competências foram dadas à lei complementar, consoante a Constituição Federal de 1988, artigo 156, § 3º. Crepaldi e Crepaldi (2015) citam elas: fixação de alíquotas máximas e mínimas; exclusão sobre exportações de serviços e; regulamentação da isenção, dos incentivos e benefícios fiscais, bem como as formas e condições de concessão e revogação.

Atualmente, o ato normativo que disciplina o ISS é a lei complementar 116/2003. Conforme Crepaldi e Crepaldi (2015), após a Constituição Federal de 1988, o ISS era regido pelo decreto-lei 406/1968 e pela lei complementar 56/1987. Após 31 de julho de 2003 que então entrou em vigor a lei complementar 116/2003 disciplinando a incidência do imposto, revogando os diplomas anteriores que tinham igual finalidade.

De antemão, a referida lei complementar estabelece no caput do artigo 1º que:

“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.”

Em atendimento as competências dadas pela CF, foram disciplinadas, nos artigos 8º e 8º-A da lei complementar 116/2003 a alíquota mínima e máxima do ISS:

“Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – Demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) ”

No que tange a base de cálculo do ISS, a lei complementar 116/2003 determina, em seu art. 7º, que está é o preço do serviço.

Cabe então aos Municípios e ao Distrito Federal instituir, através de ato normativo, as alíquotas de ISS, respeitando o limite mínimo e máximo já delineado, sendo nulo o regramento que não os respeite, conforme determina o artigo 8º-A, §2º, da lei complementar 116/2003.

A lei complementar 116/2003, define no seu artigo 3º a regra para o que deve ser considerado estabelecimento prestador, ou seja, o local onde é devido o imposto. Via de regra o imposto é devido no local onde o prestador está estabelecido e, na falta de estabelecimento, no local de domicílio do prestador. Porém, a lei estabelece vinte e três exceções a regra, hipóteses que estão previstas nos incisos I a XXV (X e XI estão vetados). Nestes casos o imposto é devido no local da prestação do serviço. O artigo 4º traz o conceito do estabelecimento prestador:

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Segundo a CF de 1988, estão excluídos da incidência do ISS os serviços sujeitos ao ICMS, como a comunicação, transporte intermunicipal e interestadual.

2.3 Obrigação tributária e fato gerador

Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Adiante, no artigo 115, regra que o “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”

Borges e Reis (2015) dizem que a lei diferencia a obrigação tributária principal da acessória, sendo que a priori nada mais é do que a obrigação de realizar o pagamento dos tributos no prazo e condições previstas da legislação. Já, a segunda “tem por objeto prestações de fazer ou deixar de fazer algo ou alguma coisa em função do tributo”. (BORGES; REIS, 2015)

De acordo com o CTN, em seu artigo 97, III, somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal. Neste sentido, pode-se observar no já citado caput do artigo 1º da lei complementar 116/2003, que o fato gerador do ISS é a “prestação de serviços constantes da lista anexa”. A partir daí, na chamada lista anexa da lei complementar 116/2003, tem-se o rol de atividade sujeitas a imposição do ISS, “e, como resta cristalino, se o serviço prestado não estiver previsto em lei, jamais poderá sofrer a incidência do ISS”. (RUSSO; VAZ, 2011)

Conforme Borges e Reis (2015), o fato gerador possui dois elementos: os subjetivos e os objetivos. Os autores destacam que “os elementos subjetivos são as partes na relação obrigacional resultantes de sua ocorrência” e os nomeia como sujeito ativo e sujeito passivo.

Calaza (2018) diz que “o sujeito ativo da relação tributária será aquele responsável por fiscalizar e exigir o cumprimento da respectiva obrigação...” cabendo “a pessoa jurídica de direito público detentora da competência tributária”. No caso do ISS, como já visto, os municípios. Já, o sujeito passivo, conforme Calaza (2018), é o responsável por pagar um tributo. Quanto aos elementos objetivos, Borges e Reis (2015) afirmam que podem ser classificados em: quantitativos, espaciais e temporais. O quadro 5 traz esta classificação:

Quadro 5 – Elementos objetivos

Elemento quantitativo	Base de cálculo do tributo sobre a qual se aplica a alíquota
Elemento espacial	Local da ocorrência do fato gerador
Elemento temporal	Momento da ocorrência do fato gerador

Fonte: adaptado de Borges e Reis (2015)

Evidentemente que há regras que regulamentam a ocorrência do fato gerador. O artigo 116 do CTN traz tal regramento, que aplica a todos os tributos, de quando deve ser considerado ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

“I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Glaserapp (2016) diz que uma importante característica sobre a obrigação tributária, é que ela não depende da vontade de nenhuma parte que está envolvida na transação que gera a tributação. O autor cita que “o tributo tem *força de lei (ex lege, em latim)* e pode, portanto, ser exigível a partir do momento em que a hipótese de incidência do tributo prevista na lei se concretiza como um acontecimento real (fato gerador).” GLASENAPP (2016)

2.4 Fiscalização tributária

Para que os contribuintes cumpram com suas obrigações tributárias, o ente responsável pela arrecadação do tributo tem o dever de fiscalizar. A arrecadação pode ser considerada mais que um direito, uma obrigação constitucional. A lei complementar 101/2000, também chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal prevê em seu artigo 11 que a efetiva arrecadação de todos os tributos também constitui-se como um requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal, junto da instituição e da previsão.

O ato de fiscalizar se uma obrigação tributária está sendo cumprida pode ser chamada de auditoria. Por sua vez, auditoria é um termo de origem latina, que vem de *audire* (ouvir) e denota, na sua origem, profissionais que, buscando e unindo informações, pretendiam tirar suas conclusões (MAFFEI, 2015).

Auditoria Tributária ou Auditoria Fiscal, segundo Santos (2018), é um ramo da auditoria que visa analisar se os contribuintes estão cumprindo corretamente suas obrigações tributárias. Ainda, de acordo com o mesmo autor, as obrigações fiscais não se tratam somente do pagamento dos impostos, abrangendo, além disso, a entrega de declarações acessórias.

Partindo para a ideia da auditoria realizada pela Fiscalização Tributária dos órgãos da administração pública, enfoque deste artigo, Zaffari et al (2019) diz que o Estado, dentro de duas atribuições, exerce o que se chama de poder de polícia. “Esse poder-dever se constitui na possibilidade de a Administração Pública impor restrições aos direitos dos cidadãos em favor do interesse público e em detrimento do interesse individual de cada cidadão” (ZAFFARI ET AL, 2019). O mesmo autor, ainda divide o poder de polícia em duas óticas:

“Esse poder pode ser encarado sob duas óticas: uma em sentido amplo, em que o Estado pode impor restrições aos cidadãos (criando leis nesse sentido, exercendo a sua função legiferante); outra em um sentido mais restrito, em que o Estado restringe e condiciona a vontade e propriedade dos administrados através de seus mecanismos coercitivos próprios.” (ZAFARRI ET AL, 2019)

Crepaldi e Crepaldi (2015) afirmam que o conjunto de órgãos públicos encarregados da aplicação da legislação tributária e que devem verificar a correção de sua aplicação por terceiros é chamada de Administração Tributária. O autor ainda cita que as principais funções da Administração Tributária são fiscalizar, arrecadar e cobrar de forma administrativa e judicial os tributos.

Os municípios, como agentes ativos da obrigação tributária do ISS, possuem então a função de realizar a fiscalização, exigindo o cumprimento da mesma. Conforme Crepaldi e Crepaldi (2015) a Administração Tributária dos entes federados são atividades essenciais para o funcionamento do Estado e suas atuações devem ser de formas integradas para que possam compartilhar dados cadastrais e informações fiscais sobre os contribuintes.

De acordo com o artigo 194 do CTN todas as pessoas podem ser auditadas, independentemente de serem naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, gozarem ou não de imunidade ou isenção. (CREPALDI; CREPALDI, 2015)

No município de Gramado, a declaração mensal de ISS às quais os contribuintes prestadores de serviços estão sujeito, de acordo com o artigo 69 do Código Tributário Municipal, será posteriormente homologado. A definição de lançamento por homologação, de acordo com o artigo 150 do CTN, pode ser entendido como aquele tributo “cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. O artigo 149 do CTN elenca uma série de situações em que a autoridade administrativa realizará a revisão de ofício nos lançamentos:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

O artigo 150 do CTN, em seu §4º, traz que, caso a lei não estipule um prazo para homologação, ele será considerado de cinco anos, tornando-se automaticamente homologado

o lançamento e definitivamente extinto o crédito, quando expirado o prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado.

Vários estudos acadêmicos já demonstraram o alto grau de dependência dos municípios para com transferências estaduais e federais. Para que o agente público não seja enquadrado nos crimes previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, como a renúncia de receita por exemplo, é importante que realize a fiscalização, a cobrança e a arrecadação das suas receitas próprias. Seguindo o preceito constitucional e legislativo, poderá haver redução da dependência de transferências correntes, visto que se dará atenção à arrecadação própria.

A lei municipal 2.158/2003 define, em seu artigo 173, que a competência de fiscalizar o cumprimento das normas de legislação tributárias é da Secretaria Municipal da Fazenda. O referido artigo legislativo traz os aspectos básicos do que chama de Processo Fiscal Tributário, bem como os documentos que integram tal processo.

3. Aspectos Metodológicos

3.1 Delineamento da pesquisa

No que tange aos procedimentos técnicos, este artigo utilizou um estudo de caso, que segundo Diehl e Tatim (2004) “caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”, visto que se busca identificar os benefícios da auditoria tributária fiscal de ISSQN para o incremento da receita própria no município de Gramado/RS. Theóphilo e Martins (2016) definem o estudo de caso como:

“[...] uma investigação empírica que pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis, buscando aprender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto”.

Além disso, o estudo de caso, de acordo com Yin (2010), é uma estratégia de pesquisa que busca examinar um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real. Em função do apresentado, optou-se pela metodologia de estudo de caso no presente trabalho.

Complementarmente ao estudo de caso, realizou-se uma pesquisa bibliográfica, onde buscou-se conceitos e contribuições para o assunto em pauta, em livros e artigos. Nesta seara, Theóphilo e Martins (2016) afirmam que a pesquisa bibliográfica é uma “estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica”. O procedimento visa o levantamento palpável de informações em referências já publicadas, técnica indispensável para o presente artigo. Gil (2010) explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

No que se refere a abordagem do problema trata-se de uma pesquisa qualitativa. Conforme Diehl e Tatim (2004), a pesquisa qualitativa é assim definida:

“Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.”

De acordo com os objetivos, o presente artigo pode ser classificado como uma pesquisa exploratória. Diehl e Tatim (2004) afirmam que o objetivo da pesquisa exploratória é propiciar maior familiaridade ao problema, para que o mesmo possa ficar mais explícito ou construir hipóteses. Gil (2002) destaca que os resultados obtidos com base em uma pesquisa exploratória podem contribuir no sentido de identificar relações existentes entre variáveis

estudadas de determinada população. Portanto, o pesquisador informa sobre situações, fatos, opiniões ou comportamentos que têm lugar na população analisada.

A vista dos conceitos dos autores citados para proceder esta pesquisa, estende-se que as metodologias são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

3.2 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Inicialmente foi realizada a pesquisa bibliográfica, onde se buscou um aprofundamento sobre o tema em livros, artigos, periódicos e, principalmente, da legislação que versa sobre o assunto. Com a pesquisa, pode-se encontrar conceitos e definições teóricas essenciais para o desenvolvimento do artigo e estudo de caso.

Para realizar o estudo de caso, foi realizada a coleta de dados através do Portal do Tribunal de Contas da União e da própria Prefeitura de Gramado. Será realizada visita na Secretaria Municipal da Fazenda, com a finalidade de coletar números e entender exatamente a origem dos mesmos.

No que se refere especificamente a coleta de dados, buscar-se-á encontrar o máximo de dados que podem interferir no resultado da pesquisa. Os números coletados serão analisados através da técnica estatística percentual, entre outras, que no momento da pesquisa se mostrarem importantes para demonstrar os resultados encontrados.

Para preservar a comparabilidade, que conforme Iudícibus, Marion e Faria (2018) é uma característica básica da informação contábil, integrando qualidade à mesma, para a análise dos dados levantados através da pesquisa, será aplicada a atualização monetária pelo Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI) até o mês de junho de 2020. O índice é calculado pelo Instituto Brasileiro de Economia (IBRE) da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e é utilizado diretamente para calcular o Produto Interno Bruto (PIB) (FVG, 2016). De acordo com a FGV e o IBRE, o índice resulta da média aritmética simples entre o Índice de Preços ao Produtor Amplo (IPA), o Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e o Índice Nacional de Custo da Construção (INCC), considerando pesos de 60%, 30% e 10% respectivamente. Optou-se pelo IGP-DI para a atualização, pois o índice considera vários setores da economia, refletindo uma inflação mais adequada para o estudo.

4. Resultados da pesquisa

A cidade de Gramado, localizada da região serrana do estado do Rio Grande do Sul, região sul do Brasil, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) possui uma população estimada de 36.555 no ano de 2020. A economia do município gira basicamente em torno do turismo com cerca de 86% do seu Produto Interno Bruto (PIB) provindos desta área (PIONEIRO, 2020). Ainda de acordo com os dados do IBGE, o PIB do município em 2017 era de R\$ 1.720.060.770, sendo que o mesmo valor per capita girava naquele ano em R\$ 49.078,69, o que deixa a cidade da posição 350º no país, dentro do total 5570 municípios brasileiros, e na posição 61º no estado, dentro do total de 497 municípios gaúchos. Neste cenário encontrado na pesquisa, torna-se importante verificar as receitas correntes do município.

Conforme dados do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS (2020), as Receitas Correntes do município de Gramado, dos anos de 2016 a 2019, considerando ainda o primeiro semestre de 2020, estão distribuídas conforme os dados apresentados no Quadro 06.

Quadro 6 – Formação da Receita Corrente (em R\$)

Especificação	2016	2017	2018	2019	1º sem. 2020
Receita Tributária	107.629.072,76	110.822.475,69	121.592.851,74	146.648.333,33	70.392.244,19
Receita de Contribuições	2.546.548,06	2.467.812,20	2.702.943,33	2.903.036,68	1.563.925,81
Receita Patrimonial	5.716.098,22	5.234.944,15	5.721.917,36	3.858.381,24	1.146.594,46
Receita de Serviços	142.873,69	24.287,73	955.782,11	1.415.611,36	0,00
Transferências Correntes	97.241.191,54	103.650.430,01	108.399.992,60	107.062.604,93	67.374.935,78
Outras Receitas Correntes	19.576.691,89	20.368.395,48	7.634.755,59	9.126.651,65	5.034.760,26
Total das Receitas Correntes	232.852.476,15	242.568.345,25	247.008.242,74	271.014.619,18	145.512.460,50

Fonte: TCE (2020), adaptado pelo autor.

Percebe-se que o total das Receitas Correntes, durante o período de 2016 a 2019, teve aumento expressivo com relação ao ano anterior. As Receitas Tributárias, que envolvem a soma dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, têm potencial significativo dentro no montante, representando percentuais de 46,22% em 2016, 45,69% em 2017, 49,23% em 2018, 54,11% em 2019 e 48,38% no primeiro semestre de 2020. Embora o primeiro semestre de 2020 esteja marcado pela pandemia da Covid-19, tendo o município de Gramado publicado decretos que restringiam o funcionamento de vários setores da economia, não foi verificado, através deste percentual, queda significativa. Pode-se notar que o município de Gramado possui uma boa capacidade arrecadatória, visto que o montante das Receitas Tributárias supera, em todos os períodos que são análise deste estudo, o montante da outra principal fonte de recurso, que são as Transferências Correntes. A soma das demais receitas (Receita de Contribuições, Receita Patrimonial, Receita de Serviços e Outras Receitas Correntes) não apresentam valores significativos dentro no montante total, sendo responsáveis por representar 12,02% em 2016, caindo ano após ano, chegando aos 5,32% no primeiro semestre de 2020.

Dentro das Receita Tributárias, enfoque principal deste estudo de caso, podemos encontrar os valores referentes aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, que representam os montantes apresentados através do Quadro 07.

Quadro 07 – Formação das Receitas Tributárias (em R\$)

Especificação	2016	2017	2018	2019	1º sem. 2020
Impostos	93.810.481,53	97.538.561,87	106.388.914,13	127.350.732,51	62.847.478,33
Taxas	12.921.010,51	12.920.956,79	14.660.456,07	18.232.806,93	7.441.766,46
Contribuições de melhoria	897.580,71	362.957,03	543.481,55	1.064.793,88	102.999,40
Total das Receitas Tributárias	107.629.072,76	110.822.475,69	121.592.851,74	146.648.333,33	70.392.244,19

Fonte: TCE (2020), adaptado pelo autor.

Observando os dados do Quadro 07, percebe-se que os impostos formam, quase que na totalidade, o montante da Receita Tributária do município de Gramado. Os impostos são responsáveis pela arrecadação de 87,16%, 88,01%, 87,50%, 86,84% e 89,28%, do total das Receitas Tributárias nos anos de 2016 a 2019 e primeiro semestre de 2020 respectivamente.

Dentro da subclassificação de impostos, tem-se as contas e os respectivos montantes do Imposto de Renda Retido, do IPTU, do ITBI e do ISSQN, conforme Quadro 08.

Quadro 08 – Formação da subclassificação de impostos (em R\$)

Especificação	2016	2017	2018	2019	1º sem. 2020
IR Retido	6.336.872,61	8.101.563,37	8.288.261,76	9.306.663,83	4.954.966,41
IPTU	35.023.934,86	38.402.622,69	41.546.627,92	50.226.747,58	32.426.085,30
ITBI	16.461.594,95	14.623.115,93	15.608.976,71	20.715.085,62	8.606.663,54
ISSQN	35.988.079,11	36.411.259,88	40.945.047,74	47.102.235,48	16.859.763,08
Total de Impostos	93.810.481,53	97.538.561,87	106.388.914,13	127.350.732,51	62.847.478,33

Fonte: TCE (2020), adaptado pelo autor.

O IPTU e o ISSQN são receitas de grande importância dentro do grupo de impostos. Considerando os anos de 2016 a 2019, pode-se perceber que os dois montantes são muito próximos. O ISSQN representa 38,36%, 37,33%, 38,49%, 36,99% e 26,83% do total de impostos nos anos de 2016 e 2019 e primeiro semestre de 2020 respectivamente.

O turismo no município de Gramado pode ser considerado um fator chave para a arrecadação de ISS, devido aos seus inúmeros estabelecimentos hoteleiros e de lazer. Todavia, além de simplesmente aguardar a entrada dos valores nos cofres públicos, é de suma importância, para que haja uma arrecadação eficiente de ISSQN, a existência de uma Fiscalização Tributária atuante, visto que, mesmo sem intenção, pode haver sonegação do referido imposto, tendo como exemplo a incorreta emissão de documento fiscal, entre outros erros. No município de Gramado, os processos de auditoria ocorrem por intermédio do Setor de Fiscalização Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda. Desta forma, buscou-se junto à Prefeitura Municipal de Gramado, os valores de ISSQN arrecadados em processos de auditoria dos anos referentes a este estudo. O ente público, retornou a solicitação auferindo os montantes demonstrados no Quadro 09.

Quadro 09 – Valores lançados de ISS em processos de auditoria (em R\$)

2016	2017	2018	2019	1º sem. 2020
2.067.591,66	1.810.067,35	92.237,40	52.290,00	12,71

Fonte: Secretaria Municipal da Fazenda de Gramado (2020), adaptado pelo autor.

Percebe-se nestes resultados uma queda significativa dos valores lançados através dos processos fiscalizatórios de auditoria. Realizando um comparativo entre a arrecadação de ISS e o valor arrecadado deste mesmo imposto através de processos de auditoria, nota-se que ambos caminharam na contramão. Enquanto a arrecadação do ISS no ano de 2019 teve aumento de 30,88% se comparado ao ano de 2016, verifica-se uma queda de aproximados 97,47% na comparação com os mesmos anos. O Quadro 10 apresenta a participação do ISS lançado em processos de auditoria para o total de ISS arrecadado no período a que se refere.

Quadro 10 – ISS arrecadado e ISS auditado (em R\$)

Especificação	2016	2017	2018	2019	1º sem. 2020
ISS total arrecadado	35.988.079,11	36.447.998,36	40.496.253,46	47.201.598,47	16.859.763,08
ISS auditado	2.067.591,66	1.811.893,69	91.226,39	52.400,31	12,71
% ISS auditado sobre ISS total arrecadado	5,745%	4,971%	0,225%	0,111%	0,008%

Fonte: TCE (2020) e dados da Secretaria Municipal da Fazenda (2020), adaptado pelo autor.

Há de se destacar que a homologação automática do lançamento só ocorre após cinco anos da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no artigo 150, §4º do Código

Tributário Nacional. Desta forma, o município tem o poder de auditar e realizar os lançamentos que julgar necessários dentro dos devidos processos fiscalizatórios no decorrer deste prazo, o que pode aumentar o ISS auditado referente às competências deste estudo, nos próximos anos. O Setor de Fiscalização de ISS da Secretaria Municipal da Fazenda de Gramado, quando da disponibilização dos resultados de ISS auditado, acrescentou que os dados foram levantados levando em consideração os lançamentos realizados na receita específica de ISS auditoria dentro de seu sistema interno. Ademais, foi informado que dentro de processos de auditoria se originam multas, por infração à legislação, no que se refere à não entrega de declarações, à omissão de dados, entre outros, valores estes que não estão sendo considerados como ISS auditado e portanto não fazem parte do montante.

O Quadro 11, apresenta a evolução do ISS arrecadado, bem como do ISS auditado, por meio de percentuais. Neste resultado, levou-se em consideração sempre o ano anterior, exceto para 2016. Para o primeiro semestre de 2020 levou-se em consideração o primeiro semestre do ano anterior (2019).

Quadro 11 – Evolução ISS arrecadado e auditado (em R\$)

Período	ISS arrecadado	Variação em relação ao período anterior	ISS auditado	Variação em relação ao período anterior
2016	35.988.079,11		2.067.591,66	
2017	36.411.259,88	1,176%	1.810.067,35	-12,455%
2018	40.945.047,74	12,452%	92.237,40	-94,904%
2019	47.102.235,48	15,038%	52.290,00	-43,309%
1º sem. 2019	20.511.862,12		31.254,71	
1º sem. 2020	16.859.763,08	-17,805%	12,71	-99,959%

Fonte: TCE (2020) e dados da Secretaria Municipal da Fazenda (2020), adaptado pelo autor.

5. Conclusão

Com sua economia baseada no turismo, a cidade de Gramado, no Rio Grande do Sul, possui uma importante arrecadação. A rede hoteleira que a cidade possui, além de outros prestadores de serviços, retornam para o pequeno município, um montante significativo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISS. Na seara das Receitas Tributárias, constata-se através dos dados levantados por este estudo que o ISS, em praticamente todos os períodos objetos da análise, é o segundo maior imposto, com alta representatividade, atrás somente do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana, o IPTU. Observa-se inclusive que no ano de 2016, a arrecadação de ISS ultrapassou a arrecadação do IPTU. Diante disto, o presente estudo buscou identificar uma possível participação do ISS apurado em processos de fiscalização de auditoria em comparação com a arrecadação total de ISS. O processo de fiscalização de auditoria busca evidenciar se os contribuintes estão cumprindo com suas obrigações perante o fisco, sendo desta forma, um meio para que o município possa evitar sonegações e outras formas que levem ao não recolhimento do tributo devido.

Para a elaboração deste artigo, foi utilizado como questão de pesquisa o seguinte questionamento: “Quais os benefícios da auditoria tributária fiscal do ISSQN para o incremento da receita própria no município turístico de Gramado/RS?”. De forma a nortear o presente estudo, foi definido um objetivo principal, sendo ele “realizar uma comparação entre o ISS lançado em processos de fiscalização de auditoria com o total do ISS arrecadado em determinados períodos”. Para cumprir com o objetivo principal, determinou-se um período temporal, que são os anos de 2016 a 2019, bem como o primeiro semestre do ano de 2020. Realizou-se uma pesquisa com a finalidade de identificar alguns conceitos básicos, tais como Receita Orçamentária, Receitas Correntes, Receitas Tributárias, Transferências Correntes,

Impostos, ISS, Auditoria e outros que se fizeram necessários para que o presente estudo pudesse ser apresentado de fácil entendimento.

Com relação aos procedimentos técnicos adotados por esta pesquisa, procedeu-se com uma pesquisa bibliográfica bem como por um estudo de caso, buscando levantar dados e informações para que fosse cumprido o objeto principal do estudo. Já, no que tange a metodologia, foi utilizada a pesquisa qualitativa.

Em uma primeira fase, buscou-se trazer uma contextualização do termo receita, logo partindo para a receita orçamentária. Nesta linha, foram trazidas as definições de Receitas Correntes partindo para as suas subclassificações de Receitas Tributárias e Transferências Correntes, principal foco da pesquisa. Dentro das Receitas Tributárias, encontrou-se os Impostos e o ISSQN. Foram analisadas as principais leis que norteiam o tema tributo, que são a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional. Já, no que se refere ao ISS, utilizou-se a Lei Complementar 116/2003 e, de maneira que o ISS é um imposto cuja competência foi constitucionalmente dada aos entes federados chamados de municípios, analisou-se brevemente o Código Tributário Municipal de Gramado/RS. Na sequência, foram levantados temas como fato gerador e obrigação tributária, com a finalidade de evidenciar o surgimento da obrigação do ISS. Para finalizar o referencial teórico, foi levantado o tema da fiscalização tributária, importante conceito nesta pesquisa. Por fim, nos resultados da pesquisa, foram demonstradas as arrecadações do município de Gramado com as receitas correntes, subdividindo-se até a classificação dos impostos e do ISSQN, buscando os valores de ISSQN lançados em processo de fiscalização de auditoria.

Para o levantamento dos dados que compõe o resultado da pesquisa, foi recorrido ao Portal do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, que apresenta, dentre outros dados, a receita dos municípios. Ainda, para as informações que não foram possíveis encontrar pelos meios digitais *online*, foram solicitados relatórios para a Secretaria Municipal da Fazenda de Gramado.

De acordo com as informações levantadas neste estudo, as receitas próprias do município de Gramado são superiores às transferências correntes. Tal informação pode ser vista através da análise dos dados demonstrados deste estudo, onde foi constatado que, nos anos de 2016 a 2019, as Receitas Tributárias do município representaram 46,22%, 45,69%, 49,23% e 54,11% do montante das Receitas Correntes respectivamente. No mesmo período, foi possível identificar que 41,76%, 42,73%, 43,89% e 39,50% do mesmo montante são advindos de Transferências Correntes. Observa-se um pequeno crescimento da participação das receitas tributárias, principalmente para o ano de 2019. Enquanto, como evidenciado nesta pesquisa, muitos municípios são dependentes das Transferências Correntes para sua manutenção, a situação de Gramado/RS encontra-se distinta desta.

Já, dentro da formação das receitas tributárias, é possível verificar a grande relevância dos impostos para o montante. Foi evidenciada uma participação de 87,16%, 88,01%, 87,50%, 86,84% e 89,28% para os anos de 2016 a 2019, e primeiro semestre de 2020 respectivamente.

Direcionando ainda mais a pesquisa, foram trazidos os dados da arrecadação de cada imposto que compõe o montante. Neste momento, é possível identificar a importante relevância do ISS para a formação do valor. A participação do ISS é de 38,36%, 37,33%, 38,49%, 36,99% e 26,83%, para os períodos analisados. Já, o IPTU, outra grande receita, compreende 37,33%, 39,37%, 39,05%, 39,44% e 51,59% respectivamente. Os dois grandes impostos responsáveis por grande fatia da arrecadação das receitas tributárias andam lado a lado em termos de representatividade. Excetua-se desta afirmação o primeiro semestre de 2020, período fortemente marcado pela pandemia do Covid-19, conforme já destacado.

Seguindo o objetivo do estudo, foram levantados os dados do ISS lançado em processos de fiscalização de auditoria. Observou-se que o percentual de lançamento de ISS

em processos de auditoria, considerando os anos de 2016 a 2019 e o primeiro semestre de 2020, nunca ultrapassou os 6% da arrecadação total de ISS. A média de lançamento entre os anos de 2016 a 2019 ficou em 2,763%. Ano a ano, dentro do período analisado, o percentual de lançamento de ISS em processos de auditoria caiu, chegando a (-) 97,121% de 2016 a 2019, apesar de o nível de arrecadação de ISS ter aumentado de maneira significativa, na faixa de 14,5 milhões de reais considerando este período. Considerando o primeiro semestre de 2020, a queda do ISS auditado se acentua ainda mais, chegando nos -99,999%.

Analisando os dados, ficou evidenciado que o ISS lançado em processos de auditoria esteve em forte queda, sendo que todas as demais receitas do município subiram, com exceção do primeiro semestre de 2020, período este marcado pela pandemia da Covid-19. Analisar somente estes seis meses de 2020, confrontando com anos anteriores sem tomar por base a realidade vivenciada não é o mais correto. Diversas restrições de circulação foram impostas pelos governos federais, estaduais e municipais como meio de controlar o avanço do vírus. Não foi diferente no município de Gramado, onde houve a restrição da ocupação da rede hoteleira, bem como o cancelamento ou adiamento de eventos que ocorreriam no período.

Entretanto, mesmo considerando o ano de 2020 como atípico, não se pode deixar de considerar o baixo valor de ISS lançado em processos de auditoria, na medida que as restrições começaram a ser impostas somente em 19 de março de 2020, através do decreto municipal 70/2020. Observa-se ainda, que mesmo com as citadas restrições, o município arrecadou R\$ 16.859.763,08 de ISS no primeiro semestre de 2020, sendo que o valor de ISS lançado em processos de auditoria no mesmo período correspondeu a 0,008% deste montante, uma queda significativa se comparado com os anos de 2016 a 2019, quando o máximo atingido foi de 5,745% em 2016 e o mínimo de 0,111% em 2019.

Conforme dados da Prefeitura de Gramado, o número de servidores de carreira ativos para o cargo de Auditor Tributário, é de sete. Dos sete, cinco estão lotados no Setor de Fiscalização Tributária, atuando diretamente com os processos de fiscalização de auditoria.

Os referidos servidores, dentro da Prefeitura Municipal de Gramado, são os únicos que possuem atribuição específica de auditar e realizar os devidos lançamentos dos créditos tributários referentes à auditoria. Todavia, pode-se perceber através dos números apresentados uma ineficácia no resultado. O Setor de Fiscalização Tributária merece uma atenção especial do gestor público, para que possa ser ainda mais ativo e buscar resultados significativos. Entretanto, não se pode deixar de mencionar que o simples fato de existir uma equipe de auditores prontos para fiscalizar, deixa os contribuintes e os respectivos contadores mais atentos e menos tendenciosos à sonegação fiscal. Este lado mais subjetivo da questão não foi objeto desta pesquisa, que se ateve quase que puramente aos números.

O gestor público, bem como o servidor de carreira lotado para as atividades que envolvem a auditoria tributária devem estar atentos para os ditames da legislação. Não encontrou-se relação visível para que os montantes de ISS lançados em processos de auditoria pudessem estar em declínio desde o ano de 2016. Há de se destacar o texto legislativo do Código Penal Brasileiro, que, em seu artigo 319 traz a definição do ato de prevaricação como aquele capaz de retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício. Para que não seja enquadrado neste artigo, o gestor deve encontrar maneiras que reforcem a sua atuação no campo da fiscalização tributária de ISS.

Outra situação importante que deve ser observada pelo agente público são os atos de improbidade administrativa, previstos na Lei 8429/1992. O inciso X do artigo 10 do referido texto legislativo, define como ato de improbidade administrativa que causa prejuízo ao erário o ato de agir negligentemente na arrecadação de tributo. Observa-se ainda, que a mesma legislação, no inciso II do artigo 11, define como ato de improbidade administrativa que

atenta contra os princípios da administração o ato de retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício.

Levando em consideração toda a legislação tributária, seja ela federal, estadual ou municipal, também a legislação que obriga que os tributos sejam efetivamente arrecadados, sob pena de sanções, e ainda, sendo o ISS, definido como imposto e tributo municipal de grande importância para os cofres do município de Gramado, é importante que se dê uma atenção especial para os processos de fiscalização de auditoria, que visam coibir qualquer ato que propicie o não recolhimento do imposto devido. Nota-se, então, pouca participação do ISS lançado em processo de fiscalização de auditoria em comparação com o total do ISS arrecadado. Mesmo que o ISS lançado em processo de fiscalização de auditoria possa ser discutido posteriormente, dando ganho a causa para o sujeito passivo ou ativo da obrigação tributária, nota-se pouca relação entre os montantes.

Os dados da pesquisa foram suficientes para que fosse encontrada uma resposta para a questão da pesquisa, concluindo-se que há pouca participação do ISS lançado em processo de auditoria com o total do ISS arrecadado nos respectivos períodos objetos do estudo. A auditoria não se mostrou benéfica como meio de incremento para a receita municipal.

Este artigo fica aberto para que os resultados obtidos possam ser comparados com aqueles obtidos através de outros estudos semelhantes, em outros entes da federação, como estados e municípios, onde é importante verificar se a realidade é parecida ou não com o município de Gramado. Problemas de sonegação, elisão, prevaricação e não realização do serviço, é um exemplo do que pode ser encontrado ou não como resultado destes outros estudos. Há, ainda, a possibilidade de complementar este estudo com a análise de períodos anteriores ao ano de 2016, com a finalidade de compreender os motivos pelos quais os lançamentos de ISS em processos de fiscalização de auditoria começaram a decair. O tema do presente estudo é amplo, porém é bem específico para profissionais que atuam ou desejam atuar na área da Fiscalização Tributária, podendo ser complementado por outros artigos científicos com finalidade parecida.

Referências

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**: métodos com base nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010077/cfi/6/10!/4/26/2@0:29.5>>. Acesso em: 08 abr. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ, 07 dez. 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 04 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5172, 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. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 04 abr. 2020.

BRASIL. **Lei nº 8429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ, 02 jun. 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18429.htm>. Acesso em: 04 nov. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 04 mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 14. out. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar 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. Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 17 abr. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 17 abr. 2020.

BRASIL. **Lei nº 4320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 18 abr. 2020.

BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **ISS AO ALCANCE DE TODOS:** lei complementar 116/2003. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

CABETE, Marcel Augusto Farha. **O Município na Constituição Federal de 1988 e suas repercussões no federalismo brasileiro.** 2019. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/72127/o-municipio-na-constituicao-federal-de-1988-e-suas-repercussoes-no-federalismo-brasileiro>>. Acesso em: 08 abr. 2020.

CALAZA, Tales. **Trata das espécies de obrigação tributária, seu nascimento, seus elementos, da responsabilidade tributária, do lançamento e da extinção do crédito tributário.** 2018. Disponível em: <<https://talescalaza.jusbrasil.com.br/artigos/568249136/direito-tributario>>. Acesso em: 04 abr. 2020.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS. **Nota Técnica nº 12/2014:** Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Brasília: CNM, 2014. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/NT_12_2014_Fundo%20de%20Participa%C3%A7%C3%A3o%20dos%20M%C3%BAnic%C3%ADpios%20-%20FPM.pdf>. Acesso em: 14 maio 2020.

CREPALDI, Sílvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria fiscal e tributária.** São Paulo: Saraiva, 2015. 512 p.

CURY, Samia Vera. **Fiscalização Tributária: Um estudo de caso no setor de fiscalização do issqn do município de Novo Hamburgo - RS.** 2013. 60 f. Monografia (Especialização) - Curso de Gestão Pública, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/228/Cury_Samia_Vera.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 25 abr. 2020.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas.** São Paulo: Pearson, 2004. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/22/pdf/0?code=eKn/BWBiU7nYHtf4VYcLO5HtSjPjT7yLR+n382pwUeoCuEY5VzFu/ADwJDfpGHPrbhI8QoQ7S/XvMkaDVc8mrQ==>>. Acesso em: 24 mai. 2020.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Firjan alerta para risco de proposta de criação de municípios.** Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<https://www.firjan.com.br/noticias/firjan-alerta-para-risco-de-proposta-de-criacao-de-municipios-1.htm>>. Acesso em 10 nov. 2020.

FOLHA DE SÃO PAULO. **70% dos municípios dependem em mais de 80% de verbas externas.** São Paulo, 2019. Disponível em: <<http://temas.folha.uol.com.br/remf/ranking-de-eficiencia-dos-municipios-folha/70-dos-municipios-dependem-em-mais-de-80-de-verbas-externas.shtml>>. Acesso em: 25 ago. 2020.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS; INSTITUTO BRASILEIRO DE ECONOMIA. Brasil. **IGP-DI Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna: Metodologia.** 2016. Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/doc/METODOLOGIA%20IGP-DI.pdf>>. Acesso em: 03 nov. 2020.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GLASENAPP, Ricardo Bernd (org.). **Direito tributário.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2016.

GRAMADO. **Lei nº 2158, de 18 de dezembro de 2003.** Dispõe sobre o Código Tributário Municipal e dá outras providências. Gramado, RS, 18 dez. 2003. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/rs/g/gramado/lei-ordinaria/2003/215/2158/lei-ordinaria-n-2158-2003-dispoe-sobre-o-codigo-tributario-municipal-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 17 out. 2020.

IBGE, Brasil. **Gramado.** Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rs/gramado/historico>>. Acesso em: 16 set. 2020.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **INTRODUÇÃO À TEORIA DA CONTABILIDADE.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011630/cfi/6/10!/4/8@0:64.6>>. Acesso em: 03 nov. 2020.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MAFFEI, José. **Curso de Auditoria: Introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502627659/cfi/14!/4/4@0.00:0.00>>. Acesso em: 06 mai. 2020.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2016.

MATEUS FRAZÃO. Pioneiro. **Com economia 86% dependente do turismo, Gramado registra baixo movimento em julho. 2020**. Disponível em: <<http://pioneiro.clicrbs.com.br/rs/economia/noticia/2020/07/com-economia-86-dependente-do-turismo-gramado-registra-baixo-movimento-em-julho-12532213.html>>. Acesso em: 01 out. 2020.

MENDES, Marcos; MIRANDA, Rogério Boueri; COSIO, Fernando Blanco. **Transferências Intergovernamentais no Brasil: diagnóstico e proposta de reforma**. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Coordenação de Estudos. Textos para discussão 40. Brasília: 2008. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-40-transferencias-intergovernamentais-no-brasil-diagnostico-e-proposta-de-reforma>>. Acesso em: 18 abr. 2020.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **MCASP: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2019. 469 p. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_3vs_Errata1/6bb7de01-39b4-4e79-b909-6b7a8197afc9>. Acesso em: 18 abr. 2020.

RUSSO, Vinícius Bellini; VAZ, Rogério Morina. **Alguns Aspectos Acerca Do Issqn- Imposto Sobre Serviço De Qualquer Natureza**. *Revista Eletrônica Direito, Justiça e Cidadania*, São Roque, v. 2, n. 1, p.1-34, jan. 2011. Disponível em: <http://docs.uninove.br/arte/fac/publicacoes/pdfs/vinicius_drt_20111.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2020.

SANTOS, Cleônimo dos. **Auditoria Fiscal e Tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2018. Disponível em: <<https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/153329/pdf/0?code=bSqVq6b6M2gwkXVCO5XHKLWtkRbN+OFozUHM/XVCu1M9IVG5i9T/IXKw2JVQ2KRYOWtpTt5NuHrxZE1tZ3T0hA==>>>. Acesso em: 06 mai. 2020.

SEBRAE. **Perfil das Cidades Gaúchas: 2020 Gramado**. Rio Grande do Sul, 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/municipios/rs/Perfil_Cidades_Gauchas-Gramado.pdf>. Acesso em: 16 set. 2020.

34º NATAL LUZ DE GRAMADO ENCERRA COM CERCA DE 2,3 MILHÕES DE VISITANTES. 2020. Disponível em: <<http://www.nataluzdegramado.com.br/34o-natal-luz-de-gramado-encerra-com-cerca-de-23-milhoes-de-visitantes/>>. Acesso em: 18 jun. 2020.

VIAGEM E TURISMO. **Os vencedores do prêmio O MELHOR DE VIAGEM E TURISMO 2018/2019**. Abril, 2018. Disponível em: <<https://viagemeturismo.abril.com.br/materias/os-vencedores-do-premio-o-melhor-de-viagem-e-turismo-2018-2019/>>. Acesso em: 05 mai. 2020.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZAFFARI, Eduardo Kucker et al. **Fiscalização Tributária**. Porto Alegre: Grupo A, 2019