



ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO MUNICIPAL



Gestão Tributária e Orçamento Municipal

Juliano Milton Kruger

Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal
de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação
em Administração Pública – PNAP
Especialização em Administração Pública

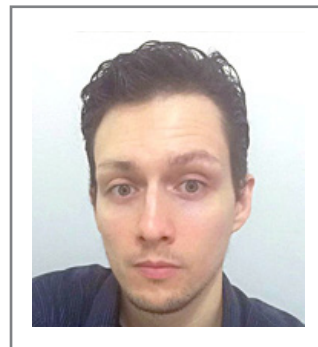
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO MUNICIPAL

Gestão Tributária e Orçamento Municipal

Juliano Milton Kruger

Prof. Juliano Milton Kruger

Administrador Público, Contador e Economista. Doutor em Ciências da Administração pela Universidade do Minho (Portugal). Mestre em Gestão pela Universidade de Coimbra (Portugal). Especialista em Gestão Pública Municipal (UFSC) e Educação Profissional e Tecnológica Inclusiva (IFTM). Possui MBA em Auditoria Integral (UFPR). Professor de Administração Geral do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas (IFAM) e de Contabilidade da Universidade do Estado do Amazonas (UEA). Principais áreas de atuação: Gestão e Administração Pública; Economia do Desenvolvimento; Políticas Públicas; Estratégia no Setor Público; Contabilidade e Gestão de Custos e Tributos; Contabilidade para a Tomada de Decisão; Educação Financeira; Economia Política; Arranjos Produtivos Locais; Educação e Gestão Escolar e Direito Administrativo.



Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)

K94g Kruger, Juliano Milton
Gestão tributária e orçamento municipal / Juliano Milton Kruger. –
Brasília: PNAP; Recife: UPE / NEAD, 2021.

143 p.: il.

Formato: pdf

Material didático utilizado no Curso de Especialização em Gestão
Municipal – UAB – PNAP

ISBN 978-65-89954-27-9

1. Política tributária. 2. Orçamento municipal. I. Universidade Aberta do
Brasil. II. Programa Nacional de Formação em Administração Pública.
III. Título.

CDD 341.39

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR | CAPES

DIRETORIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS

Universidade de Pernambuco | UPE

AUTOR DO CONTEÚDO

Juliano Milton Kruger

EQUIPE TÉCNICA – UPE | NEAD

COORDENAÇÃO DO NEAD - UPE

Renato Medeiros de Moraes

COORDENAÇÃO DO PROJETO

Roberto Luiz Alves Torres

PROJETO GRÁFICO

José Marcos Leite Barros

EDITORAÇÃO

Anita Maria de Sousa

Aldo Barros e Silva Filho

Enifrance Vieira da Silva

Danilo Catão de Lucena

REVISÃO TEXTUAL

Maria Tereza Lapa Maymone de Barros

Geruza Viana da Silva

CAPA

José Marcos Leite Barros



GESTÃO TRIBUTÁRIA E ORÇAMENTO MUNICIPAL

Prof. Juliano Milton Kruger

Apresentação da Disciplina

Caro estudante,

O debate público sobre a tributação no Brasil continua marcado por complexidade e dúvidas. Verificamos que cada vez mais o espaço é dedicado a discutir quais seriam os tributos mais recomendados pela teoria, ou pelos organismos governamentais, e quase nenhuma atenção é dada à administração e à gestão tributária, tanto é que carecemos de uma reforma tributária nacional.

No Brasil, o pouco conhecimento da realidade tributária e, mais ainda, de sua administração e gestão é bem mais acentuado no caso dos municípios. Primeiro, há certo preconceito em acreditar que todo governo, ainda que de menor escala, deveria se autossustentar, fato que não ocorre nem nos países mais desenvolvidos. Segundo, os tributos típicos de governos locais, incidentes sobre patrimônio e taxas, não são os mais fáceis de serem administrados e de terem seus potenciais explorados. Terceiro, em um país com dimensões continentais tendem a faltar informações atualizadas e precisas, sem contar as disparidades territoriais, funcionais, econômicas e sociais entre os municípios.

Podemos observar que muitos ainda discutem que as prefeituras dependem exclusiva ou basicamente de transferências efetuadas pelas esferas superiores. No entanto, após a Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, houve um forte incremento de arrecadação municipal. Assim, precisamos reconhecer o potencial de geração de receita própria dos municípios.

Como colocam Afonso *et al.* (1998), os resultados de arrecadação tributária nas grandes cidades tendem a ser explicados pela modernização fazendária e, após a estabilização da economia, pela melhoria dos sistemas de avaliação das propriedades imobiliárias e pelo crescimento dos serviços à frente da indústria e do comércio. Nos municípios de menor porte, o aumento da arrecadação tende a ser explicado pela simples regulamentação e início de cobrança de impostos e taxas.

Nesse contexto, veremos a importância do conhecimento da gestão tributária dos municípios e responderemos a questões como: por que

existe a tributação, para onde vão nossos tributos e como elaboramos um orçamento público? A partir dessas respostas, criaremos uma visão teórico-empírica dos aspectos relativos aos princípios da administração das nossas cidades.

Para abordarmos esses temas, estruturamos este livro em cinco capítulos que trazem um conhecimento profundo e conciso dos fatores relacionados à gestão tributária municipal. A base deste material encontra-se alicerçada na versão anterior do livro “Gestão Tributária” dos professores Luiz Antônio Abrantes e Marco Aurélio Marques Ferreira. Propomos, com este instrumento de ensino, conhecimentos teórico-empíricos no âmbito da gestão de despesas e receitas governamentais, com particular destaque aos recursos tributários municipais, fonte de financiamento da gestão municipal e de operacionalização das políticas públicas. Nesse contexto, vale ressaltarmos, também, a funcionalidade dos conhecimentos criados como base para as diversas ações do setor público, como o incentivo à melhoria da qualidade e bem-estar da população, bem como a responsabilidade fiscal atribuída aos gestores, o controle social e a transparência do gasto público.

No Capítulo 1, faremos uma discussão sobre a evolução dos conceitos da Legislação Tributária, com vistas à construção de uma visão crítica a respeito do desenvolvimento do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966) e de sua influência na gestão pública. Ressaltaremos a prática administrativa de cobrança de tributos desde os primórdios do Brasil Colônia até as constantes evoluções na tributação em função da promulgação das Constituições Federais.

No Capítulo 2, avançaremos para um contexto contemporâneo, visando à compreensão das definições e espécies tributárias e à aplicação do Direito Tributário na legislação brasileira. Trataremos dos processos de criação de tributos, de seus dispositivos e do surgimento da obrigação tributária, a qual se relaciona com o advento do vínculo jurídico na prestação tributária. Observaremos, também, as determinações da vigência, administração, fiscalização e competência na arrecadação dos tributos.

No Capítulo 3, estudaremos o Sistema Tributário Nacional (STN). Examinaremos os aspectos estruturais básicos do nosso ordenamento jurídico-tributário vigente, que contém as regras que devem ser seguidas pelos legisladores, bem como por parte da administração tributária e do Poder Judiciário no exercício de suas respectivas funções. Veremos, também, as diferentes caracterizações dos tributos sob a perspectiva das competências federal, estadual e municipal; e, quanto às espécies de tributos, abordaremos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

No Capítulo 4, abordaremos os conceitos relativos aos princípios da gestão tributária e das principais fontes de receitas e despesas públicas e sua aplicação na administração municipal. O nosso objetivo com esse tópico é facilitar o seu entendimento sobre o orçamento público e pro-

picar-lhe a utilização prática da gestão pública municipal em processos de arrecadação, execução e acompanhamento orçamentário. Veremos que o orçamento público municipal é apresentado como um meio que evidencia as receitas de terceiros (impostos, taxas e contribuições) e as receitas que constituem fontes de recursos, sendo possível ao governo municipal reconhecer o montante total na aplicação e oferecimento de bens e serviços, como a educação, a saúde, a segurança, dentre outros, no intuito de atender aos anseios da sociedade. Em seguida, apresentaremos o processo do orçamento municipal relacionado aos aspectos de previsão de receita tributária, considerando como receita os impostos sobre: a propriedade territorial urbana e a propriedade predial (IPTU); a transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI); e os serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN).

Abordaremos, também, as receitas municipais advindas das taxas do efetivo exercício do Poder de Polícia Administrativa, como: as licenças para localização, funcionamento e exercício de comércio; as taxas decorrentes da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à disposição e as contribuições. Também trataremos da instituição da Dívida Ativa, do processo de cobrança, da inscrição, do cancelamento de créditos inscritos em dívida ativa e de sua execução fiscal.

Como poderemos verificar, além dos recursos tributários municipais, a Constituição Federal de 1988 criou dispositivos de transferências intergovernamentais, visando à autonomia e ao crescimento dos entes da União. Dentre eles, ressaltamos as Transferências Constitucionais (FPM e ITR); as Legais (Programas Educacionais, de Saúde e de Assistência Social); as Automáticas (PNAE, PDDE, PNATE); as Fundo a Fundo (Saúde e Assistência Social); as Diretas ao Cidadão (Programa Bolsa Família); e as Voluntárias (ICMS, IPVA, IPI).

Conferiremos como as despesas públicas são de fundamental relevância na determinação do orçamento como instrumento essencial da política administrativa municipal, compatível com exigências legais e institucionais. Podemos identificá-las como os dispêndios que a administração faz para o custeio de seus serviços, remuneração dos servidores, aquisição de bens, execução indireta de obras e serviços e outros empreendimentos necessários à consecução de seus fins. Este capítulo, também, aborda os estágios da despesa pública: empenho, liquidação e pagamento.

Ao final do capítulo, esboçaremos o SIGA BRASIL, que é um sistema de informações que permite a qualquer cidadão, por meio da Internet, ter acesso amplo e facilitado a diversas bases de dados sobre planos e orçamentos públicos. Esse sistema foi desenvolvido para que o usuário final não precise sequer conhecer as diversas bases de dados, pois todas as consultas são feitas por meio de uma única *interface*. Portanto, além de agrupar um grande acervo de informações orçamentárias, o SIGA BRASIL torna essa coletânea acessível a você e lhe permite fazer os cruzamentos que desejar em um amplo leque de dados.

A partir das *interfaces* do SIGA BRASIL, podemos realizar diversas consultas, além de verificar relatórios e pareceres elaborados pela Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. A maioria dessas consultas é interativa, ou seja, você pode modificá-las, filtrando ou acrescentado variáveis ou mesmo inserindo cálculos, classificações e outros aspectos.

No Capítulo 5 abordaremos o processo de responsabilização dos órgãos e agentes públicos na consecução da gestão tributária do município. Trataremos da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal. Abordaremos, também, o processo de transparência pública na consecução do princípio constitucional da publicidade, bem como a prestação de contas e fiscalização da gestão. Ainda, evidenciaremos a necessidade e importância do controle social e suas principais ferramentas.

Por fim, no Capítulo 5 será trabalhada a importância da tributação como indutora do desenvolvimento municipal com foco na extrafiscalidade tributária.

Todos esses temas o conduzirão ao conhecimento da evolução e da implementação da gestão tributária municipal no Brasil. Esperamos que, ao final do estudo, a leitura do material e a realização das atividades sugeridas lhe propiciem uma ampla compreensão dos fenômenos relacionados ao seu município, dando-lhe uma visão crítica e, ao mesmo tempo, propositiva.

Assim, desejamos que você tenha uma ótima experiência com o seu estudo.

Prof. Juliano Milton Kruger
e Equipe CAPES

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO DA DISCIPLINA_____	5
 CAPÍTULO 1 - A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BRASILEIROS_____	 11
1. Evolução da Legislação Tributária no Brasil	11
2. Princípios Constitucionais Tributários	20
2.1 Direito Tributário	20
2.2 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	21
2.3 Fontes do Direito Tributário	21
2.3.1 Fontes Materiais	22
2.3.2 Fontes Formais	22
 CAPÍTULO 2 - OBRIGAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA_____	 27
1. Obrigação Tributária	27
1.1 Elementos da Obrigação Tributária	28
2. Aplicação da Legislação Tributária	29
2.1 Administração Tributária	30
2.2 Fiscalização	30
2.3 Discriminação Constitucional de Rendas	31
2.4 Classificação da Competência Tributária	31
2.5 Infrações, Sanções e Crimes Tributários	31
2.6 Tecnologias aliadas à Gestão Municipal	37
 CAPÍTULO 3 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL_____	 41
1. Definições de Tributos	43
2. Espécies de Tributos	44
2.1 Impostos	45
2.2 Taxas	45
2.3 Contribuição de Melhoria	46
2.4 Empréstimos Compulsórios	46
2.5. Contribuições Sociais	48
 CAPÍTULO 4 - SISTEMA TRIBUTÁRIO MUNICIPAL_____	 51
1. Ciclo Orçamentário	51
1.1 Características do Processo Orçamentário Municipal	53
2. Orçamento Participativo	55
2.1 O Orçamento Participativo na CF/88	56
2.2 Funcionamento do Orçamento Participativo	56
3. Sistema Tributário Municipal - Receitas	58
3.1 Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)	59
3.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN)	66
3.3 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	69
3.4 Taxas de Serviços Públicos	71
3.5 Dívida Ativa	78

3.6 Transferências Intergovernamentais	82
3.7 Transferências Legais	85
4. Sistema Tributário Municipal - Despesas	90
5. Sistema de Informação Orçamentária	95
 CAPÍTULO 5 - RESPONSABILIZAÇÃO, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL_____	 101
1. Responsabilização	101
2. Transparência	104
3. Controle Social	109
4. Tributação e Desenvolvimento Municipal	113
 CONSIDERAÇÕES FINAIS_____	 125
 GABARITO DAS ATIVIDADES_____	 126
 REFERÊNCIAS_____	 133

CAPÍTULO I

A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E
OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
BRASILEIROS

Prof. Juliano Milton Kruger

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, você deverá ser capaz de:

- Descrever a evolução da Legislação Tributária no Brasil;
- Evidenciar os princípios jurídicos que dão suporte a cada legislação;
- Identificar os dizeres constitucionais relacionados à Legislação Tributária; e
- Conceituar Direito Tributário, descrever suas fontes lícitas e seus dispositivos de incidência.

Caro estudante,

Seja bem-vindo ao primeiro Capítulo da disciplina de Gestão Tributária e Orçamento Municipal. Nele veremos que as dimensões das práticas tributárias no Brasil podem ser observadas desde os primeiros instantes de exploração do pau-brasil, no século XVI. A partir desse entendimento, poderemos construir uma visão crítica a respeito do desenvolvimento do Código Tributário Nacional e de sua influência na gestão pública.

Bons estudos!

1. Evolução da Legislação Tributária no Brasil¹

Para melhor compreensão e avaliação das políticas fiscais do governo é fundamental a compreensão de sua importância na geração de receitas para financiar os gastos incorridos na oferta de bens e serviços públicos,

¹ Com base no livro de Fernando José Amed e Plínio José Labiola de Campos Negreiros intitulado “História dos Tributos no Brasil” do ano de 2000.

através das políticas tributárias. Numa visão macroeconômica, os tributos cumprem uma finalidade fiscal na arrecadação de recursos financeiros para a manutenção das atividades do Estado.

A Constituição Federal (CF) de 1988 estabelece, em seu art. 45, que os quatro entes federativos poderão instituir os seguintes impostos, taxas e contribuições de melhoria, decorrentes de obras públicas. Apesar desta autonomia concedida, ressalta-se que a instituição dos tributos afeta os preços relativos aos bens e serviços, altera as decisões em relação à formação da estrutura de capital das organizações, modifica a alocação de recursos pelos agentes econômicos e impacta a taxa de retorno dos agentes econômicos.

Apesar de tais distorções, no decorrer da história os tributos sempre tiveram influência no curso das civilizações. Nos primórdios do Brasil Colônia, o primeiro tributo brasileiro, denominado quinto do pau-brasil – que correspondia à quinta parte de tudo aquilo que era extraído e vendido – era pago compulsoriamente à Coroa Portuguesa pelos colonizadores que exploravam a terra descoberta. Naquela época, a tributação não ocorria exclusivamente em moeda; o pagamento também era efetuado com a própria mercadoria produzida no País, principalmente devido à proibição da circulação de moedas no Brasil e à dinâmica econômica que não facilitava a circulação dessas mercadorias.

O processo de colonização do Brasil foi inevitável e necessário para a proteção e o desenvolvimento do território e para tornar a Colônia, a partir das riquezas produzidas, um empreendimento lucrativo para Portugal.

Esse processo, no campo administrativo, considerando as precárias condições econômicas da Coroa, foi incrementado de forma a transferir o ônus financeiro da colonização para particulares, como é o caso das Capitâneas Hereditárias, cuja concessão também envolvia obrigações tributárias impostas aos donatários. Com essa forma de organização, surgiram também dispositivos legais para a cobrança tributária. Por meio da **carta de Foral**², era concedido o direito tributário sobre rendas, direitos, foros e tributos. Os donatários das capitâneas eram obrigados a pagar ao rei de Portugal parte de tudo o que produziam.

Sendo assim, mesmo a Colônia sendo povoada por portugueses, as exigências tributárias aumentaram significativamente. Novos tributos pas-

² No Brasil, como em Portugal e em outras partes do Império, a carta de Foral tratava, entre outras coisas, dos tributos a serem pagos pelos colonos e dos que estes ficavam isentos. O seu nome é originário do documento que estabelece os foros (direitos, deveres, liberdades e garantias) dos habitantes ou povoadores de uma terra a ser fundada, ou que recebia independência por seu desenvolvimento. Cada carta de Foral estabelecia os direitos e os deveres particulares desses colonos, habitantes, ou povoadores na vida municipal, no exercício da Justiça, nos privilégios da terra, na organização social e administrativa etc. Definia ainda o que pertencia à Coroa e ao senhor donatário, quando houvesse um. Geralmente, quando descobertos metais e pedras preciosas, eram repassados 20% à Coroa e 10% dos produtos do solo ao donatário. A Coroa detinha então o monopólio do comércio do pau-brasil e de especiarias. *Fonte:* Abrantes e Ferreira (2014).

saram a ser cobrados, como aqueles relativos ao monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e drogas; os relativos aos direitos alfandegários sobre importação e exportação; os quintos dos metais e pedras preciosas; e a dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados.

Passados poucos anos, o Governo português verificou que a opção pelas capitanias não foi a mais acertada, visto que as atividades econômicas se concentraram em poucas regiões, principalmente em função da cana-de-açúcar, e permitiam o assédio às terras portuguesas por parte das potências europeias. Além do mais, o esboço do sistema tributário articulado com o sistema das Capitanias Hereditárias já demonstrava **nítidos sinais de superação**³.

Como solução intermediária, a fim de centralizar a administração colonial, o Governo português na Colônia brasileira instituiu um novo representante, o Governador-Geral, que assumiu grande parte das funções desempenhadas pelos donatários. A partir de 1720, os governadores passaram a receber oficialmente o título de Vice-Rei. O Governo-Geral permaneceu até a vinda da família real para o Brasil, em 1808.

No século XVIII, o Vice-Rei que fora designado ao Brasil manteve os mesmos princípios de arrecadação dos tributos. Além disso, propôs a criação de novas formas de receitas tributárias para a Coroa, com destaque para o subsídio literário, os subsídios ao açúcar e ao algodão e os impostos sobre o ouro. No início do século XIX, os portos do Brasil foram abertos a nações ligadas à Coroa portuguesa e medidas importantes foram instituídas visando à melhoria da administração da Colônia brasileira, como a implementação do Banco do Brasil e do Tesouro Nacional e o surgimento das moedas de ouro e prata utilizadas para as realizações comerciais. Como consequência dessas implementações, houve a extinção dos rendeiros, responsáveis pela arrecadação do dinheiro público.

Ainda assim, a gestão dos recursos públicos arrecadados pelo Governo-Geral continuava incipiente. Podemos observar na história do País dispêndios abusivos, a exemplo da mudança da família real para o Brasil, financiados por meio dos tributos arrecadados na Colônia brasileira. Como a arrecadação era insuficiente para suprir as despesas da corte portuguesa, foram instituídas novas formas de tributação. Além disso, devido à inexistência de uma separação fiscal de competência, um mesmo tributo podia ser cobrado várias vezes, sendo diferenciado apenas em sua nomenclatura.

Em 1822 o Brasil proclamou sua independência, e em 25 de março de 1824 outorgou a sua primeira Constituição, com promessas de um Siste-

3 Aqueles que detinham a confiança do rei tornaram-se foco de problemas no que se referia à arrecadação tributária à época, pois parte da arrecadação era desviada para particulares. Por sua vez, aqueles que tinham o ofício de cobrar os tributos omitiam essa situação para beneficiarem os devedores.

ma Tributário Nacional mais justo sem os excessos fiscais que provinham da Coroa e a manutenção de uma gestão mais equitativa nas práticas tributárias.

Entretanto, a despeito das promessas, o Brasil independente herdou do período colonial uma precária estrutura tributária. A receita arrecadada pela cobrança dos tributos passou a ficar no País; porém, a forma de cobrança e a arquitetura tributária sofreram poucas transformações. As mudanças ocorridas à época estavam relacionadas ao âmbito administrativo, com a divisão dos poderes em Legislativo, Moderador (Executivo) e Judiciário. Nas cidades, o poder estava restrito a uma Câmara Municipal, representando direitos civis e políticos, porém limitados.

No período colonial do Brasil, o abuso na cobrança de tributos era intenso. Veja estas pérolas históricas, que Gustavo citado por Abrantes e Ferreira (2014) apresenta:

- Em abril de 1600, foi criado o imposto denominado “isenção até o fim do mundo”, destinado a auxiliar o Mosteiro de São Bento.
- Entre 1630 e 1738, era cobrado o imposto “conchavo das farinhas”, em que os baianos tinham de contribuir com um prato de farinha para a alimentação das tropas que lutavam contra os holandeses invasores.
- Nos primórdios de 1730, o tributo apelidado “chapins da princesa” contribuía para cobrir as despesas com sapatos das mulheres da corte, em Portugal⁴.

Em 1889, com a promulgação da República, algumas decisões administrativas foram paulatinamente sendo introduzidas e, em 24 de fevereiro de 1891, a Constituição da República delegou, por meio dos arts. 7º e 9º, competência à União e aos Estados para decretarem determinados impostos. Os Estados deveriam se organizar de forma a assegurar a autonomia dos Municípios em assuntos de seu peculiar interesse. Tanto a União como os Estados tinham poder para criar outras receitas tributárias.

Por meio do art. 31 da Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922, foi instituído no Brasil o imposto geral sobre a renda, devido anualmente por toda pessoa física (IRPF) ou jurídica (IRPJ) aqui residente, com incidência sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. Nesse mesmo ano foi criado, ainda, o imposto sobre vendas mercantis, posteriormente denominado imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).

4 Outras peculiaridades da Legislação Tributária brasileira podem ser encontradas no Dicionário de história tributária do Brasil, de José Eduardo Pimentel de Godoy, de 2002.

Anteriormente à Constituição de 16 de julho de 1934, que promoveu notórias modificações na estrutura tributária e nas práticas administrativas do País, ressaltamos a importância dos tributos. Para a União, os impostos de importação representavam aproximadamente 50% de suas receitas e os impostos sobre o consumo, 10%.

Na esfera estadual, o imposto de exportação foi a principal fonte de recursos, gerando mais de 40% do total arrecadado. Aos municípios couberam receitas tributárias específicas, como o imposto sobre indústrias e profissões e o imposto predial.

Na década de 30, por meio da Constituição Federal de 1934, houve uma reforma geral do Tesouro Nacional com reflexos no campo tributário, e as principais modificações ocorreram nas esferas estadual e municipal. Os Estados foram dotados de competência privativa para decretarem impostos sobre vendas e consignações. No caso da exportação de mercadorias de sua produção, o Estado poderia instituir impostos de até o máximo de dez por cento *ad valorem*⁵, vedados quaisquer adicionais.

Os municípios, a partir dessa Constituição, passaram a ter competência privativa para decretar alguns tributos, a exemplo dos impostos sobre a concessão de licenças, sobre diversões públicas, sobre a renda de imóveis rurais, o imposto predial e territorial urbano e taxas sobre serviços municipais.

Outra inovação à época foi a repartição da receita de impostos entre as diferentes esferas de governo. Esses impostos eram arrecadados pelos Estados, que repassavam 30% à União e 20% ao município de origem da arrecadação. Metade dos impostos cobrados pelos Estados sobre as indústrias e as profissões, também, era repartida com os municípios.

A Constituição de 10 de novembro de 1937 apresentou mudanças mínimas no Sistema Tributário Nacional, com poucos efeitos sobre as práticas orçamentárias e destaque para a perda de competência privativa dos Estados para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão. Os municípios perderam a capacidade de poder tributar a renda das propriedades rurais. Em face das limitações impostas pela Constituição anterior, o imposto sobre exportação (IE), principal receita tributária estadual, passou a representar apenas 10% da arrecadação, enquanto o imposto sobre vendas e consignações tornou-se a principal fonte de recursos, respondendo por 45% da arrecadação.

Em virtude das guerras mundiais ocorridas na primeira metade do século XX, a participação do imposto sobre a importação foi reduzida brusca-mente em 1942 e deixou de ser uma importante fonte de recursos para o Governo Federal. A pouca notoriedade relativa à receita por ele gerada certamente facilitou a decisão de utilizá-lo principalmente como instrumento de política econômica na década de 50.

5 Expressão latina que significa “conforme o valor”.

SAIBA MAIS

A Constituição Federal promulgada em 18 de setembro de 1946, apesar de ter efetuado poucas mudanças no Sistema Tributário Nacional, trouxe nova autonomia aos Estados e Municípios, que passaram a participar de vários impostos decorrentes do avanço da industrialização apoiada em investimentos estrangeiros e em benefícios fiscais. Mas será que essa situação foi benéfica?

Não. Essa situação gerou graves problemas de equalização ao orçamento público, visto que o apoio à industrialização e ao desenvolvimento nacional ocasionou o crescimento de despesas que não foram acompanhadas pela geração de receitas. Nessa época, o Sistema Tributário Nacional mostrava-se insuficiente, apresentando um déficit de 4% do Produto Interno Bruto (PIB). Nessas circunstâncias, para que o Governo pudesse enfrentar a crise política e econômica à época, fez-se necessária a realização de reformas, surgindo, portanto, as “reformas de base”.

Durante o período compreendido entre os anos de 1950 e 1960, inúmeras propostas foram elaboradas com vistas à reestruturação do sistema arrecadador, até então insuficiente. Com o País almejando crescimento econômico, a principal crítica à tributação era a excessiva carga incidente sobre o setor produtivo, tanto devida à cumulatividade do imposto de consumo como devido ao progressivo aumento do imposto de renda de pessoas jurídicas. Assim, ao final de 1963 foi criada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com a tarefa de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal.

Com o golpe de março de 1964, a reforma tributária proposta pela comissão adquiriu impulso, e os órgãos instituidores passaram a encontrar menores obstáculos políticos. Um novo Sistema Tributário Nacional foi gradativamente implantado, priorizando medidas que contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e a equalização do orçamento público. Nesse período, tiveram destaque os incentivos fiscais para as regiões não industrializadas, a política de subsídios com a criação da zona franca de Manaus e a reforma tributária de 1965. Em 24 de janeiro de 1967, foi outorgada a quinta Constituição da República.

SAIBA MAIS

A preocupação do Governo Federal em aumentar as receitas tributárias e lançar empréstimos estava em consonância com os objetivos de reduzir o déficit do Tesouro Nacional e equalizar o orçamento público. Tudo isso deveria ser feito sem que a moeda brasileira fosse inflacionada, uma vez que esta era uma das maiores críticas feitas pelo Governo militar ao Governo constitucional que o antecedeu.

A partir da implementação da reforma do aparelho arrecadador federal, finalizada em 1982, o País passou a apresentar reflexos positivos em sua estrutura administrativa, ressaltando-se a criação de mecanismos de compensação nas distribuições de rendas fiscais e a transformação do Sistema Tributário Nacional em instrumento de política econômica. Em contrapartida, também foram observados problemas como a gestão tributária insuficiente, as excessivas legislações e a confusão na aplicação e orientação de leis aos contribuintes.

Os reflexos positivos se deram em parte pela ampliação da competência tributária dos Estados, permitida pela Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983. Na época, além de modificar a participação dos Estados e Municípios em relação à distribuição das receitas tributárias, também foram instituídos o imposto sobre serviço de comunicação e o novo imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Todas essas alterações processadas na Legislação Tributária e a excessiva desconcentração de recursos surgiram como fortes indícios de comprometimento da eficiência da reforma realizada na década de 60. Era necessária a elaboração de um novo sistema, atendido em parte, com a proclamação da Constituição de 1988. Observe no Quadro 1 as mudanças ocorridas na participação tributária sobre o PIB nacional, quando consideradas as inúmeras distinções nas leis e as variáveis nos preceitos de arrecadação.

ANO	% TRIBUTÁRIA DO PIB
1947	13,84
1950	14,42
1955	15,05
1960	17,41
1965	18,99
1970	25,98
1975	25,22
1980	24,52
1985	24,06

Quadro 1: Carga tributária global – 1947/1985

Fonte: Adaptado a partir das Contas Nacionais do Brasil e IBGE.

O Sistema Tributário Nacional, criado pela Constituição de 1988, ao contrário do originado pela reforma na década de 60, foi consequência de um processo participativo, cujas maiores discussões ficaram concentradas na Assembleia Nacional Constituinte, mas também contaram com a participação direta da população, por meio das emendas populares.

No Título IV – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, Seção I a VI –, são elencados os princípios gerais da tributação, as limitações ao poder de tributar e a distribuição das competências tributárias. Através das leis ordinárias editadas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal é que se instituem os tributos,

momento a partir do qual estes passarão a ser devidos. Mediante Lei complementar, como determinado no art. 154 da Constituição Federal de 1988, a União poderá instituir impostos desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios iguais aos já existentes e discriminados na Constituição.

A partir da Constituição Federal de 1988, os tributos das respectivas esferas do Governo passaram a ter a seguinte configuração no novo Sistema Tributário Nacional:

Tributos da União

- Imposto sobre importação (II) de produtos estrangeiros.
- Imposto sobre exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.
- Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.
- Imposto sobre produtos industrializados (IPI).
- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos ou valores mobiliários.
- Imposto sobre a propriedade territorial rural.
- Imposto sobre grandes fortunas.
- Outros impostos, impostos extraordinários, na iminência ou em caso de guerra externa.
- Empréstimo compulsório.
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Estados

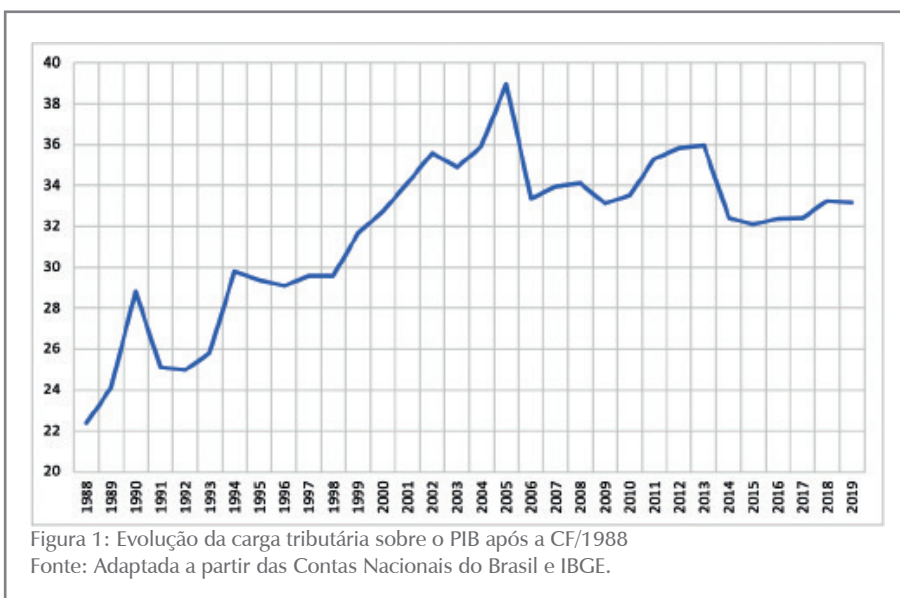
- Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos.
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.
- Imposto sobre propriedade de veículos automotores.
- Adicional do imposto de renda incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (extinto pela EC n. 3/1993).

- Taxas.
- Contribuições de melhoria.

Tributos dos Municípios

- Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.
- Imposto sobre transmissão *inter vivos* a qualquer título de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis.
- Imposto sobre vendas a varejo de combustíveis, líquidos e gasosos, exceto óleo diesel (extinto pela EC n. 3/1993).
- Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS ou ISSQN).
- Taxas.
- Contribuições de melhoria.

Esse Sistema Tributário Nacional passou a vigorar no dia 1º de março de 1989 e foi apontado como extremamente complexo, pouco transparente e injusto, considerando que a carga tributária estava concentrada nos impostos indiretos, cuja base de incidência era o consumo. Na Figura 1 podemos observar a incidência da carga tributária sobre o PIB nacional, considerando as modificações e introduções lícitas advindas da Constituição Federal de 1988.



Assim, na visão de Varsano (1996), um sistema tributário bem concebido, constituído por impostos de base ampla, pode ser calibrado para que se aumente ou diminua a carga tributária, de modo a fornecer financiamento adequado para as atividades do Estado em cada etapa, sem que sejam necessárias reformas de grande porte que perturbem o funciona-

mento do setor produtivo. Entretanto, dificilmente isto será possível se os componentes do sistema tributário tiverem bases mais estreitas, que exijam tributação excessivamente pesada de uns poucos segmentos da atividade econômica.

Para o mesmo autor, a ampliação das bases e a racionalização da tributação de modo a interferir cada vez menos com o funcionamento do sistema econômico são, claramente, tendências mostradas pela evolução do sistema tributário brasileiro, a despeito de retrocessos pontuais que possam ser observados.

2. Princípios Constitucionais Tributários

Vamos agora compreender os princípios constitucionais que orientam o Direito Tributário. Para tanto, partiremos da definição trazida por Lacombe (2004): princípio corresponde a conceitos ou ideias básicas que fundamentam uma forma ou uma teoria, com o objetivo de embasá-la e legitimá-la, permitindo, com isso, a efetividade de todas as suas normas. Para Ávila (2014), os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

2.1 Direito Tributário

De acordo com Harada (2020), o Direito Tributário é o responsável por disciplinar o processo de retirada compulsória pelo Estado de parcela da riqueza de seus contribuintes, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. Constitui uma disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

SAIBA MAIS

O Direito Tributário não é uma ciência autônoma, mas um ramo independente da Ciência Jurídica, que tem princípios jurídicos próprios, inaplicáveis aos demais segmentos. Ou seja, submete-se aos princípios gerais do Direito, bem como se relaciona com os outros campos do Direito.

Ademais, o Direito Tributário se relaciona com o Direito Constitucional por este representar a base de origem de todos os ramos jurídicos. Possui estreita ligação com o Direito Financeiro, em que se destacam o estudo específico da receita pública e a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte. Possui vínculo com o Direito Administrativo por este embasar os diversos procedimentos tributários. Interliga-se com o Direito Penal quando da interpretação e aplicação das infrações fiscais que capitulam penas pecuniárias. E mantém conexões com o Direito Civil, no qual foi

buscar várias de suas categorias jurídicas, frequentemente vinculando a estrutura privada desses conceitos ao Direito Público.

2.2 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) rege a estruturação sistemática da ordem tributária do País. O seu art. 145 confere poder à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituírem impostos e taxas, em razão do exercício do **poder de polícia**⁶ ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, e pela contribuição de melhoria decorrente de obras públicas.

Na CF/88, direta ou indiretamente, encontramos o sustentáculo do Direito Constitucional Tributário Positivo, visto que ela – por ser o instrumento primeiro e soberano que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas – é a sua primeira e principal fonte quando este dispõe sobre seus princípios gerais: das limitações do poder de tributar, dos impostos da União, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, dos impostos dos Municípios e da repartição das receitas tributárias.

Ainda que abstratamente, a CF/88 descreve os vários tributos e estabelece referências às taxas e às hipóteses em que são admitidas; à contribuição de melhoria e seus pressupostos; e ao delineamento dos empréstimos compulsórios.

No entanto, é importante destacarmos, ainda, que a CF/88, como Lei Tributária Fundamental, não cria tributos. Logo, a competência tributária não ultrapassa a esfera do Poder Legislativo, que é aquele a quem cabe criar os tributos.

2.3 Fontes do Direito Tributário

Fontes são os modos de expressão do Direito. Nos sistemas de Direito escrito, a fonte básica é a lei, abrangendo a lei constitucional, as leis complementares, ordinárias e delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, as resoluções, os tratados e convenções internacionais, bem como as fontes formais secundárias.

No Direito Tributário, centrado no **princípio da legalidade**⁷, a lei exerce o papel de notória importância. Outros atos, sem o *status* da lei, podem

6 É a capacidade de a Administração Pública condicionar e restringir as atividades individuais em favor da coletividade.

7 O Princípio da legalidade, art. 5º, II da CF 1988, é, de acordo com os juristas e doutrinadores, o mais importante instrumento constitucional de proteção individual no Estado Democrático de Direito. A atual Constituição repete o texto das constituições anteriores, com a ligeira diferença de que a de 1891 destacava “nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude da lei”, enquanto nas demais os legisladores optaram pelo termo “ninguém”, na materialidade do texto final.

atuar em assuntos preteridos da tributação, como a aprovação de formulários de prestação de informações e de guias de recolhimento.

2.3.1 Fontes Materiais

As fontes materiais ou fontes reais do Direito Tributário são os pressupostos básicos da tributação; são os bens em geral, utilizados pelo legislador como base de incidência tributária, como o patrimônio, a renda e os serviços. Esses bens, por servirem de suporte ao fenômeno tributário, são conhecidos como fatos imponíveis (ou fatos tributários).

A fonte real, portanto, é a ocorrência do fato que define a geração da obrigação tributária. Conforme o art. 114 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), fato real é a situação definida em lei como necessária e suficiente para a determinação de um fenômeno tributário. A situação para a ocorrência é sempre um fato, descrito na norma legal, que, uma vez ocorrido em concreto, gera a obrigação de pagar o tributo. É descrito em norma legal que existe a incidência do imposto sobre serviços e mercadorias (ICMS); porém, a efetiva geração da obrigação de pagamento do tributo se dá na circulação, seja na compra, seja na venda de serviços ou mercadorias.

2.3.2 Fontes Formais

São consideradas fontes formais os atos normativos ou o conjunto de normas que dão nascimento ao Direito Tributário. As normas jurídicas que regulam o procedimento administrativo e as que dispõem sobre a tutela jurisdicional em matéria tributária constituem as fontes formais do Direito Tributário Material, do Direito Administrativo Tributário e do Direito Tributário Processual.

SAIBA MAIS

As fontes formais são as normas constitucionais e os atos normativos referidos no art. 59 da CF/88, quais sejam: emendas à CF/88, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, resoluções, tratados e convenções internacionais.

Emendas Constitucionais

As emendas constitucionais são alterações pontuais no texto originário, realizadas por meio de trâmites legais, sujeitos à aprovação da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. O conteúdo da emenda deve respeitar os limites impostos pelo texto principal e sua aprovação depende de três quintos dos votos em dois turnos de votação em cada uma das casas legislativas. Caso seja aprovado, o projeto se torna lei e passa a vigorar como parte integrante do texto constitucional.

Leis Complementares

A lei complementar é uma espécie normativa diferenciada, com processo legislativo próprio e matéria reservada, e só deve ser adotada para regulamentar assunto específico expressamente determinado na Constituição. Para ser aprovada é necessário o voto da maioria dos parlamentares da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, conforme dispõe o art. 69 da CF/88.

No tocante ao Direito Tributário, principalmente quando se trata das normas gerais sobre tributação e sobre limites ao poder de tributar, sua regulamentação está sedimentada, principalmente, na lei complementar.

Leis Ordinárias

A lei ordinária é aquela que tem seu procedimento delineado, conforme determina a CF/88, por meio do processo legislativo ordinário, o qual compreende três fases: introdutória, constitutiva e complementar. A primeira fase concebe a iniciativa de lei, que é a faculdade atribuída a alguém ou a algum órgão para apresentar projetos de lei ao legislativo. A fase constitutiva se estabelece após a apresentação do projeto de lei ao Congresso Nacional; uma vez discutido, o projeto é votado nas duas casas, Senado e Câmara dos Deputados⁸, delimitando o objeto a ser aprovado ou mesmo rejeitado.

Após aprovado e sancionado pelo presidente da república, o projeto de lei passa à fase complementar, que compreende a sua promulgação (declarar a existência da lei) e a sua publicação (garantir notoriedade). A lei ordinária está subordinada hierarquicamente somente à CF/88; contudo, a sua competência material é obtida de forma residual à competência das leis complementares elencadas taxativamente nos dispositivos constitucionais.

Medidas Provisórias

No Direito Constitucional brasileiro, a medida provisória (MP) é adotada pelo presidente da república mediante ato unipessoal, sendo pressupostos a **urgência e a relevância**, sem a participação do Poder Legislativo.

A MP vigora por 60 dias, prorrogáveis por igual período. Após esse prazo, se o Congresso Nacional não a aprovar, convertendo-a em lei, a MP perde sua eficácia⁹.

8 Para a aprovação de lei ordinária é necessário atender ao requisito do art. 47 da CF/88, qual seja, a presença de maioria simples dos parlamentares para a aprovação do projeto em cada casa legislativa, Câmara e Senado.

9 Capacidade de atingir resultados válidos, ou seja, que precisam ser atingidos. *Fonte:* Lacombe (2004).

A CF/88 proíbe a reedição de uma MP na mesma sessão legislativa em que tenha sido expressamente rejeitada no Congresso Nacional ou em que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. Pode, contudo, ser reeditada na sessão legislativa seguinte.

Quanto ao aspecto da elaboração de matéria tributária, as MPs não se mostram instrumento hábil e legal para a criação ou majoração de tributos, pois a CF/88 exige via específica, consubstanciada na lei formal, em face do princípio da legalidade. Nesse contexto, as MPs, em matéria tributária, são utilizáveis para a criação de impostos extraordinários de guerra e para a instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, ou sua iminência, crises econômicas e calamidade pública).

Decretos Legislativos

São instrumentos normativos de igual hierarquia à da lei ordinária, editados privativamente pelo Congresso Nacional para a aprovação de tratados e convenções internacionais. São ferramentas idôneas também utilizadas para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitam do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

Fontes Formais Secundárias

Além dos instrumentos normativos evidenciados, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) enumera, em seu art. 100, as normas complementares que têm a função de complementar as leis, os tratados, as convenções internacionais e os decretos.

São ferramentas normativas de hierarquia inferior ao decreto legislativo, às decisões administrativas de órgãos singulares ou colegiados, às práticas observadas pelas autoridades do setor administrativo e aos convênios que entre si celebram as entidades políticas tributantes.

Resumindo

Neste primeiro capítulo, analisamos o Sistema Tributário do Brasil desde o seu surgimento no período de crescimento da exploração do pau-brasil, no século XVI, até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Vimos que o primeiro tributo brasileiro, denominado quinto do pau-brasil, era pago sobre a circulação da própria mercadoria produzida, sendo destinado compulsoriamente à Coroa portuguesa.

Na sequência, tratamos do processo de colonização do Brasil, que trouxe formas de organização para a Legislação Tributária. Além do tributo incidente sobre o pau-brasil, a nova organização tributária passou a cobrar tributos sobre as especiarias e drogas (lícitas) e também aqueles relativos aos direitos alfandegários sobre importação e exportação.

Vimos, ainda, que a vinda da família real para o Brasil determinou o aumento da fonte de recursos, principalmente via arrecadação tributária, a

fim de custear as despesas reais. À época, a gestão dos recursos públicos arrecadados pelo Governo continuava incipiente.

Observamos que, no período posterior à independência, o País ainda continuava refém da precária estrutura tributária. Com a promulgação da República, algumas decisões administrativas foram introduzidas no Sistema Tributário Nacional. No âmbito dos tributos, tanto a União como os Estados passaram a ter poder para criarem outras receitas tributárias.

Outro fator destacado foi a instituição, em 1922, do imposto de renda sobre as pessoas físicas e jurídicas. A partir daí, e das Constituições posteriores, a estrutura tributária passou a ser organizada mais concretamente. Atualmente, o Sistema Tributário Nacional é regido pela Constituição Federal de 1988.

Diante de tais acontecimentos, a formulação atual do Sistema Tributário Nacional tem como princípios os conceitos de Direito Tributário e suas fontes materiais e formais, compostas de dispositivos normativos, lícitos e emendas.

ATIVIDADES

As atividades de aprendizagem propostas buscam promover a fixação de seu conhecimento sobre o assunto apresentado.

1. Descreva o processo de estruturação do Sistema Tributário Nacional e indique os principais marcos na evolução dos tributos no Brasil.
2. Quais são as fontes do Direito Tributário previstas na Constituição Federal de 1988?
3. Uma emenda constitucional federal pode disciplinar assuntos tributários previstos na Constituição Federal?
4. Atualmente, é importante o conhecimento jurídico na profissão de administrador; por isso, aproveite essa oportunidade e procure se atualizar e estudar por meio dessas reflexões. Assim, responda: uma legislação complementar municipal, em matéria tributária do Município, pode alterar uma lei complementar estadual, em matéria tributária do Estado?

CAPÍTULO II

OBRIGAÇÃO E APLICAÇÃO DA
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Prof. Juliano Milton Kruger

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, você deverá ser capaz de:

- Conceituar as espécies e definições do surgimento da obrigação tributária;
- Evidenciar os dispositivos de vigência e aplicação da Legislação Tributária;
- Identificar os princípios de administração e fiscalização tributária; e
- Descrever a competência da incidência dos tributos aos entes da União, Estados e principais Municípios.

Caro estudante,

Conforme você viu nos objetivos apresentados, estudaremos neste Capítulo: as definições e espécies da obrigação tributária; os dispositivos de vigência e aplicação da Legislação Tributária; os princípios da administração e fiscalização tributária; e as competências da incidência dos tributos sobre os entes da União.

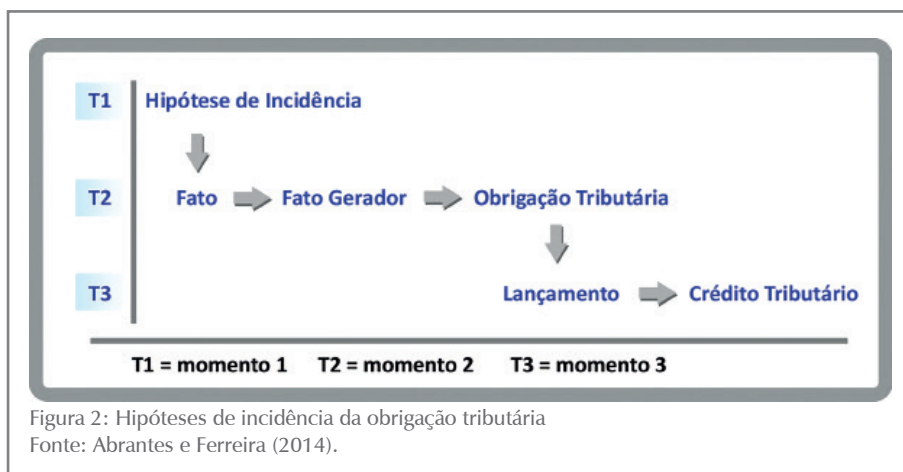
Bons estudos!

1. Obrigação Tributária

Vamos começar discutindo acerca da obrigação jurídica, que pode ser conceituada como o vínculo jurídico pelo qual uma pessoa (credora) pode exigir de outra (devedora) uma prestação consistente em entregar alguma coisa, ou em praticar certo ato, ou, ainda, em abster-se de certo ato ou fato, sob pena de sanção.

Da definição expressa resultam três elementos conceituais: o vínculo jurídico, em que se esboça uma relação de soberania do Estado, na medida em que é regulado por lei munida de sanção; as partes dessa relação jurídica, representadas pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, ou seja, pelo credor e pelo devedor respectivamente (neste caso, o primeiro tem a faculdade de constranger o segundo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa); e a prestação, que é o objeto da obrigação. Desse modo, o conteúdo da obrigação consiste em dar, fazer ou não fazer.

Assim, podemos definir a obrigação tributária como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato, pela qual o sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ou prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária. Observe, na Figura 2, os momentos e processos de surgimento da obrigação tributária.



1.1 Elementos da Obrigação Tributária

Podemos considerar como elementos constitutivos da obrigação tributária: a lei, o fato gerador, os sujeitos e a prestação ou objeto. A prestação é desdobrada em prestação de dar (obrigação principal) e em prestação de fazer ou não fazer alguma coisa (obrigação acessória).

Lei

A obrigação tributária é sempre *ex lege*¹⁰. Ou seja, somente a lei, em sentido estrito, pode eleger certos fatos econômicos aptos a suportar a imposição tributária como veículo de incidência tributária. Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, juridicizados¹¹.

¹⁰ expressão latina que significa “por força lícita”. De acordo com a lei.

¹¹ atribuir caráter jurídico.

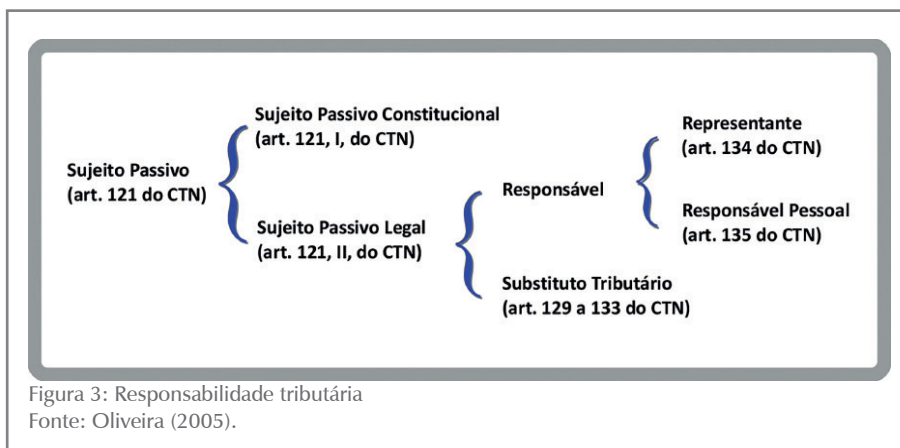
Fato Gerador

Definimos como “fato gerador abstrato” a **hipótese descrita na lei** ou a **hipótese de incidência**, isto é, aquela que descreve um fato para o qual a lei determina um tributo. **A ocorrência desse fato** é denominada de fato gerador, ou “fato gerador concreto”, pois **gerou a obrigação tributária**.

Em síntese, podemos afirmar que o vínculo entre o sujeito passivo e o sujeito ativo decorre da lei. Esta estabelece uma hipótese de incidência, e, quando o fato descrito abstratamente na norma ocorre no mundo real, imediata e automaticamente surge a obrigação tributária; por isso, o fato é chamado de fato gerador da obrigação tributária.

Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de realizar o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal), ou a prestação de fazer ou não fazer, imposta pela Legislação Tributária no interesse da fiscalização ou da arrecadação tributária (obrigação acessória). Porém, o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) refere-se à responsabilidade em seu sentido específico, ou seja, em atribuir lícitamente a uma pessoa que não realizou o pagamento do tributo, ou da penalidade pecuniária, o dever de efetuar a prestação. Como mostra a Figura 3, podemos evidenciar os aspectos e procedimentos da responsabilidade tributária prescrevendo as obrigações e deveres do devido contribuinte:



2. Aplicação da Legislação Tributária

Consideramos como lei vigente aquela que é suscetível de aplicação, desde que façamos presentes os fatos que correspondam à sua hipótese de incidência. A possibilidade de aplicação supõe que a norma tenha sido validamente editada, ou seja, que atenda aos preceitos previstos na sua elaboração e obedeça aos demais limites formais e materiais que balizam o processo legislativo.

O Judiciário não participa do processo de aprovação da lei, mas pode decretar a invalidade da disciplina normativa que tenha transgredido o preceito material da norma superior (CF/88) ou que tenha descumprido o requisito formal necessário para a sua elaboração. Se o Poder Judiciário não se manifestar, a lei gozará de pressuposta validade.

A vigência da lei condiciona sua eficácia, isto é, a produção de efeitos, que se traduz em sua aplicação concreta aos fatos que espelham sua hipótese de incidência.

2.1 Administração Tributária

Não podemos falar em tributação sem mencionarmos a sua administração, pois é essa a atividade do Poder Público responsável pela fiscalização e arrecadação tributária. Ou seja, administração tributária implica o procedimento de verificação quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos pendentes para deflagrar a cobrança e para expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

Você pode estar se perguntando: mas quem rege essa administração?

A administração tributária é regida pela legislação a que se refere o art. 96 do CTN (BRASIL, 1966). As próprias leis instituidoras dos tributos estabelecem, genericamente, as normas de competência e os poderes dos agentes públicos no desempenho das atividades fiscalizadoras.

2.2 Fiscalização

O art. 194 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) remete, respeitadas as suas disposições pertinentes, à Legislação Tributária a competência para regular, em caráter geral, os poderes e os deveres das autoridades administrativas em matéria de fiscalização de sua aplicação. Dessa forma, o CTN balizou a ação das autoridades administrativas submetendo seus poderes e deveres ao princípio da legalidade.

Assim, cabe à lei prescrever a discricção no âmbito de atuação do poder de fiscalização. Nesse aspecto, abrange as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade ou isenção de caráter pessoal.

Sob esse aspecto de fiscalização e para efeitos da Legislação Tributária, o art. 195 do CTN afasta quaisquer dispositivos legais excludentes ou limitantes do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes ou produtores, ou da obrigação de exibi-los (LINS, 2008). A finalidade dessa disposição foi a de amenizar os preceitos das normas limitantes contidas no Código Comercial.

Veja que aqui estamos falando da atividade fiscalizadora da Administração Pública sobre a sociedade e não o inverso, do controle social exercido pela população frente à atividade administrativa que trataremos mais adiante.

2.3 Discriminação Constitucional de Rendas

Em Estados Federativos, a exemplo do Brasil, em que mesmo os municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a CF/88 permite prover recursos aos vários entes políticos, como a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a fim de que possam atender aos seus respectivos dispêndios.

Desse modo, podemos evidenciar a competência tributária, ou seja, a aptidão para a criação de tributos por parte dos quatro entes federados. Todos têm, dentro de suas esferas, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela CF/88. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que diz respeito a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude de sua incidência.

2.4 Classificação da Competência Tributária

A competência tributária é dividida em três modalidades: privativa, residual e comum. Designamos privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político, como: o imposto de importação, de competência privativa da União; o ICMS, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; e o ISS, de competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. A competência residual, atribuída à União, é utilizada para criar impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Por fim, designamos como de competência comum as taxas e as contribuições de melhoria delegadas aos quatro entes federativos.

2.5 Infrações, Sanções e Crimes Tributários

A infração tributária pode ser definida como toda ação que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estabelecidos em leis fiscais, tornando-se um ato ilícito.

Machado (2019) diferencia o ato ilícito administrativo tributário do ilícito penal tributário. Para ele, o primeiro representa o comportamento do contribuinte que implica o inadimplemento de obrigação tributária, seja ela principal ou acessória; e o segundo são aquelas condutas tipificadas em lei específica como crimes tributários, e por isso sujeitas às sanções mais severas.

A sanção é qualquer ato previsto em lei, de competência exclusiva da administração pública, que tenha por objetivo desestimular a prática de infrações tributárias ou punir o infrator. Na definição de Machado (2010) citado por Peltz (2013):

Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode constituir num castigo, numa penalidade a este cominada.

As sanções tributárias administrativas podem consistir em multa, apreensão de mercadorias, veículo ou documentos, perda de mercadorias, proibição de contratar com o poder público, sujeição a um sistema especial de fiscalização, etc.

De acordo com o art. 1º da Lei n. 8.137/90, constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- Falsificar ou alterar nota fiscal fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizado, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Para esses crimes, a **pena cominada**¹² é de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa, que se calcula de acordo com as normas do Código Penal.

Nos termos do art. 2º da Lei n. 8.137/90, constitui crime da mesma natureza, ou seja, contra a ordem tributária:

- Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

¹² impor pena por infração cometida. Fonte: Houaiss (2009).

- Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Segundo Carvalho (2019), os crimes previstos nesse art. 2º são formais, ou de mera conduta, ou seja, basta apenas que sejam consumados independentemente de ter ocorrido o resultado. Para esses crimes, a pena cominada é de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Existem, ainda, algumas condutas tipificadas como crimes tributários, praticadas por funcionários públicos, que estão previstas no art. 3º da Lei n. 8.137/90, o qual as denomina de crime funcional contra a ordem tributária. São elas:

- Extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;
- Exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa;
- Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

As condutas definidas no art. 2º da Lei n. 8.137/90, que cominam pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, podem ser consideradas infrações penais de menor potencial ofensivo, e por isso estão sujeitas aos procedimentos previstos na Lei n. 9.099/95. São, por conseguinte, passíveis de transação penal, com aplicação de uma pena restritiva de direitos, ou seja, os infratores não serão condenados e, uma vez cumpridas as condições especificadas na sentença, o juiz declarará a extinção da punibilidade, sendo que tal declaração não implicará reincidência ou mesmo em maus antecedentes.

O art. 14 da Lei n. 8.137/90 estabeleceu a possibilidade de extinção da punibilidade quando o agente promover o pagamento do tributo sonega-

do, antes do recebimento da denúncia. Entretanto, este artigo foi revogado pelo art. 98 da Lei n. 8.383/91, que, igualmente, foi revogado pelo art. 34 da Lei n. 9.249/95, o qual, por sua vez, restaurou o então revogado art. 14.

O art. 34 da Lei n. 9.249/95 reza o seguinte:

Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de junho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Com o advento da Lei n. 10.684/03, que estabeleceu forma especial de parcelamento de débitos fiscais, determinou-se a suspensão da pretensão punitiva tanto em relação aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90, quanto em relação aos crimes ditos de apropriação indébita e de sonegação de contribuições de previdência social.

De acordo com o § 2º do art. 9º da Lei n. 10.684/03, extingue-se a punibilidade dos crimes acima referidos quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Cumprir destacar que, no regime da Lei n. 10.684/03, não mais existe a condicionante: “antes da denúncia criminal”, ou seja, não se estabeleceu o momento em que se deve promover o pagamento para que ocorra a extinção da punibilidade (HARADA, 2020).

Segundo Machado (2019), o Supremo Tribunal Federal (STF) já consagrou o entendimento, em face dessa lei, de que o pagamento do débito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade de qualquer desses crimes, inclusive depois do recebimento da denúncia. A extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se inclusive ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do Decreto-Lei n. 157/67, que culminou com a edição da Súmula n. 560 do Superior Tribunal Federal.

Processo Administrativo e Processo Judiciário Tributário

De acordo com Machado (2019), o processo administrativo fiscal designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação entre o fisco e o contribuinte, ou seja, é a espécie de processo administrativo destinado à determinação e exigência do crédito tributário.

O processo administrativo tributário decorre, então, da divergência de interpretação entre o Fisco, que deseja receber determinada receita que considera devida e o contribuinte que não quer entregar por entender que essa cobrança é indevida.

O Decreto n. 70.235/72 estabelece as normas que regulamentam o processo administrativo fiscal, em relação aos tributos, cujo sujeito passivo seja a União; e estabelece, também, as regras atinentes ao processo de consulta, processo este que sofreu alterações com a Lei n. 9.430/96.

As normas regulamentadoras do processo administrativo tributário aplicado aos tributos da União estão, de um modo geral, reproduzidas na legislação dos Estados e Municípios em relação aos tributos de competência desses entes federativos (MACHADO, 2019). Subsidiariamente aplica-se, também, aos processos administrativos tributários o disposto na Lei n. 9.784/99, que regula a matéria no âmbito da administração pública federal.

De acordo com Machado (2019), o processo administrativo fiscal pode ser dividido em cinco espécies:

- Determinação e exigência do crédito tributário;
- Consulta;
- Repetição de indébito;
- Parcelamento de débito;
- Reconhecimento de direitos.

O processo administrativo de determinação e exigência tributária pode ser dividido em duas fases: unilateral ou não contenciosa e bilateral contenciosa ou litigiosa.

Primeiramente ocorre o fato do Lançamento Tributário, no qual se dá a formação do título que define o direito do Estado ao tributo e adquire materialidade. Essa etapa é chamada de etapa unilateral do procedimento tributário.

Conforme verificado no art. 7º do Decreto n. 70.235/72, a fase não contenciosa inicia-se com o “Termo de Início de Fiscalização”, embora possa iniciar, também, com a apreensão de mercadorias, livros e documentos. Ao término será emitido um termo de encerramento de fiscalização, que será acompanhado de um auto de infração caso tenha sido constatada alguma irregularidade em relação à legislação tributária.

Segundo Machado (2008) citado por Boueres (2009, p. 26),

[...] denomina-se auto de infração o documento no qual o agente da autoridade da Administração Tributária narra a infração ou as infrações da legislação tributária atribuídas por ele ao sujeito passivo da obrigação tributária, no período abrangido pela ação fiscal.

É o auto de infração a peça básica de um contencioso fiscal. Deve obrigatoriamente ser elaborado por escrito e do seu conteúdo ser dada ciência ao sujeito passivo. Quando a falta cometida pelo sujeito passivo for apurada pelo serviço interno de fiscalização não será lavrado auto de infração e sim, termo de representação.

Do auto de infração, conforme determina o art. 10 do Decreto n. 70.235/72, deverão constar, obrigatoriamente, os requisitos essenciais para a sua validade. Assim, o auto deve ser lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e contendo a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição do fato; a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; a assinatura do autuante, a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A possibilidade da etapa contenciosa ocorre quando há resistência à pretensão Fazendária manifestada pelo sujeito passivo (direito de impugnação). Essa resistência configura-se através do Judiciário ou através do Executivo, ou seja, por meio de um Processo Judicial Tributário ou um Processo Administrativo Tributário.

O processo de consulta tem por objetivo dar ao contribuinte a oportunidade de esclarecer dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária, seja sobre um fato já consumado ou sobre uma hipótese por ele formulada.

Em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, o processo de consulta foi significativamente alterado pela Lei n. 9.430/96 criando, por exemplo, uma instância única para o esclarecimento de consultas. Mais recentemente, com edição da Lei n. 12.788, de 2013, (BRASIL, 2013) criou-se a possibilidade de as consultas serem realizadas por meio eletrônico.

A repetição de indébito ocorre quando o contribuinte faz o pagamento indevido de um tributo; neste caso, ele tem o direito de requerer à autoridade administrativa competente a devolução do valor recolhido. Segundo Machado (2019), essa restituição é raríssima, e geralmente tal processo não é utilizado.

O parcelamento de débitos fiscais é um processo comumente disponível aos contribuintes e tem por objetivo estimular o pagamento da obrigação tributária por meio da possibilidade de parcelamento da dívida.

O processo administrativo de reconhecimento de direitos refere-se à formalização de isenções e imunidades que dependem da manifestação da autoridade da administração tributária.

O contribuinte tem ao seu dispor o processo judicial para controlar a legalidade dos atos praticados pela administração tributária, sendo-lhe garantido o direito do contraditório e da ampla defesa, bem como os de-

mais direitos constitucionais. Como não existe uma legislação processual específica para a resolução de conflitos entre o fisco e o contribuinte, o processo judicial tributário é regulamentado pelo Código de Processo Civil, com exceção dos processos de execução fiscal e cautelar fiscal, que são regulamentados por legislação própria. Denomina-se execução fiscal a ação que a Fazenda Pública dispõe para a cobrança de seus créditos, sejam tributários ou não, desde que estes estejam inscritos na dívida ativa. A execução fiscal é regulamentada pela Lei n. 6.830/80.

A medida cautelar fiscal é regulamentada pela Lei n. 8.397/92 e tem por finalidade tornar indisponíveis os bens do contribuinte, nas hipóteses indicadas em lei, antes da propositura da execução fiscal.

Dentre os processos, cuja ação é de iniciativa do contribuinte, pode-se destacar a ação anulatória de lançamento tributário, a ação declaratória e a ação de repetição do indébito.

A ação anulatória de lançamento tributário recebeu esse nome da doutrina tendo em vista que o objetivo de sua propositura é anular o ato administrativo de lançamento do crédito tributário.

Na ação declaratória o contribuinte pede a declaração de inexistência da relação jurídica tributária que ensejaria a cobrança do tributo, seja pela não ocorrência do fato gerador do tributo ou pela invalidade da norma que fundamenta a posição do fisco.

A ação de repetição do indébito é aquela em que o contribuinte pede que a Fazenda Pública faça a restituição do tributo pago indevidamente. De acordo com o art. 165 do CTN, o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

- Cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido;
- Erro na identificação do sujeito passivo; e
- Reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

2.6 Tecnologias aliadas à Gestão Municipal

O e-Nota é um sistema informatizado¹³ para emissão de Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (NFS-e) que visa à modernização da Gestão Tributária de ISS/ISSQN.

13 O portal do *Software Público Brasileiro* (SPB) oferece por meio de suas plataformas virtuais a possibilidade de oferecer o *download* de *softwares* profissionais gratuitos que permitem o seu uso e desenvolvimento livre. Link: <https://www.gov.br/governodigital/pt-br/software-publico>

O e-ISS também é um sistema informatizado que visa à modernização da Gestão Tributária de ISS/ISSQN.

O e-Nota e o e-ISS foram desenvolvidos de maneira a auxiliar o fiscal de ISS da Prefeitura, bem como interagir com o contribuinte de ISS e o tomador de serviços.

O e-cidade destina-se a informatizar a gestão dos Municípios brasileiros de forma integrada, entre os entes municipais: Prefeitura Municipal, Câmara Municipal, Autarquias, Fundações e outros.

A economia de recursos é somente uma das vantagens na adoção do e-cidade, além da liberdade de escolha dos fornecedores e da garantia de continuidade do sistema.

Ainda, temos o SEI que se destina a gestão de processos administrativos e protocolo integrado. É um grande sucesso no âmbito Federal e conta a esta data com mais de 364 adesões.

Resumindo

Neste capítulo, mostramos que as relações conceituadas juridicamente na Legislação Tributária vêm de dispositivos distintos. A partir deles definimos a obrigação tributária como o vínculo que surge da hipótese de incidência dos tributos. Seus elementos constitutivos vêm da lei, do fato gerador, do sujeito e do objeto. Nesse contexto, enfatizamos que a ocorrência do fato gerador gera a obrigação.

Na sequência, vimos que a responsabilidade tributária constitui outro elemento, o dever do contribuinte com o pagamento do tributo, desde que a lei vija (esteja em vigor) quanto à hipótese da incidência dos tributos.

Para o controle da arrecadação e do cumprimento das obrigações tributárias no País, a atividade de administração volta-se para a fiscalização da arrecadação tributária. O art. 194 do CTN remete à Legislação Tributária a competência para regular, em caráter geral, os poderes e os deveres das autoridades administrativas, em matéria de fiscalização de sua aplicação, respeitadas as disposições pertinentes.

Por fim, quanto à competência de tributar, evidenciamos que a própria CF/88 provê recursos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a fim de que possam atender aos seus respectivos dispêndios.

ATIVIDADES

Certifique-se de seu entendimento sobre os conceitos relacionados à obrigação tributária, realizando as atividades propostas a seguir:

1. O que você entende por obrigação tributária?
2. Quais são as duas características mais importantes da obrigação tributária?
3. Defina o que é fato gerador.

CAPÍTULO III

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Prof. Juliano Milton Kruger

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, você deverá ser capaz de:

- Conceituar os princípios vigentes do Sistema Tributário Nacional;
- Descrever as definições e espécies de tributos presentes na legislação brasileira; e
- Identificar os dizeres lícitos que definem os impostos, as taxas e as contribuições das competências federal, estadual e municipal.

Caro estudante,

Novamente, vamos nos inserir em um novo contexto de conhecimento, o Sistema Tributário Nacional (STN), e estudar a formação e a composição dos tributos instituídos no Brasil, seus princípios e normas.

Atualmente, o STN é composto de cinco espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Antes de iniciar a leitura, reflita um pouco sobre esses conceitos.

Bons estudos!

A CF/88, em seu Título VI, Capítulo I, chama a atenção para 20 artigos sob a denominação de Sistema Tributário Nacional, que é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no processo jurídico global e subordinado aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que estão na própria CF/88.

Considerando a autonomia legislativa dos entes regionais e locais, é a existência dos princípios tributários, limitadores do **exercício da competência**¹⁴ impositiva (capacidade de instituição tributária), aplicáveis em caráter nacional, que permite denominar o STN. Nesse aspecto, podemos caracterizá-lo como o conjunto de tributos federais, estaduais e municipais existentes no País.

A estrutura tributária das três esferas de governo, vigente a partir da promulgação da CF/88, e suas respectivas bases de incidência são discriminadas no Quadro 2:

COMPETÊNCIA DA UNIÃO	
Base de incidência	Tributos
Comércio Exterior	Imposto sobre Importação (II)
	Imposto sobre Exportação (IE)
Produção e circulação	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
	Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
Patrimônio e renda	Imposto sobre a renda (IR)
	Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)
	Imposto sobre grandes fortunas (IGF) – não regulamentado
COMPETÊNCIA DOS ESTADOS	
Patrimônio e renda	Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA)
	Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação (ITCMD)
Produção e circulação	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)
COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS	
Patrimônio e renda	Imposto predial e territorial urbano (IPTU)
	Imposto sobre transmissão <i>inter vivos</i> de bens imobiliários (ITBI)
Produção e circulação	Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS/ISSQN)

Quadro 2: Estrutura das competências tributárias
Fonte: Adaptado de Brasil (1988, Título VI).

14 O poder de exercício da competência tributária pode ser compreendido por meio das seguintes assertivas: a competência tributária é o poder de tributar pela CF/88 concedido a um ente político para a instituição de determinado tributo; a própria constituição não institui tributo, apenas atribui poder para que o façam; a instituição de tributo é o exercício da competência tributária; a competência tributária é uma atribuição legislativa indelegável acerca de quem tem o poder de instituir tributo e também de cobrá-lo; e a capacidade tributária ativa é o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária. Fonte: Abrantes e Ferreira (2014).

1. Definições de Tributos

Compõem o STN os tributos federais, estaduais e municipais. O art. 3º do Código Tributário Nacional, define tributo como sendo

[...] 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 (BRASIL, 1966).

Prestação pecuniária

Consiste na obrigação de prestar dinheiro (moeda) ao Estado, proibido, portanto, pagamento de tributo através de prestação de serviços (tributo *in labore*) e fornecimento de bens (tributo *in natura*).

Compulsória

O pagamento do tributo é obrigatório, assim, o contribuinte deve se submeter à vontade do Estado independentemente de sua anuência ou não (princípio da supremacia do interesse público sobre o privado).

Prestação diversa de sanção

A prestação não deve constituir-se em uma penalidade cobrada pelo descumprimento da obrigação tributária. O tributo não é multa, não tem caráter punitivo (arts. 113, § 1º, § 2º e § 3º do CTN).

Instituída por lei

O tributo é prestação instituída por lei (ordinária ou complementar), seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes de todo irrelevante¹⁵ (art. 123 do CTN).

Embora o tributo seja instituído por lei seja complementar ou ordinária, a EC n. 32/2001 derogou o art. 3º do CTN, pois previu a possibilidade de instituição e majoração de imposto por medida provisória, ressalvados os tributos instituídos por lei complementar (art. 62, § 1º, III da CF/88).

Atividade administrativa plenamente vinculada

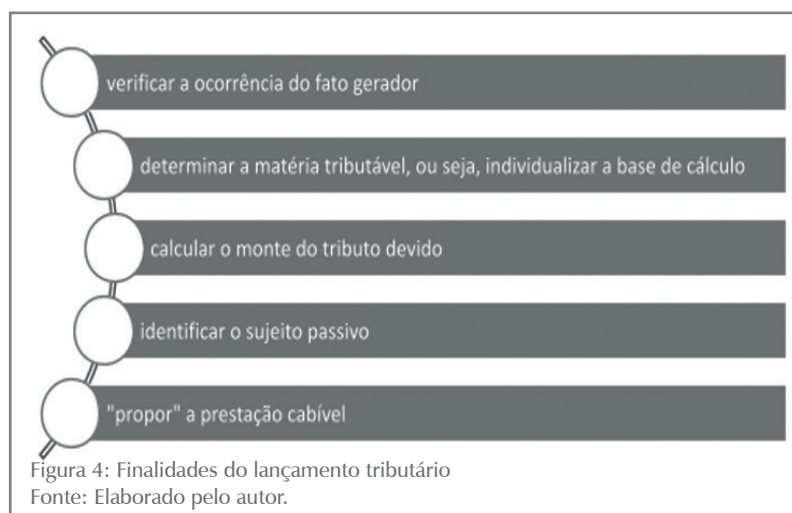
A prestação cobrada por lançamento (meio de exigibilidade do tributo) constitui-se em ato administrativo vinculado, ou seja, não discricionário (art. 142, parágrafo único do CTN). Assim, o administrador público deve exigir o pagamento do tributo quando previsto em lei.

¹⁵ Em outras palavras, é irrelevante se o sujeito deseja ou não pagar um tributo, já que sua incidência é prevista em lei e abarca todos os sujeitos da sociedade.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, podemos caracterizar o tributo pela obrigatoriedade da prestação pecuniária em moeda corrente do País ou valor, afastando-se qualquer possibilidade de prestações voluntárias. A compulsoriedade remete ao fato de a obrigação tributária ser instituída por lei e de obrigatoriedade de sua cobrança pela Administração Pública quando instituído.

A obrigação nasce junto com o crédito tributário, no momento do lançamento. O lançamento possui cinco finalidades:



2. Espécies de Tributos

O tributo é gênero de que são espécies os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, o empréstimo compulsório, as contribuições sociais e as contribuições de seguridade social. Para ressaltarmos a identificação dessas espécies, cada qual com característica própria, disporemos o art. 4º do CTN:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1966).

Desse modo, é o exame do fato gerador de cada tributo que irá permitir a sua classificação na espécie correspondente. Vale ilustrarmos que as contribuições sociais, quando da criação do Código Tributário Nacional, não eram consideradas como tributos, seja pela doutrina ou pela jurisprudência. Contudo, com o advento da CF/88, houve a sua transcrição para a matéria tributária. Assim, a destinação legal específica da contribuição social é uma característica de espécie tributária (por exemplo, a contribuição previdenciária que é destinada ao pagamento de benefícios previdenciários). Podemos afirmar que as contribuições previdenciárias estão estritamente vinculadas ao pagamento dos benefícios da previdência; caso haja destinação distinta daquela prevista, esta será caracterizada como desvio total ou parcial de finalidade.

2.1 Impostos

O imposto, conforme define o art. 16 do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 1966).

O que podemos identificar como sendo um fato gerador?

Por exemplo, a geração de renda, a prestação de serviços, a circulação de mercadoria etc. Ou seja, é uma situação que não se supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Desse modo, para se exigir o pagamento de imposto de certo indivíduo ou empresa, não é preciso que o Estado lhe preste um serviço determinado ou lhe disponibilize um bem. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas porque é este membro da comunidade e não por ser contribuinte.

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o contribuinte se vincule. Logo, o legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado (AMARO, 2019).

Nesse aspecto, basicamente os fatos geradores são:

- **Patrimônio:** tributado por impostos diretos, como o IPTU, o IPVA e o ITR.
- **Renda:** tributada por impostos diretos, cuja base de cálculo é constituída em fluxos anuais de rendimentos.
- **Consumo:** a compra e a venda de mercadorias e serviços constituem o fato dominante, variando apenas o momento em que o imposto é cobrado (do produtor – IPI ou do consumidor – ICMS) e a base de cálculo de operação (valor adicionado ou total de transação).

2.2 Taxas

As taxas são tributos vinculados a uma atuação específica do Poder Público. Elas podem decorrer do Poder de Polícia (por exemplo, as taxas de fiscalização de estabelecimentos, de licença de publicidade ou de prestação de serviço público específico e divisível, como as taxas de coleta de lixo e judiciária).

Desse modo, temos a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do Poder de Polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto.

2.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é definida na CF/88, em seu art. 145, como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte”. Esta contribuição cobrada pelos quatro entes federativos, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída, conforme o art. 84 do Código Tributário Nacional, para **fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária**, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Para ilustrarmos a questão, pensemos na seguinte situação: quando um município realiza obras de asfaltamento em ruas de uma determinada localidade, surge a cobrança da contribuição de melhoria aos habitantes da área beneficiada. Dessa forma, ocorre a valorização imobiliária, conforme disposto nos dizeres da CF/88, ocasionando o fato gerador ao pagamento desse tributo pela população.

Nessa direção, podemos ressaltar que, em relação à contribuição de melhoria, a CF/88 e o Decreto-Lei n. 195/67 preveem o limite global da arrecadação restrito ao custo total da obra. Desse modo, há restrição de o legislador ordinário estabelecer, como limite individual da contribuição de melhoria, o acréscimo de valor que da obra pública resultar para cada imóvel beneficiado, se importando com o quanto o somatório desses acréscimos irá refletir no custo total da obra.

Assim, podemos afirmar que compensaria a instituição a cobrança da contribuição de melhoria. Mas, então, qual fator explica a dificuldade dessa cobrança e seu ônus político?

O maior empecilho à cobrança dessa espécie tributária está na delimitação da zona de influência benéfica da obra pública. Por exemplo, existem obras que acarretam valorização longitudinal, ao longo da obra; outras ocasionam valorização radical, ao redor da obra; outras, ainda, valorizam os pontos extremos. Daí a dificuldade na detecção de imóveis passíveis de valorização em decorrência de obra pública. Isso explica a razão pela qual podemos identificar atualmente na maioria das municipalidades a cobrança da contribuição de melhoria somente em relação à execução de obras de pavimentação de vias e logradouros públicos, hipótese em que é fácil a delimitação da zona de influência benéfica.

2.4 Empréstimos Compulsórios

Conforme dispõe Baleeiro (2015), no empréstimo compulsório não há acordo de vontades nem contrato de qualquer natureza. Unilateralmente, o Estado atribui a alguém, sob sua jurisdição, entregar-lhe o dinheiro, prometendo o reembolso sob certas condições ou dentro de certo prazo.

Nesse contexto, a CF/88 define que

[...] a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Parágrafo Único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988, art. 148).

O Código Tributário Nacional, em seu art. 11, dispõe que apenas a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I – guerra externa ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo Único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei.

Como visto, podemos afirmar que a CF/88, no art. 148, autoriza a União, exclusivamente, a instituir o empréstimo compulsório, mediante lei complementar, evidenciando as circunstâncias políticas ou as conjunturas autorizadoras de nova espécie.

Ao analisarmos objetivamente o texto constitucional com base na doutrina majoritária e no Supremo Tribunal Federal (STF), vemos que o empréstimo compulsório é tributo instituído exclusivamente pela União, podendo ter como fatos geradores qualquer fato econômico lícito relativo ao contribuinte, assim como qualquer ato relacionado a uma atividade estatal, cabendo à lei instituidora a eleição dos fatos geradores.

A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório poderá, em casos extraordinários, ser desvinculada da despesa que fundamentou sua instituição. Caso seja instituído, por exemplo, com destaque no inciso I, do art. 148 da CF/88 (para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência), a receita desse empréstimo deve obrigatoriamente ser aplicada para o custeio das despesas extraordinárias resultantes dessas circunstâncias. Portanto, a vinculação de sua receita é elemento estrutural e seu descumprimento pode acarretar a inconstitucionalidade de todo o tributo.

2.5. Contribuições Sociais

A contribuição social é uma espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do poder público referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. Sendo assim caracterizada pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certos contribuintes, que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais não contribuintes.

SAIBA MAIS

A contribuição social está fundamentada na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.

Conforme as disposições previstas na CF/88, nos arts. 149 e 195, as contribuições sociais são subdivididas em duas espécies: contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e contribuições de seguridade social.

É importante observarmos que a CF/88 estabeleceu imunidade às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, referentes às contribuições para a seguridade social. Assim, a promulgação da isenção dessas contribuições determina vários requisitos cumulativos, como o reconhecimento de utilidade pública federal, estadual, distrital ou municipal e o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos.

Resumindo

Neste capítulo, vimos que a CF/88 registra em seu texto artigos sob a denominação de Sistema Tributário Nacional (STN), caracterizado como o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no processo jurídico global, subordinado aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que caracterizam a própria constituição vigente.

Por fim, discutimos que a sua estrutura é composta de tributos federais, estaduais e municipais, diversificados em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

ATIVIDADES

Para verificar se você entendeu o que foi apresentado até aqui, responda às questões a seguir.

1. Explique o que é o Sistema Tributário Nacional e determine quais são as espécies tributárias que o compõem.
2. Caracterize os impostos e indique os fatos geradores de sua incidência.
3. Em qual contexto situacional a União poderá instituir empréstimos compulsórios?

CAPÍTULO IV

SISTEMA TRIBUTÁRIO MUNICIPAL

Prof. Juliano Milton Kruger

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, você deverá ser capaz de:

- Compreender e utilizar as disposições relacionadas à arrecadação municipal;
- Conhecer as bases de dados sobre planos e orçamentos públicos; e
- Discutir e executar o orçamento municipal.

Caro estudante,

Após a exposição dos conceitos relativos aos princípios constitucionais, ao Direito Tributário brasileiro, às principais fontes de receita e sua consequente aplicação aos municípios, nosso principal objetivo neste Capítulo será o de facilitar o seu entendimento quanto à prática da gestão pública municipal referente às disposições relacionadas à arrecadação municipal e à execução orçamentária.

Antes de iniciarmos este estudo, é necessário considerarmos que a CF/88 apresenta em seus arts. 165 a 169 os incisos e parágrafos que consagram e ratificam os princípios e procedimentos tradicionais no que se refere ao processo orçamentário.

Bons estudos!

1. Ciclo Orçamentário

É no orçamento público que são traduzidas as medidas governamentais de caráter múltiplo - financeiro, político, gerencial e econômico - tomadas pelo Estado. Portanto, é a partir desse instrumento que o governante, seja ele presidente, governador ou prefeito, viabiliza a execução de seu projeto de governo. Isso é concretizado por meio de decisões acerca de

quais serão os serviços públicos que o governo colocará à disposição da população e qual será a contrapartida, ou seja, o volume de recursos que deverá ser arrecadado para atingir tais metas.

Confirmando esse caráter múltiplo das medidas da Administração Pública no processo orçamentário federal, a Secretaria de Orçamento Federal define orçamento público como uma lei que, entre outros aspectos, exprime em termos financeiros a alocação dos recursos públicos. Podemos afirmar que o orçamento público é um instrumento de planejamento que espelha as decisões políticas, estabelecendo as ações prioritárias para o atendimento das demandas da sociedade, em face da escassez de recursos frente às ilimitadas necessidades da população.

O orçamento público é um importante instrumento para os quatro entes da Federação. Será por meio da orçamentação da receita advinda de terceiros (impostos, taxas, contribuições) e de outras receitas que constituem fontes de recursos que o Governo poderá reconhecer o montante total da aplicação disponível para oferecer bens e serviços, como educação, saúde, segurança, justiça, dentre outros, à sociedade.

Podemos observar, na Figura 5, como é configurado o processo orçamentário no Brasil, nas esferas federal, estadual e municipal.



Os programas são definidos dentro dos instrumentos orçamentários do **Plano Plurianual de Investimento (PPA)**, **Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)** e **Lei Orçamentária Anual (LOA)**.

1.1 Características do Processo Orçamentário Municipal

A CF/88 introduziu os conceitos de elaboração do processo orçamentário da União baseados em três peças de planejamento – Plano Plurianual de Investimento (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) – para que fosse possível alcançar planos racionais de governo a longo, médio e curto prazo. Esse mesmo dispositivo também pode ser inferido aos outros entes da União, o que acarreta aos Estados, Municípios e Distrito Federal o seu próprio planejamento orçamental.

Nessa direção, consideramos ser uma fonte de recursos aos municípios no saneamento de seus compromissos (despesas), o recebimento anual do montante público arrecadado (tributos, taxas e transferências), cuja determinação do repasse advém do **orçamento municipal**¹⁶ elaborado principalmente por meio das peças orçamentárias, ou seja, do PPA e da LDO no ano do exercício corrente.

O orçamento municipal pode ser considerado como um instrumento de programação de que o município dispõe, para, no limite da receita prevista, alocar os recursos nas diversas áreas em que atua, demonstrando as ações e prioridades a serem executadas naquele período. Podemos dispor que compete às unidades municipais a determinação dos prazos para a elaboração do PPA e da LDO na Lei Orgânica Municipal e, no caso de não previsão, valem os prazos da Constituição Federal.

O PPA deve ser elaborado no 1º ano de mandato, até 4 (quatro) meses antes do encerramento do exercício [31 de agosto] devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa [22 de dezembro] para vigência quadrienal a partir no ano seguinte (art. 35, § 2º, I do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT de 1988). A LDO por sua vez possui periodicidade anual e deve ser elaborada até 8 (oito) meses antes do encerramento do exercício [15 de abril] e devolvida para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa [17 de julho] para vigência no ano seguinte (art. 35, § 2º, II do ADCT). A falta de votação da LDO até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa impede o recesso legislativo. A LOA também é anual, mas deve ser elaborada até 4 (quatro) meses antes do encerramento do exercício [31 de agosto] e devolvida para sanção até o encerramento da sessão legislativa [22 de dezembro] para vigência no ano seguinte (art. 35, § 2º, III do ADCT). A falta de votação da LOA, diferentemente da LDO, permite que o recesso legislativo ocorra e as regras disciplinadoras definidas na LDO, na situação de ausência do orçamento, acabam por vigorar até a sua aprovação.

16 Para ampliar seus conhecimentos sobre alguns temas relacionados ao orçamento, como conceitos, elementos básicos e resumo dos projetos de leis do PPA, LDO e LOA Federal vigentes, acesse o site: <http://www12.senado.gov.br/orcamento>

O PPA constitui-se numa lei que estabelece as diretrizes e metas da Administração Municipal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as despesas relativas aos programas de duração continuada. Engloba as principais intenções de investimentos e de custeio do Plano de Governo de determinada Administração Pública. Tem abrangência de quatro anos, devendo as suas disposições alcançarem pelo menos até o final do primeiro exercício financeiro do mandato do prefeito subsequente.

Podemos afirmar que compõem o PPA as dívidas que devem ser pagas, todas as obras que devem ser construídas, todos os programas de educação e saúde que devem ser implementados, porém de forma genérica, sem muitas especificações.

No plano, deverão estar contidos entre outros dados: o objetivo a ser alcançado, o programa a ser desenvolvido, o órgão responsável pela sua execução e fiscalização, o recurso financeiro a ser gasto, sua origem, seu prazo de execução, indicadores de avaliação, meta física e diagnóstico da situação regional (FREITAS e KRUGER, 2016).

A LDO é a lei que estabelece as **metas**¹⁷ e prioridades da Administração Municipal para o exercício subsequente, metas estas que se encontram contempladas no PPA. É elaborada com base em prioridades a serem estabelecidas dentro do PPA para o próximo exercício. Assim, são definidas quais ações e despesas são fundamentais à Administração Pública para o ano subsequente. Por meio da LDO posteriormente será realizada a LOA, que compatibilizará a previsão de receitas e despesas para aquele período, começando a delinear, de certa forma, as parcelas de recursos que irão para cada prioridade e consequentemente para cada Secretaria Municipal, pois é a elas que cabe a execução das ações pretendidas no PPA e na LDO. Deve dispor de todos os orçamentos da gestão, tais como: o fiscal, o de investimentos e o da seguridade social (FREITAS e KRUGER, 2016).

Vale ressaltar que cada uma das ações descritas na LDO e no PPA gera uma despesa.

É na LOA que constará todo o orçamento fiscal do Poder Municipal, de seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta. A LOA conterá todos os demonstrativos de receitas (previstas) e despesas (fixadas), que, por sua vez, devem ser compatíveis com a LDO e o PPA.

O orçamento da despesa deve compreender todos os gastos do município. A despesa é classificada de acordo com sua categoria econômica,

¹⁷ Aqui divididas em funções que determinam basicamente os assuntos a serem tratados; programas e subprogramas com o objetivo principal de identificar exatamente a natureza do gasto a ser realizado.

identificada por códigos e posteriormente transformada em uma dotação específica que funcionará como uma conta a ser movimentada para fazer frente àquela despesa a que se refere.

Analisando sob o aspecto econômico, podemos ainda classificar as despesas em:

- **Despesas correntes:** subdivididas em despesas de custeio e de transferências correntes; englobam basicamente a manutenção de pessoal e das condições necessárias ao desenvolvimento dos serviços e todos os tipos de transferências financeiras realizadas pelos municípios a órgãos nacionais, internacionais e a pessoas físicas.
- **Despesas de capital:** subdivididas em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital; englobam basicamente todos os investimentos que são feitos em obras públicas, equipamentos e instalações, aquisição de imóveis, aquisição de fundos, amortizações e auxílios diversos.

SAIBA MAIS

Procure visitar os portais do seu município, ou ainda a sua prefeitura, e verifique os processos de realização do orçamento. Tente participar, pois, por meio de seus conhecimentos em gestão administrativa, você poderá contribuir muito com o desenvolvimento dos serviços oferecidos à população de sua cidade.

2. Orçamento Participativo

O orçamento participativo (OP) é um **mecanismo governamental de democracia participativa** que permite aos cidadãos influenciar ou decidir sobre os orçamentos públicos, geralmente o orçamento de investimentos de prefeituras municipais em assuntos locais, através de processos de participação da comunidade. A participação popular tem se tornado um dos mecanismos que garantem a qualidade, a democracia e a eficiência no gasto público (FREITAS e KRUGER, 2016)¹⁸. Os resultados costumam ser obras de infraestrutura, saneamento, serviços para todas as regiões da cidade.

18 Um artigo de nossa autoria publicado na Revista Igapó do IFAM em 2016 foi intitulado como “O planejamento como instrumento de democracia: controles oficiais através dos instrumentos de gestão orçamentária em Manaquiri” e aborda os instrumentos de gestão orçamentária e a participação popular em uma cidade do interior do Estado do Amazonas. A partir da investigação é perceptível o baixo interesse ainda da população em fazer-se presente nestes espaços de discussão, principalmente nos interiores. Acesse na íntegra em: <http://igapo.ifam.edu.br/ojs/index.php/igapo/article/view/482>

No orçamento participativo, o poder de decisão passa da alta burocracia e de pessoas influentes para toda a sociedade. Isso **reforça a vontade popular** para a execução das políticas públicas. Outro benefício do orçamento participativo é a prestação de contas do Estado aos cidadãos.

O orçamento participativo **reforça a transparência** por meio da publicação de informações orçamentárias e pela prestação de contas das autoridades e dos delegados do OP. Esses mecanismos **geram confiança e melhoram a qualidade da governança** nas cidades – e, assim, contribuem para reduzir a corrupção e o mau gasto dos recursos públicos.

Mas, sobretudo, os maiores benefícios são o desenvolvimento de uma **cultura democrática** dentro da comunidade e fortalecimento da sociedade local, inclusive na criação de lideranças locais que representam a vontade das suas comunidades.

O orçamento participativo **ocorre por meio de assembleias abertas e periódicas**, que incluem etapas de negociação direta com o governo. Depois, as deliberações dessas assembleias são consideradas na elaboração da proposta da Lei Orçamentária Anual, que será enviada para a Câmara Municipal.

Trataremos mais a fundo sobre o processo de transparência e controle social no Capítulo 5.

2.1 O Orçamento Participativo na CF/88

A Constituição de 1988 **obriga** os municípios a adotarem como princípio, na elaboração das leis orgânicas, a “cooperação das associações representativas no planejamento municipal” (art. 29, inciso XII). Além disso, o Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257/01), em seu art. 44, determina que a gestão orçamentária participativa é condição obrigatória para que a Câmara Municipal aprove o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). O Estatuto da Cidade ainda especifica que a gestão orçamentária participativa deve incluir a realização de debates, audiências e consultas públicas.

2.2 Funcionamento do Orçamento Participativo

Não existe uma receita universal para o funcionamento do orçamento participativo. Cada situação local será diferente da outra. Mas geralmente o ciclo de discussão, negociação e elaboração do orçamento participativo leva um ano e é composto dos seguintes estágios:

Assembleias Locais e Setoriais

Nessas assembleias, o prefeito relata aquilo que foi realizado e que não existia no período anterior, apresenta o plano de investimentos e as regras do processo do orçamento participativo. Os delegados locais e setoriais (temáticos e por questões específicas) do orçamento

participativo são eleitos (ou designados), com base em critérios estabelecidos no conjunto de regras.

Reuniões locais e setoriais

São reuniões entre os delegados e as comunidades. Elas podem acontecer sem a presença das autoridades, se os delegados desejarem. Nessas reuniões, os participantes decidem os projetos prioritários que serão executados.

Câmara Municipal

Após as reuniões, o orçamento participativo chega à Câmara Municipal. Este é um evento em que o Comitê do Orçamento Participativo entrega oficialmente ao Prefeito a lista de projetos prioritários definidos através da participação dos cidadãos. É nesse evento que os membros do Comitê do Orçamento Participativo são oficialmente instalados.

Desenho da matriz orçamentária

O Município e o Comitê do Orçamento Participativo fazem o desenho da matriz orçamentária. Estes são momentos essenciais e, também, os mais controversos do processo. O Plano de Investimento é criado, compartilhado com a população e, em seguida, publicado para ser usado no monitoramento e no cumprimento do que foi acordado.

Avaliação do processo

Uma vez concluído o ciclo, as regras do processo do OP são avaliadas e ajustadas. As novas regras são usadas no ano seguinte. O primeiro ciclo vai das primeiras reuniões nos bairros e é concluído com a aprovação da matriz orçamentária.

É importante ressaltar que, para a implantação desse mecanismo, é importante que haja **vontade política do prefeito** e a **presença e interesse de representantes da sociedade civil e da população em geral**. Também é necessário que as **regras** de funcionamento e tomada de decisão do OP sejam **bem definidas pelas partes interessadas**, assim como os **valores** destinados aos programas. Capacitar a população e as autoridades municipais para a importância do orçamento público e do orçamento participativo auxiliará no sucesso da implantação do OP.

Ademais, é preciso **esclarecer quais as áreas de gastos públicos são de responsabilidade do município** e quais estão fora do alcance das autoridades locais. Estas precisam ser determinadas com a ampla participação da população e ajustadas posteriormente, a cada ano, com base nos resultados e no funcionamento do processo. Dessa forma, com a população e o governo em acordo e conhecimento acerca do orçamento, será possível obter maior sucesso nas negociações e tomadas de decisão e o exercício da cidadania será aperfeiçoado progressivamente.

Outra condição para que o orçamento participativo funcione é a **ampla divulgação das informações**, através de todos os meios possíveis. A **população deve ser informada sobre as datas e locais das reuniões**, bem como sobre as regras do jogo.

SAIBA MAIS

O orçamento participativo é uma forma inovadora de compartilhar a gestão pública com a população. Dessa forma, a sociedade deixa de ser simplesmente receptora dos serviços públicos e passa a ser coprodutora deles. As políticas públicas devem passar pelo crivo popular, para que possam atender melhor às necessidades da população. Iniciativas como o orçamento participativo qualificam a cidadania, pois criam um ambiente democrático e igualitário para a definição de prioridades da gestão pública.

3. Sistema Tributário Municipal - Receitas

Agora, vamos discorrer com maiores detalhes sobre os impostos, as taxas e as contribuições. É evidente a importância desses elementos para os municípios, principalmente no aspecto da formação das receitas que comporão o orçamento e possibilitarão ao gestor público financiar seu planejamento orçamentário. Daremos ênfase aos conceitos e fórmulas de cálculos, às inúmeras leis e aos fatos curiosos.

A disposição dos preceitos qualitativos sobre o processo orçamentário nacional, assim como seus dispositivos, possibilita a gestão mais adequada e o conhecimento dos estabelecimentos do orçamento permitidos aos municípios.

Como principais aspectos do orçamento das receitas, tendo como base os tributos de competência municipal, temos: o IPTU, o ISS ou ISSQN, o ITBI, as taxas e contribuições; a fixação das despesas, corroborando as aplicações das políticas públicas; e a elaboração de programas de duração continuada.

Nesse cenário, ganham destaque os conceitos do Código Tributário Municipal, que dispõem sobre os fatos geradores, os contribuintes, os responsáveis, as bases de cálculo, as alíquotas, os lançamentos e a arrecadação de cada tributo, disciplinando a aplicação de penalidades e a administração tributária.

Os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

- impostos sobre a propriedade territorial urbana, a propriedade predial, a transmissão *inter vivos* de bens imóveis; sobre qualquer título por ato oneroso; sobre serviços de qualquer natureza;

- taxas decorrentes do efetivo exercício do Poder de Polícia; taxas administrativas de licença para localização, de licença para funcionamento em horário normal e especial, de licença para o exercício da atividade de comércio ambulante, de licença para execução de obras particulares e de licença para publicidade;
- taxas decorrentes da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição, como as taxas de coleta de lixo, de conservação de vias e logradouros públicos e de conservação de estradas municipais;
- contribuição de melhoria decorrente de obras públicas; e
- contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

3.1 Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)

No Sistema Tributário Nacional, são destinados aos municípios os impostos de sua competência: o IPTU, o ITBI e o ISS (também conhecido como ISSQN).

O texto constitucional dispõe que compete aos municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana. A matéria, também, é contemplada no Código Tributário Nacional:

Art. 32. O Imposto de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na Lei Civil, localizado na zona urbana do Município (BRASIL, 1966).

O IPTU remonta à época colonial, quando era devido à coroa lusitana a chamada “décima urbana”. Tem como fato gerador a propriedade de bem imóvel, ou sua simples posse.

A incidência desse imposto se dá sobre os imóveis situados na zona urbana. No entanto, como o conceito de zona urbana é muito difuso, o legislador se viu obrigado a determinar, para fins tributários, que essa zona seja aquela definida em lei municipal.

Dessa forma, compete ao legislador local definir a zona urbana de seu município, que pode abranger as áreas urbanizadas e as de expansão. Entretanto, essa delimitação só tem valor legal caso a área definida como urbana seja beneficiada por no mínimo dois dos serviços públicos descritos no § 1º do art. 32 do Código Tributário Nacional, a seguir:

- I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II – abastecimento de água;
- III – sistema de esgotos sanitários;
- IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado (BRASIL, 1966).

Logo, a distinção entre zona urbana e rural para fins tributários tem importante destaque na medida em que delimita as competências municipais e federais para cobrar, respectivamente, o IPTU e o ITR. O ITR é previsto constitucionalmente, através do inciso VI do art. 153 da Constituição Federal e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município.

Contudo, a regra geral é excetuada nos casos de sítios de recreio, que, por força de expresse no dispositivo legal, devem sofrer a incidência de IPTU, e, em contrapartida, nos casos de imóveis urbanos, destinados a atividades rurais, devem sofrer a incidência do ITR.

Mas qual a base de cálculo do IPTU?

A base de cálculo do IPTU é formada pelo valor venal do imóvel, isto é, o seu preço de mercado, excluídos os bens imóveis e móveis nele mantidos, assim como os automóveis, eletrodomésticos, bens de consumo etc., multiplicado pela alíquota determinada pela legislação municipal. A doutrina moderna entende que a tabela de valores dos imóveis urbanos a serem onerados pelo tributo deve ser aprovada por ato legislativo. Qualquer alteração dos valores, em índices superiores à correção monetária oficial, implica majoração do tributo e, por conseguinte, só é admissível licitamente¹⁹.

Assim, podemos afirmar que o tributo IPTU é calculado pela aplicação de alíquotas à base de cálculo. Igualmente, compete ao legislador local fixar, nos respectivos códigos tributários, as alíquotas a incidirem sobre os valores venais, o que permitirá o lançamento do valor devido pelo contribuinte.

A lei local pode fixar as alíquotas. Não há dispositivo constitucional que imponha limite a essa fixação. A título de exemplo, municípios de um mesmo Estado podem apresentar alíquotas diferentes para o recolhimento do mesmo tributo, o IPTU.

Para o seu melhor entendimento, acompanhe o caso prático descrito a seguir.

Considerando a metodologia de cálculo, comumente utilizada em alguns municípios, em que são priorizados os fatores relacionados à construção, ou seja, ao uso racional do espaço construído e ocupado, vamos adotar como análise o município de Manaus no Amazonas. Em um primeiro momento, o cálculo do imposto neste município considera somente o terreno e, posteriormente, destaca a área construída (casas, prédios).

¹⁹ em conformidade com a lei.

Analisemos os Quadros 3 a 6, utilizados para o cálculo do imposto predial e territorial urbano de Manaus (Lei Municipal n. 1.628, de 30 de dezembro de 2011):

SITUAÇÃO	ÍNDICES
LOTE ²⁰ FC1 ²¹	
Esquina / Mais de uma Frente	1,1
Meio da Quadra	1,0
Vila	0,8
Encravado	0,8
Quadra	1,2
Gleba	0,5
TOPOGRAFIA ²² FC2	
Plano	1,0
Aclive	0,9
Declive	0,7
Irregular	0,8
PEDOLOGIA ²³ FC3	
Normal	1
Inundável + 50%	0,5
Inundável – 50%	0,7
EDIFICAÇÕES ²⁴	
Alinhamento FC4	
Alinhada	0,8
Recuada	1,0
Situação FC5	
Isolada	1,0
Conjugada	0,9
Geminada	0,8
Posição FC6	
Frente	1,0
Fundos	0,7
Superposta Frente	1,0
Superposta Fundos	1,0
Sobreloja	0,9
Galeria	0,7
Vila	1,0

Quadro 3: Indicadores para o cálculo do IPTU

Fonte: Elaborado pelo autor.

20 Entenda-se de forma generalista como “a localização”.

21 FC1 = Fator de Correção 1. Os demais fatores estão identificados como 2, 3, 4, 5 e 6.

22 Entenda-se de forma generalista como “a forma” do solo.

23 Entenda-se de forma generalista como “o tipo” de solo.

24 Entenda-se de forma generalista como “construções”.

Observe que o Quadro 3 traz a representação dos valores de índices (fatores) para o cálculo do IPTU, enquanto os Quadros 4 e 5, o valor da Unidade Fiscal Municipal (UFM) por metro quadrado por setor do terreno (sem edificação) e por metro quadrado construído (com edificação), respectivamente.

Setor	UFM/ m ²	Setor	UFM/ m ²	Setor	UFM/ m ²	Setor	UFM/ m ²	Setor	UFM/ m ²
01	2,56	02	2,56	03	1,60	04	0,80	05	0,75
06	1,45	07	1,80	08	0,70	09	0,45	10	0,35
11	0,35	12	0,60	13	0,60	14	0,50	15	0,70
16	1,00	17	0,40	18	0,33	19	0,33	20	0,35
21	0,30	22	0,35	23	0,80	24	0,50	25	0,50
26	1,00	27	0,50	28	0,45	29	0,50	30	0,30
31	0,30	32	0,30	33	0,93	34	0,30	35	2,00
36	0,70	37	0,40	38	0,40	39	0,50	40	0,50
41	0,70	42	0,60	43	0,20	44	0,30	45	0,40
46	0,35	47	0,40	48	0,30	49	0,40	50	0,50
51	2,00	52	0,50	53	0,30	54	0,40	55	0,35
56	0,30	57	0,30	58	0,30	59	0,35	60	0,20
61 ²⁶	0,16	62	0,23	63	0,16	64	0,16	65	0,16

Quadro 4: Unidade Fiscal Municipal por m² do terreno | Vm2T²⁵

Fonte: Elaborado pelo autor.

Note que o Quadro 4, em que se distinguem setores, é relacionado ao tamanho da área, e o próprio município caracteriza as faixas inerentes a cada divisão. O Quadro 5, que estabelece o valor para o metro construído, identifica o tipo de construção.

TIPO	DESCRIÇÃO	VALOR (UFM/m ²)
01	Construção Precária	0,10
02	Casa	6,00
03	Apartamento	7,50
04	Apartamento Cobertura	8,50
05	Sala Comercial	7,50
06	Loja	8,50
07	Cobertura Simples	2,00
08	Casa em condomínio ou loteamento fechado	7,50
09	Construção em área de vulnerabilidade social (Imóvel sujeito ao enquadramento na categoria de Habitação Econômica)	0,05
10	Galpão fechado	4,00
11	Galpão aberto	3,50

²⁵ Vm2T = Valor do metro quadrado do terreno.

²⁶ Setores 61 a 65 acrescidos pela Lei Municipal nº 2.192/2016 de Manaus.

12	Posto de combustível	7,50
13	Arquitetura Especial	10,00
14	Edificação para uso industrial	8,50
15	Outros	6,00

Quadro 5: Unidade Fiscal Municipal por m² construído | Vm2²⁷

Fonte: Elaborado pelo autor.

No intuito de demonstrarmos o cálculo do IPTU para duas situações (terrenos; terrenos + construção), destacamos o Quadro 6, que contempla as alíquotas do IPTU conforme o tipo de imóvel.

Tipo de imóvel	Alíquota (%)
Imóveis prediais	0,9
Imóveis territoriais com muro e calçada	1,5
Imóveis territoriais com muro ou calçada	2,0
Imóveis territoriais sem muro e sem calçada	3,0

Quadro 6: Alíquota do IPTU

Fonte: Elaborado pelo autor.

Considere como exemplo um terreno não edificado de 300m², classificado conforme a prefeitura no setor 3, situado em mais de uma frente, ou seja, com divisas para duas ruas sem muro e sem calçada. Considere, ainda, que esse terreno possui topografia aplane e sua pedologia é normal.

Admita-se, também, que o valor da UFM do município é de R\$ 108,95 e que o IPTU a ser recolhido é apurado somente quando há terreno desocupado, sem construção. Observe o Quadro 7.

Área do Terreno (AT)	300
(x) Fração Ideal do Terreno (FI)* = (AEU / ATE) Área Edificação da Unidade em Avaliação / Área Total Edificada *considerar 1 se a área não for edificada conforme a lei municipal	1
(x) Fator de Correção quanto a situação (FC1)	1,1
(x) Fator de Correção quanto a topografia (FC2)	0,9
(x) Fator de Correção quanto a pedologia (FC3)	1
(x) Valor do Metro Quadrado do Terreno (Vm2T)	1,60
(=) Valor do Terreno (VT)	475,20
(x) \$ UFM	R\$ 108,95
(=) Valor Venal do Terreno	R\$ 51.773,04
(x) Alíquota	0,03 = 3%
(=) IPTU devido	R\$ 1.553,19 ²⁸

Quadro 7: Cálculo do valor do IPTU de terreno sem edificação

Fonte: Elaborado pelo autor.

²⁷ Vm2 = Valor por metro quadrado construído.

²⁸ Perceba que o valor do IPTU é relativamente alto, isso se justifica pela “não edificação” dada pelo contribuinte. O Plano Diretor das cidades exige que a propriedade cumpra a sua função social. Sendo assim, o proprietário possui um terreno urbano que poderia estar edificado, servindo de moradia, com muro e com calçada. Se assim fosse poderia pagar metade da alíquota.

Com essa análise, observe que o local dispõe somente de um espaço vazio, caracterizado como um terreno, e que a lei do município de Manaus prevê alíquotas superiores quando não há construções e beneficiamentos ao redor do imóvel como muros e calçadas.

Para analisarmos um exemplo com edificação é preciso que tenhamos o valor dos Componentes da Edificação quanto a estrutura, cobertura, paredes e revestimento da fachada. Por se tratar de diferentes tipos de construção e muitos componentes, foram incluídos no Quadro 8 apenas os componentes de casas /casas em condomínio ou loteamento fechado e de apartamentos²⁹.

	Componentes da Construção	Casa / Casa em condomínio ou em loteamento fechado	Apartamento / Apartamento Cobertura
Estrutura	Alvenaria	15	15
	Madeira ou Taipa	5	15
	Metálica	30	22
	Concreto	25	20
	Mista	12	18
Cobertura	Palha / Zinco	5	27
	Cimento ou Amianto	15	27
	Telha de Barro	18	27
	Lage	20	27
	Metálica	20	27
	Outro	15	27
Paredes	Sem	0	0
	Taipa	5	34
	Madeira Simples	4	34
	Madeira Dupla	8	34
	Concreto	30	34
	Especial	30	34
	Alvenaria	25	34
	Outro	20	34
Revestimento da Fachada	Sem	0	0
	Emboço	5	5
	Reboco	10	10
	Material Cerâmico	15	12
	Madeira	5	5
	Especial	20	17
TOTAL		100	100

Quadro 8: Componentes da Edificação | COE³⁰

Fonte: Elaborado pelo autor.

29 A relação completa dos componentes você pode verificar na Lei Municipal nº 1.628 de 30 de dezembro de 2011 no link: <https://leismunicipais.com.br/a/am/m/manaus/lei-ordinaria/2011/162/1628/lei-ordinaria-n-1628-2011-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-a-propriedade-predial-e-territorial-urbana-iptu-e-da-outras-providencias>

30 COE = Componentes da Edificação.

Considere agora, como exemplo, um terreno edificado de 300m², com edificação de 150m² sendo uma casa de madeira, com cobertura de telhas de barro, com paredes de madeira simples e fachada de madeira, classificado conforme a prefeitura no setor 3, situado em mais de uma frente, ou seja, com divisas para duas ruas com muro e com calçada, alinhamento recuado, situação isolada e posição de frente. Considere ainda que esse terreno possui topografia aplane e sua pedologia é normal.

Área do Terreno (AT)	300
(x) Fração Ideal do Terreno (FI)* = (AEU / ATE) Área Edificação da Unidade em Avaliação / Área Total Edificada *considerar 1 se a área não for edificada conforme a lei municipal	0,5
(x) Fator de Correção quanto a situação (FC1)	1,1
(x) Fator de Correção quanto a topografia (FC2)	0,9
(x) Fator de Correção quanto a pedologia (FC3)	1
(x) Valor do Metro Quadrado do Terreno (Vm2T)	1,60
(=) Valor do Terreno (VT)	237,60
(x) \$ UFM	R\$ 108,95
(=) Valor Venal do Terreno [1]	R\$ 25.886,52
Valor Metro Quadrado da Edificação (Vm2)	6
(x) Área Edificada da Unidade em Avaliação (AEU)	150
(x) Componentes da Edificação (COE) / 100	5+18+4+5 = 32 / 100 = 0,32
(x) Fator de Correção – Alinhamento (FC4)	1
(x) Fator de Correção – Situação (FC5)	1
(x) Fator de Correção – Posição (FC6)	1
(=) Valor da Edificação (VE)	288
(x) \$ UFM	R\$ 108,95
(=) Valor Venal da Edificação [2]	R\$ 31.377,60
Valor Venal do Imóvel Urbano (VV) = [1] + [2] =	R\$ 57.264,12
(x) Alíquota	0,015 = 1,5%
(=) IPTU devido	R\$ 858,96

Quadro 9: Cálculo do valor do IPTU de terreno com edificação
Fonte: Elaborado pelo autor.

Perceba que a Legislação Tributária de Manaus prioriza a utilização racional do espaço físico, ou seja, determina alíquotas menores quando há construções muradas e calçadas (casa, prédios, edificações), que representem basicamente um desenvolvimento estrutural à cidade.

SAIBA MAIS

Para refletir: como o IPTU é um imposto presente no ordenamento tributário dos municípios, é importante perceber que cada município dispõe de maneiras distintas para o seu cálculo, **conforme a sua legislação**. Assim, a fim de aproximar o seu conhecimento à sua vivência, procure saber, na prefeitura da sua cidade, qual é a

forma de cálculo do IPTU e avalie a partir da metodologia adotada os possíveis valores a serem recolhidos sobre os imóveis, sejam eles terreno vazio, casa, apartamento ou outro. Você pode fazer isso também conferindo se o valor que paga anualmente de IPTU pelo carnê condiz com o que está previsto na lei.

3.2 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN)

Esse imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, implantado a partir de janeiro de 1967, teve seu perfil mantido pela CF/88 e tem como fato gerador a prestação de serviços de acordo com a lista de atividades estabelecida pela Lei Complementar n. 116/2003. Na Constituição Federal de 1967, estavam excluídos da tributação municipal os serviços compreendidos na competência tributária dos Estados ou da União. Na CF/88, foram excluídos da competência impositiva municipal apenas os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, que ficaram na competência impositiva dos Estados. Tal fato diminui a área de conflitos de competência tributária entre estados e municípios.

SAIBA MAIS

Atualmente, o ISS é balizado pela CF/88, que estabelece em seu art. 156 competência aos municípios para instituir esse tributo.

O fato gerador do ISS é verificado sempre que há a prestação de um serviço, uma obrigação de fazer um esforço humano, sendo oportuno salientarmos que as obrigações de somente contratar os serviços caracterizam figura jurídica distinta da prestação de serviço e não constituem fato gerador do tributo em discussão. Assim, a mera contratação não é suficiente para a incidência do imposto, **fato que ocorrerá apenas com a efetiva realização de um serviço**, parcial ou integral.

As hipóteses de incidência do ISSQN estão enumeradas na lista anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Conforme disciplina o *caput* de seu art. 1º, essa lista dispõe de 40 itens que geram obrigações tributárias independentemente do nome que se dê ao serviço prestado ou do local em que tenha ocorrido a execução. Ressaltamos, a seguir, alguns serviços sujeitos à incidência de imposto sobre serviços:

- serviços de informática e congêneres;
- serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza;
- serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres;

- serviços de saúde, assistência médica e congêneres;
- serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres;
- serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres;
- serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários;
- serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres;
- serviços funerários; e
- serviços de transporte de natureza municipal.

Partindo das hipóteses de incidência desse imposto, podemos observar que as alíquotas do ISS³¹ são percentuais a serem aplicados à base de cálculo para a determinação do valor do imposto (2%, 3%, 4% e 5%), de acordo com a atividade e a determinação do Código Tributário Municipal. Caso o contribuinte venha a exercer mais de uma atividade tributável, será adotada para o cálculo do tributo a alíquota correspondente a cada atividade praticada, cumulativamente.

São consideradas contribuintes todas as pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem residência fixa, que exerçam, habitual ou temporariamente, individualmente ou em sociedade, quaisquer das atividades relacionadas ao anexo da Lei Complementar n. 116/03 e as discriminadas nas legislações pertinentes a cada município.

O imposto é recolhido nas agências bancárias autorizadas, sem acréscimos, por meio de documento de arrecadação de tributos municipais gerado pelo sistema utilizado pelo município, até a primeira quinzena do mês subsequente ao da prestação de serviço.

Os prestadores de serviços, inclusive os isentos e imunes, são obrigados a escriturar e a manter, em seus estabelecimentos, os seguintes livros contábeis e fiscais:

- Livro de Registro de Prestação de Serviço;
- Livro de Registro de Contratos; e
- Livros Contábeis obrigatórios pela legislação federal.

31 Para saber mais sobre o imposto sobre serviços de seu município, visite o site da Secretaria da Fazenda (ou Finanças) Municipal ou da Prefeitura.

Vamos verificar como incide na prática esse imposto?

Imagine que a empresa Tiplan Obras e Construções, situada no município de Recife, prestou serviços sujeitos a ISS ao senhor João Silva, domiciliado na mesma unidade municipal, pelo valor de R\$ 1.000,00, os quais foram tributados à alíquota de 5%. Assim, o prestador de serviços (Tiplan) emitirá documento fiscal ao tomador do serviço (seu João) no valor de R\$ 1.000,00, destacando nos campos específicos a base de cálculo (R\$ 1.000,00) e o valor do ISS devido, que será:

$$\text{R\$ } 1.000 \times 0,05 (5\%) = \text{R\$ } 50,00$$

Observe o modelo da NFS-e emitida em Recife pelos serviços prestados, na Figura 6.



 PREFEITURA DO RECIFE SECRETARIA DE FINANÇAS		NFS-e Nota Fiscal de Serviços Eletrônica		Número da Nota 00001014
				Data e Hora de Emissão 02/05/2008 15:51:16
				Código de Verificação UJLP.WAIF
PRESTADOR DE SERVIÇOS				
	CPF/CNPJ: 99.999.999/9999-99		Inscrição Municipal: 999.999-9	
	Nome/Razão Social: TIPLAN OBRAS E CONSTRUÇÕES			
	Endereço: RUA LUIZ GOMARAS 100 - POÇO - CEP: 52061-100			
	Município: Recife UF: PE E-mail: tiplan@tiplan.com.br			
TOMADOR DE SERVIÇOS				
Nome/Razão Social: JOÃO SILVA				
CPF/CNPJ: 999.999.999-99 Inscrição Municipal: ---				
Endereço: R. Barão de Souza Leão 10 - Boa Viagem - CEP: 51030-300				
Município: Recife UF: PE E-mail: joaosilva@meil.com.br				
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS				
Serviço referente a instalações hidráulicas em apartamento residencial.				
VALOR TOTAL DA NOTA = R\$ 1.000,00				
Código da Atividade				
4521702 - ADMINISTRAÇÃO DE OBRAS				
Valor Total das Deduções (R\$)	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Valor do ISS (R\$)	Crédito p/ Abatimento de IPTU
0,00	1.000,00	5,00%	50,00	15,00
OUTRAS INFORMAÇÕES				
- Esta NFS-e foi emitida com respeito nas Leis 17.407/2009 e 17.408/2009 - Data de vencimento do ISS desta NFS-e: 10/05/2008 - O crédito gerado estará disponível somente após o recolhimento do ISS desta NFS-e.				

Figura 6: Modelo de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e)
 Fonte: Site da NFS-e da Prefeitura de Recife.

Perceba que o município de Recife ainda possibilitou ao tomador de serviços um crédito para abatimento do IPTU no valor de R\$ 15,00 (30% do ISS devido). Esta é uma estratégia interessante para incentivar a emissão da NFS-e e ampliar a arrecadação.

SAIBA MAIS

Procure em seu município a alíquota definida na legislação municipal do ISS ou ISSQN. Por meio desta busca você poderá dispor de informações relativas à arrecadação tributária e verificar o potencial de receitas aplicadas em necessidades básicas da população da sua cidade.

3.3 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

A CF/88 atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para a instituição do imposto de transmissão *causa mortis* (ITCMD), e aos municípios a competência para o estabelecimento do imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos* (ITBI). A transmissão *inter vivos* refere-se a toda transmissão de bens ou direitos entre pessoas vivas. A transmissão *causa mortis* tem como fato gerador o falecimento de uma pessoa.

O fato gerador do ITBI está definido, com maior amplitude, no art. 35 do CTN, nos seguintes termos:

- a transmissão a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, como determinado na lei civil;
- a transmissão a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; e
- a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos anteriores.

Nesse aspecto, podemos considerar como fato gerador desse imposto a transmissão *inter vivos* a qualquer título, por ato oneroso³², de bens imóveis, por natureza ou a cessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição. Para efeito deste imposto, a cessão de direitos imobiliários é equiparada à transmissão de propriedade, pois atualmente as cessões de direito configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis. Entretanto, o ITBI não incide nos casos de compromisso de venda e compra, por inexistir, no caso, a transmissão de propriedade ou de direitos imobiliários.

O citado art. 35 define que o fato gerador do ITBI, embora fazendo referência ao imposto estadual, está plenamente recepcionado pela CF/88 vigente.

Igualmente, convém ressaltar que a transmissão da propriedade imobiliária é operada somente com o registro do título de transferência no

32 Que produz vantagens e obrigações para as partes envolvidas (compra e venda, por exemplo).

registro de imóveis competente, segundo o art. 1.245 do Código Civil, que assim prescreve: “Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis” (BRASIL, 2002). O § 1º deste artigo dispõe enfaticamente que, “Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel” (BRASIL, 2002). Portanto, a exigência do imposto antes da lavratura da escritura de compra e venda ou do cadastro particular, quando for o caso, como consta da maioria das legislações municipais, é manifestamente inconstitucional.

A competência impositiva do ITBI, ou seja, a capacidade de atribuir este tributo, é do município. O art. 42 do Código Tributário Nacional deixa a critério de cada entidade política a eleição do contribuinte, que poderá ser qualquer uma das partes na operação tributária. Atualmente, a maioria dos municípios considera como contribuinte do imposto os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos e os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda.

A base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel, ou seja, o preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, sendo admitida uma diferença de até 10% para mais ou para menos. Não confunda o valor da efetiva transação imobiliária com a base de cálculo de cada imóvel em concreto. Nesse aspecto, o legislador não precisa induzir o plano abstrato de eleição de critérios ou métodos avaliativos para encontrar o valor unitário do metro quadrado do terreno ou da construção, pois ele pode ser encontrado com o plano concreto da constituição do crédito tributário em cada caso, mediante a atividade do lançamento por uma das suas modalidades, que é ato vinculado. Geralmente, os municípios fixam as normas e os métodos para a apuração do valor venal, expressos em tabelas anexas às leis, que possibilitam a mensuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno.

Hoje, as alíquotas de ITBI não mais se sujeitam ao limite máximo a ser estabelecido pelo Senado Federal, como ocorria no sistema constitucional antecedente. Ou seja, o município é livre para estabelecer sua alíquota deliberadamente, bem como para estatuir alíquotas progressivas em razão da variação do valor venal.

O município pode tributar com 2%, mas nada o impede, também, de graduar essa tributação segundo a capacidade contributiva de cada contribuinte, majorando alíquotas progressivas de 0,5%, 0,8%, 1,5% e 2% em conformidade com as faixas de valor venal dos imóveis, conferindo caráter pessoal a esse imposto. Parte-se do pressuposto de que quem adquire imóvel de maior valor espelha, objetivamente, capacidade contributiva maior.

A CF/88 instituiu a imunidade tributária em relação ao ITBI, tornando insuscetíveis de tributação as transmissões decorrentes de conferência de capital, de cisão ou de extinção de pessoas jurídicas, salvo se a ativi-

dade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil, como prescreve o art. 156.

Outra questão a ser relevada consiste em verificarmos se é constitucional a exigência do ITBI, quando da outorga da escritura de compra e venda, como determina a legislação municipal. É verdade que a transmissão só se induz com o registro do título de transferência na circunscrição imobiliária competente; porém, é certo também que pela assinatura das partes no instrumento de transmissão ocorre a transferência econômica do bem, ratificando a ocorrência do fato gerador, isto é, o registro dessa ferramenta.

Vamos considerar uma situação hipotética, na qual ocorreu a transferência de uma propriedade para um novo titular e, assim, a concretização do negócio. Segundo os preceitos dispostos na CF/88 em seu art. 156, temos a existência do fato gerador para a cobrança do ITBI. Neste aspecto, como fazemos o cálculo do valor para recolhimento?

Vamos multiplicar a alíquota pelo valor venal do imóvel. Considerando um valor denominado à propriedade de R\$ 100.000,00 e a alíquota tributária de 2,5%, o imposto a ser recolhido é de

$$\text{R\$ } 100.000,00 \times 0,025 \text{ (2,5\%)} = \text{R\$ } 2.500,00$$

Vale destacar dois pontos: quanto à avaliação do valor venal do imóvel, os municípios trabalham com **valor médio da propriedade**, pois ao valor venal negociado pode estar embutido o fato de esse ser ou não um negócio promissor; e quanto à alíquota, por ser obtida com a Secretaria da Fazenda (de Finanças) Municipal.

3.4 Taxas de Serviços Públicos

As taxas de serviços públicos são as taxas decorrentes da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, ou da simples possibilidade de utilização desses serviços pelos contribuintes. O primeiro pressuposto jurídico das taxas de serviços é a existência de serviço estatal. Sem serviço efetivo prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, não há taxa, podendo haver contribuição.

Contudo, não basta a existência de serviço público para que seja configurado o fato gerador da taxa; é preciso que o **serviço seja específico**, embora visando à satisfação final do interesse coletivo, que atenda, direta e imediatamente, a interesses de grupos de indivíduos, ou seja, não se destine à população em geral, mas a determinadas categorias de indivíduos. Além disso, o **serviço tem de ser divisível**, aquele que possibilita uso individualizado, de maneira que seja possível determinar o proveito que cada usuário dele obtém, identificando a parcela utilizada, individualmente, pelas pessoas que dela se servem.

Podemos destacar como taxas e contribuições municipais de serviços públicos de maior notoriedade:

A taxa de coleta de lixo

Tem como fato gerador a utilização efetiva ou potencial de serviço público prestado, ou posto à disposição, de coleta domiciliar de lixo ordinário, a qual reúne o conjunto das atividades de recolhimento, transporte e descarga de lixo relativo ao imóvel.

Para efeitos de incidência e cobrança da taxa de coleta de lixo, são considerados beneficiários, de forma efetiva ou potencial, do serviço de coleta, remoção, transporte e destinação final de lixo, quaisquer imóveis não edificados, edificados ou em construção, inscritos no cadastro imobiliário do município de modo individualizado, tais como: terrenos ou lotes de terrenos, prédios ou edificações de qualquer tipo, que constituam unidade autônoma residencial, comercial, industrial, pública e de prestação de serviço, ou de qualquer natureza ou destinação.

O contribuinte da taxa de coleta de lixo é o proprietário ou o titular do domínio útil ou o possuidor, a qualquer título, de unidade imobiliária edificada que seja alcançada pelo serviço.

A taxa é devida anualmente e calculada em função da produção de lixo do imóvel, sendo expressa em múltiplos de um valor de referência em Unidade Fiscal de Referência (UFIR) ou Unidade Fiscal Municipal (UFM), apurados de acordo com os índices que refletirão as distinções dos custos dos serviços, conforme o bairro onde está localizada a edificação e a utilização a que se destina, com base nos preceitos a seguir:

- no custo total anual do serviço de coleta do lixo domiciliar, proveniente das rubricas contábeis; e
- no número de inscrições imobiliárias por destinação e por grupo de bairros que apresentem as mesmas características em termos de custos operacionais e da produção de lixo por unidade imobiliária.

Conforme esses pressupostos, a determinação do pagamento da taxa de coleta de lixo pela maioria dos municípios é mensurada a partir da seguinte fórmula:

$$\text{Taxa} = \text{VR} \times \text{CGB} \times \text{CUI}$$

Sendo:

VR = Valor de referência

CGB = Coeficiente por grupo de bairros

CUI = Coeficiente por utilização do imóvel

Contudo, nem todo imóvel está sujeito à cobrança, sendo isentos: os imóveis em comunidades carentes (favelas); os imóveis cedidos ao mu-

nício a qualquer título, desde que o contrato estabeleça o repasse do ônus tributário, prevalecendo a isenção a partir do ano subsequente ao da ocorrência do fato mencionado e sendo suspensa no exercício posterior ao da rescisão ou do término do contrato de cessão; os templos religiosos de todas as denominações; e as unidades autônomas populares.

Como antes mencionado, cada município possui especificidades no cálculo desta e das demais taxas que trataremos a seguir.

Taxa (ou contribuição) de limpeza pública

Constitui fato gerador da taxa de limpeza pública a utilização, efetiva ou potencial, dos serviços de remoção, coleta e destinação final do lixo público. Nesse aspecto, de acordo com os preceitos dispostos licitamente, a taxa (ou contribuição) em questão incide sobre cada uma das economias autônomas e os imóveis não edificadas, de forma unitária.

O contribuinte da taxa (ou contribuição) de limpeza é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel a qualquer título. A taxa (ou contribuição) de limpeza pública é anual e devida a partir do primeiro dia do exercício em que se der o lançamento. Neste contexto, ressaltamos três fatos quanto à aplicação desta taxa aos contribuintes:

- a taxa de limpeza pública é lançada e arrecadada sempre que possível com o IPTU;
- são aplicadas à taxa de limpeza pública, no que couber, as normas relativas ao IPTU; e
- é assegurado ao contribuinte da taxa de limpeza pública o acesso às informações decorrentes da elaboração das planilhas de custo da operação e manutenção dos serviços, dispostos na Lei Orgânica do Município.

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido da legitimidade da taxa de coleta de lixo proveniente de imóveis, entendendo como específico e divisível o serviço público de coleta e tratamento de lixo domiciliar prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, porém, ainda, há controvérsia no entendimento de classificar como taxa ou contribuição aquela inerente à limpeza pública; nós pendemos à concepção de contribuição pela sua característica de difícil divisibilidade.

Contribuição (e não mais taxa) de iluminação pública

Tem como fato gerador a prestação de serviços de melhoramento, manutenção, expansão e fiscalização do sistema de iluminação pública e incide normalmente sobre cada uma das economias autônomas de imóveis beneficiados com serviços de iluminação anualmente.

No caso de imóveis constituídos por múltiplas economias autônomas, a taxa/contribuição incide sobre cada uma das economias de forma distin-

ta. Nesse aspecto, ainda são consideradas beneficiadas com iluminação pública, para efeitos de incidência, as construções, ligadas ou não à rede de concessionárias, bem como os terrenos não edificadas, em ambos os lados da via pública iluminada.

A contribuição de iluminação pública é calculada e cobrada, mensalmente, por unidade imobiliária edificada, multiplicando as alíquotas correspondentes às faixas de consumo. No caso de imóveis não edificadas desprovidos de muro, a contribuição é cobrada em dobro.

É importante destacarmos que, desde 1986, a taxa de iluminação pública é considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal pois não é possível identificar quem está se beneficiando com o serviço, portanto, o serviço não é divisível para ser considerado uma taxa. Contudo, a CF/88 atribuiu aos municípios competência para instituir a contribuição, na forma de suporte ao custeio do serviço de iluminação pública. Para tal, houve somente uma mudança de termos para garantir a constitucionalidade da cobrança.

Taxa pelo exercício de Poder de Polícia

Esta decorre do efetivo exercício do Poder de Polícia do município. O conceito do Poder de Polícia toma, diariamente, novas dimensões, abrangendo todas as restrições que o Poder Público impõe às pessoas, visando à manutenção da ordem, da segurança, dos costumes, da saúde, da tranquilidade, do respeito aos direitos individuais e coletivos e dos interesses econômicos e sociais, em benefício da coletividade. Em outras palavras, é o mecanismo que a Administração Pública tem de proibir os abusos ao direito individual. Por isso, devemos distinguir entre a Polícia Administrativa, exercida por órgãos administrativos de caráter fiscalizador, que cuidam do uso e gozo de bens, direitos e atividades em benefício da coletividade e a Polícia Judiciária e/ou Polícia de Manutenção da Ordem Pública, que atua sobre as pessoas individualmente ou indiscriminadamente. Assim, o escopo de interesse é restrito à Polícia Administrativa, ou seja, o interesse se traduz em atos, exames, vistorias, diligências, inspeções etc. Podemos denominá-las:

- **Taxa de licença para localização e funcionamento:** relativa ao policiamento da localização, instalação e funcionamento de qualquer estabelecimento de comércio, indústria, produção ou prestação de serviços de qualquer natureza.
- **Taxa de licença para funcionamento de estabelecimento em horário especial³³:** taxa devida pelos contribuintes que mantêm seus estabelecimentos industriais, comerciais, ou de prestação de serviços

³³ Corresponde ao período compreendido aos domingos e feriados, em qualquer momento, e nos dias úteis das 18h às 6h.

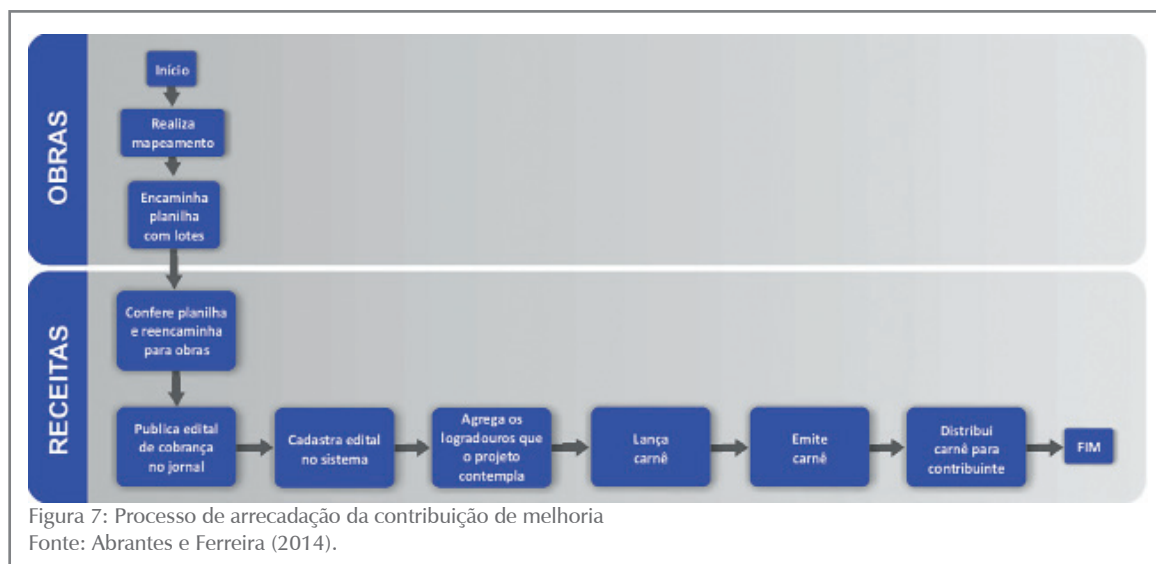
abertos fora do horário comercial, ou seja, em horários especiais, nos casos em que a lei permitir. Dos estabelecimentos que são obrigados ao pagamento dessa taxa, são isentos os contribuintes que operam com: combustíveis e lubrificantes; impressão e distribuição de jornais; serviços de transportes coletivos; institutos de educação e de assistência social; e farmácias, hospitais e congêneres.

- **Taxa de licença para publicidade:** corresponde ao exercício do Poder de Polícia na utilização de meios de comunicação, como anúncios e letreiros; prospectos; placas indicativas de profissões, arte, ofício; propaganda em alto-falante, jornais, revistas e rádios.
- **Taxa de licença para execução de obras:** esta resulta do Poder de Polícia que o município possui em matéria urbanística, de planejamento urbano; aspirando não apenas à segurança, higiene e funcionalidade das construções, como também à estética da cidade e à conformidade de toda e qualquer obra com as normas e planos urbanísticos.
- **Taxa de licença de ocupação de áreas em vias e logradouros públicos:** esta é decorrente do Poder de Polícia do município, limitando ou disciplinando o direito, interesse ou liberdade, visando regular, em função do interesse público, o exercício de atividades ou a prática de atos dependentes, por sua natureza, de prévia concessão ou autorização. Qualquer pessoa, física ou jurídica, dependerá de licença prévia e estará obrigada a se inscrever nos cadastros municipais para, no território do município, de forma permanente, intermitente ou temporária, em estabelecimento fixo ou não, exercer quaisquer atividades industriais, produtoras, prestadoras de serviços ou comerciais.
- **Taxa de licença para parcelamento do solo:** referente aos arruamentos, desmembramentos de áreas e loteamentos.

Podemos citar, ainda, outras taxas como: de conservação de calçamento; de serviços de telefonia; de serviços de transporte; e de distribuição de gás que vão depender da instituição por parte do poder público municipal.

Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é a prestação devida por aqueles que têm sua propriedade valorizada em virtude da execução de obra pública. O seu valor é determinado por meio do rateio da parcela do custo da obra ou do incremento tido pelos imóveis situados na zona beneficiada, em função dos respectivos fatores individuais de valorização. Logo, o município somente poderá arrecadar, por meio desta contribuição, o valor de custo com a obra podendo, apenas, incluir as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriação, financiamentos e execução da obra; assim, a soma dos valores acrescidos aos imóveis beneficiados possui limite de valor no seu custo total. Para a determinação do valor a ser recolhido, podemos observar, nos conceitos apresentados na Figura 7, o decorrer dos processos até a apuração da contribuição a ser destinada aos contribuintes.



Quando do lançamento da taxa, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo. Na instituição da contribuição de melhoria, o município deverá obedecer às determinações fixadas pelo Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967.

Considerando os conceitos expostos, temos como requisitos para a cobrança da contribuição de melhoria a publicação dos seguintes elementos:

- o memorial descritivo do projeto;
- o orçamento do custo da obra;
- a determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição de melhoria;
- a delimitação da zona beneficiada; e
- a determinação do fator de absorção do benefício de valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

Para ilustrarmos, vamos imaginar a seguinte situação: um imóvel de R\$ 100.000,00 é valorizado em 10% desse valor devido à obra realizada pelo Poder Público. Assim, o contribuinte deverá pagar uma alíquota (%) sobre R\$ 10.000,00 (10% de 100.000,00), a título de contribuição de melhoria correspondente à valorização do imóvel.

Dessa forma, temos a base de cálculo igual a R\$ 10.000,00 e a alíquota, um percentual predefinido, por exemplo, 15%, é auferida sobre a base de cálculo, devendo a porcentagem ser definida por lei do ente tributante que pretende cobrar a referida ação. O ente tributante, ainda, pode simplesmente ratear os valores de custo entre os beneficiários, se assim for previsto em lei. Portanto, com base nesse exemplo, temos os dados do Quadro 10.

Valor do imóvel	R\$ 100.000,00
Percentual de valorização	10% = R\$ 10.000,00
Base de cálculo	R\$ 10.000,00
Alíquota	15%
Valor a pagar	R\$ 1.500,00

Quadro 10: Cálculo da Contribuição de Melhoria

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao nosso ver e ao que muitas prefeituras já têm feito para respeitar o limite global é estimar o custo total da obra, mapear os valores de benfeitoria de forma individual e ratear o valor do custo da obra aos munícipes nesta proporção.

Usando essa metodologia de cálculo, vejamos com mais imóveis como seria o cálculo, levando em consideração que o total da obra foi de R\$ 100.000,00 no Quadro 11.

Informações	Imóvel A	Imóvel B	Outros imóveis juntos (C, D, ...)	Soma
Valor do imóvel	100.000 (1)	50.000 (1)	1.000.000 (1)	
(x) Percentual de valorização	0,1 = 10%	0,1 = 10%	10 = 1000%	
(=) Valor da valorização	10.000 (2)	5.000 (2)	10.000.000 (2)	
Valor atualizado do imóvel = (1) + (2)	110.000 (3)	55.000 (3)	11.000.000 (3)	
Fator de valorização = (3) / (1)	1,1 (4)	1,1 (5)	11 (6)	13,2 (7)
% correspondente da obra	(4) / (7) = 0,083 = 8,33%	(5) / (7) = 0,083 = 8,33%	(6) / (7) = 0,833 = 83,34%	100%
(x) Custo da Obra	R\$ 100.000	R\$ 100.000	R\$ 100.000	R\$ 100.000
(=) Contribuição de Melhoria Parcial (11)	R\$ 8.333,33	R\$ 5.000,00	R\$ 83.333,34	R\$ 96.666,67
Fator de valorização sem Imóvel B	1,1 (8)	0	11 (9)	12,1 (10)
% correspondente do rateio	(8) / (10) = 0,09 = 9%		(9) / (10) = 0,91 = 91%	100%
(x) Diferença do Custo da Obra	R\$ 3.333,33	0	R\$ 3.333,33	R\$ 3.333,33
(=) Valor do Incremento da Contribuição de Melhoria (aprox.) (12)	R\$ 300,00	0	R\$ 3.033,33	R\$ 3.333,33
(=) Total da Contribuição de Melhoria = (11) + (12)	R\$ 8.633,33	R\$ 5.000,00	R\$ 86.366,67	R\$ 100.000

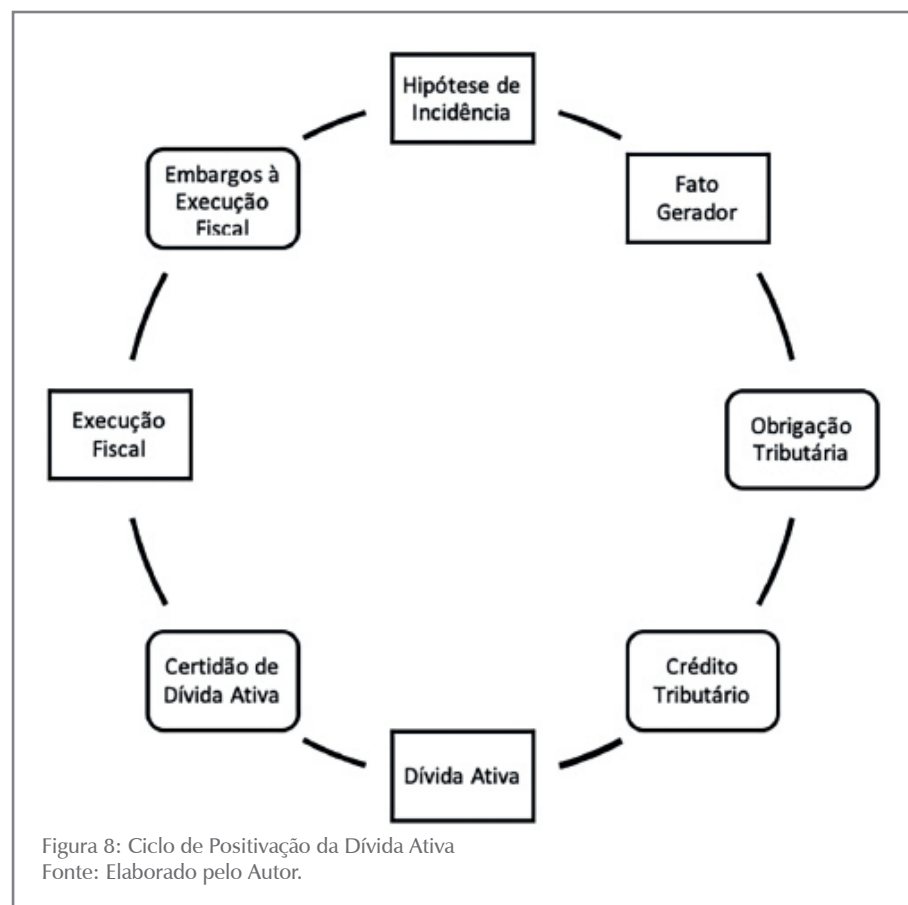
Quadro 11: Cálculo da Contribuição de Melhoria pelo valor total da obra

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observando esse rateio, foi possível perceber uma diluição dos custos. Observe que a legislação estabelece um limite global de contribuição ao custo da obra, porém existe, também, um limite individual relativo à valorização da obra, sendo assim, o **Imóvel B** não deveria arcar com um valor de R\$ 8.333,33 pois este valor extrapola a valorização de R\$ 5.000,00 que teve, sendo este o limite de Contribuição de Melhoria para o Imóvel B. Assim, R\$ 3.333,33 devem ser novamente rateados por outros imóveis (nossa opção no exemplo) ou uma reavaliação do percentual de valorização teria de ser efetuada para garantir um rateio mais bem ajustado. Caso neste último rateio o valor de contribuição de melhoria do Imóvel A superasse o valor de sua valorização, um novo rateio deveria ser feito para os demais imóveis e, assim, sucessivamente.

3.5 Dívida Ativa

O ciclo de positivação do crédito tributário possui etapas que podem ser retratadas no fluxograma a seguir:



No momento da inscrição em Dívida Ativa, o crédito tributário, já definitivamente constituído, permanece em aberto em face da ausência de pagamento pelo sujeito passivo.

Ressalte-se que, antes de o crédito tributário ser inscrito em Dívida Ativa, ele é apenas exigível; no momento em que ocorre a inscrição em Dívida Ativa é que o crédito tributário se torna exequível, ou seja, o lançamento

tributário passou pelo controle de legalidade dos integrantes da Administração Tributária, podendo ocorrer a cobrança administrativa e judicial.

O objeto de que trata a legislação compreende créditos tributários e não tributários, bem como atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei.

O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, aprovado pela portaria conjunta da STN/SOF n. 02, de 22 de dezembro de 2016, e pela Portaria da STN n. 840, de 21 de dezembro de 2016, define a Dívida Ativa, conforme se verifica a seguir:

Dívida Ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo. Não se confunde com a dívida pública, uma vez que esta representa as obrigações do ente público com terceiros e é reconhecida contabilmente no passivo.

Em tese, dívida ativa é toda aquela em que o Estado é credor. Mas, no direito positivo, é aquela inscrita na repartição competente, a qual é sempre o órgão jurídico (procuradorias municipais).

A dívida ativa pode ser cobrada de forma amigável e judicial. Geralmente, a primeira é feita pela Secretaria de Fazenda e a segunda pela Procuradoria do Município. Ressalta-se que alguns Municípios com menor infraestrutura possuem a Dívida Ativa associada à Secretaria de Fazenda (ou Finanças) Municipal.

É importante que, antes da inscrição em dívida ativa, se faça o controle de legalidade, pela Procuradoria Municipal, de todo o procedimento administrativo com instauração de processo administrativo próprio com a finalidade de avaliar os requisitos de certeza e liquidez, tendo que identificar CPF ou CNPJ, endereço completo do sujeito passivo, valor da dívida, fundamentação jurídica, etc. (art. 2º, §5º da Lei n. 6.830/1980 – Lei de Execução Fiscal).

É importante que os Municípios tenham regulamentos específicos sobre os procedimentos de inscrição em Dívida Ativa para que exista uma rotina de controle sobre esse ato.

A inscrição em Dívida Ativa serve para obter o título que instrumentaliza a ação de execução fiscal. Para que esse procedimento excepcional seja constitucional, é preciso que seja revestido de requisitos vinculados ao princípio do contraditório e da ampla defesa. No ato de inscrição, o procurador irá verificar se não há vício no que tange ao contraditório e à ampla defesa durante o procedimento administrativo.

O procurador do Município não vai alterar a decisão do conselho de contribuintes, mas vai verificar se todos os requisitos de ordem formal foram obedecidos.

A inscrição em Dívida Ativa não é ato de constituição do crédito tributário. É ato que pressupõe que esse crédito se encontra regular e definitivamente constituído e se tenha esgotado o prazo fixado para seu pagamento.

Após a inscrição em Dívida Ativa, é necessário que haja a cobrança administrativa desses créditos tributários vencidos e não pagos para buscar efetividade na arrecadação tributária prescrita no art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

A cobrança administrativa deve ser feita por meio do setor específico, com notificações regulares ao sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária, de acordo com o perfil de cada um. Essa notificação deve acompanhar uma guia de pagamento, e, ainda, cada operação deve ser registrada no órgão competente, para que este possa criar estatísticas e resultados de acordo com os indicadores pertinentes.

Com relação à eficiência da inscrição, esta deve conter todos os dados do sujeito passivo, como, por exemplo, nome, CPF e endereço completo, o que inclui o endereço de correspondência.

Essa questão é muito importante para que, caso seja encaminhado à execução fiscal, o valor inscrito em dívida ativa não tenha problemas na Procuradoria Municipal.

Para tanto, é preciso que o Município possua um recadastramento habitual para que o cadastro fiscal permaneça atualizado com o objetivo de garantir a precisão das informações cadastrais dos sujeitos passivos.

Quanto ao cancelamento dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa, é necessário que o gestor tributário realize um tratamento específico, pois é procedimento excepcional, na medida em que o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal prescreve expressamente que a efetiva arrecadação é um dos requisitos essenciais da responsabilidade da gestão fiscal.

Menezes e Abreu (2017, p. 55-56) nos ensinam o procedimento que deve ser adotado pela Administração em caso de cancelamento do crédito inscrito em dívida ativa, de acordo com a transcrição a seguir:

- I - formalização de processo administrativo que contenha a motivação do fato que autoriza o cancelamento, com a respectiva comprovação documental ou sua indicação;
- II - registro no sistema informatizado de controle da arrecadação do nº do processo e do nome do usuário, de forma que seja possível averiguar os cancelamentos realizados em determinado período de tempo e os usuários que os realizaram;
- III - aprovação expressa da autoridade legalmente designada para autorizar o cancelamento.

Ainda com relação às recomendações desses autores, algumas funcionalidades podem ser implantadas no sistema de arrecadação para mitigar a ocorrência de erros nos procedimentos de cancelamento de créditos:

- I - ferramentas exclusivas e individualizadas para cancelamento de créditos tributários para os já inscritos em Dívida Ativa e os ainda não inscritos (apenas lançados);
- II - bloqueio lógico entre o campo de número de processo da tela de cancelamentos com a lista de processos abertos no sistema de protocolo, de forma a garantir que nenhum usuário possa completar um cancelamento sem a inserção de um número de processo válido;
- III - campo de motivo de preenchimento obrigatório com opções predeterminadas com os casos mais comuns, tais como: duplicidade, já quitado em exercício anterior, erro de lançamento, entre outros;
- IV - relatórios gerenciais que possibilitem a discriminação de cada cancelamento realizado em um determinado período e por tipo de dívida (lançada, exigível/vencida ou em Dívida Ativa), contendo dados completos de cada dívida cancelada, usuário que realizou o cancelamento e número do processo administrativo que o autorizou, de forma a subsidiar o controle interno e a conciliação a ser realizada periodicamente com a contabilidade.”

Após a inscrição em dívida ativa, para que o crédito tributário líquido e certo possa ser encaminhado à execução, extrai-se a certidão de dívida ativa, consubstanciando o título executivo extrajudicial. Por sua vez, o termo de inscrição em dívida ativa é o documento que formaliza sua inclusão no cadastro da dívida ativa.

A lei federal (art. 201 do CTN) dá o prazo de seis meses para o ato de inscrição após o vencimento da obrigação ou da decisão final na esfera administrativa. Por isso, o prazo de 180 dias de suspensão da prescrição.

Isto permite uma cobrança amigável na esfera administrativa, antes da execução.

O parágrafo único do art. 201 do CTN dispõe que a liquidez diz respeito à possibilidade de o crédito ser determinado, é preciso um valor, que pode sofrer alterações concernentes à correção monetária e aos juros de mora. O valor líquido não é um valor imutável, mas determinável.

O art. 202 do CTN trata do termo de inscrição. O termo é o ato pelo qual se materializa a inscrição. A inscrição é feita no termo, e o título executivo é a certidão da Dívida Ativa. Em um mesmo momento, o procurador assina três folhas, a primeira é a petição inicial, a segunda é a certidão da Dívida Ativa e a terceira é o termo de inscrição. Caso um dos requisitos deste artigo não seja cumprido, o termo será nulo.

Na etapa de execução, a sentença está no final de tudo. A sentença vai reconhecer o pagamento ou a prescrição. Dificilmente se tem uma apelação em uma execução fiscal. Têm-se agravos, porque todas as decisões são interlocutórias. A sentença é um mero exaurimento da função executiva. Então, a substituição pode se dar na prática e no todo.

Ressalta-se que não basta simplesmente o procurador municipal ingressar com a ação de execução fiscal, é preciso que ele acompanhe essa medida de forma diligente, ou seja, é preciso que ele seja responsável tempestivamente com relação aos recursos cabíveis e, ainda, com relação aos prazos prescricionais do crédito tributário.

A preocupação que o procurador municipal deve ter em relação à Dívida Ativa é a mesma que se espera do responsável pela Dívida Ativa do órgão fazendário, caso seja função da Secretaria de Fazenda. A preocupação refere-se, também, à prescrição e, ainda, à listagem que deve ser encaminhada à Procuradoria dos créditos tributários a ajuizar a tempo da execução fiscal.

Com relação à suspensão, o prazo prescricional para de ser contado no momento do fato em que ocorre a suspensão e volta a ser contado quando o fato deixar de existir, tendo que se levar em conta o prazo já decorrido.

3.6 Transferências Intergovernamentais

Como o principal aspecto explorado neste estudo está ligado à gestão municipal, vale ressaltar os recursos tributários não competidos exclusivamente ao município, mas passíveis de serem a ele transferidos. Portanto, para atender às demandas da sua população por serviços públicos, o município dispõe de recursos oriundos das receitas provenientes das cobranças dos tributos de sua competência (IPTU, ISS, ITBI, taxas, contribuição de melhoria), das originárias de seu patrimônio, bem como de transferências de recursos estaduais e federais.

Para facilitarmos esse entendimento optamos pela classificação das transferências federais ao município em:

- Constitucionais;
- Legais;
- Do Sistema Único de Saúde (SUS);
- Diretas ao cidadão; e
- Voluntárias.

A seguir, explicaremos sobre cada uma dessas transferências.

Transferências Constitucionais

Com a CF/88, houve uma grande descentralização das competências do Estado entre seus entes constitutivos, pois ela tratou de dividir, também, as receitas tributárias, estabelecendo competências tributárias exclusivas aos Estados e Municípios e, ainda, determinando cotas de participação desses entes nos tributos de competência da União.

SAIBA MAIS

Parte significativa das receitas federais arrecadadas pela União, as denominadas transferências constitucionais, são repassadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

O rateio da receita proveniente da arrecadação de impostos entre os entes federados representa um mecanismo fundamental para atenuar as desigualdades regionais, um esforço do Governo Federal em promover equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios. O Tesouro Nacional é o órgão responsável pelo repasse desses recursos aos entes federados, nos prazos legalmente estabelecidos.

As principais transferências da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, previstas na CF/88 são as seguintes: o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE); o Fundo de Participação dos Municípios (FPM); o Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados (FPEX); o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB); e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

Por imposição constitucional, as transferências que competem aos municípios estão apoiadas nos seguintes repasses:

- Imposto territorial rural (ITR); e
- Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Atualmente, embora a competência do ITR seja da União, a CF/88, no art. 158, determina que metade de toda a arrecadação deva ser transferida para o município de origem do imóvel tributado.

Nesse aspecto, podemos considerar, ainda, a aprovação da Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, de origem do Poder Executivo, cujas alterações substanciais introduzidas na Legislação Tributária Rural deram ao ITR um caráter extrafiscal com o poder de interferir no domínio econômico e social do mundo agrário e possibilitar que suas alíquotas variem conforme a região do País.

Outra transferência prevista constitucionalmente diz respeito ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), em que são repassados aos municípios, pelo Governo Federal, 22,5% (+ 1% a cada julho e + 1% a cada dezembro) do montante arrecadado do Imposto de Renda e do Imposto Sobre Produtos Industrializados. Mas, como podemos fazer o cálculo desse valor a ser transferido?

O cálculo do valor a ser transferido, além de considerar uma parcela distribuída, estabelece distinções entre as cidades capitais e as demais. Para

um melhor entendimento, vamos supor os municípios A, B, C e D, para os quais calcularemos o valor do FPM a ser repassado, considerando A e B como capitais. Para fazermos a apuração desse fundo, vamos acompanhar o Quadro 12, que demonstra os dados pertinentes à apuração desse fundo.

Descrição	Valores	Fator População	Fator Inverso da Renda	Produto dos Coeficientes
ARRECADAÇÃO TOTAL DA UNIÃO COM IR	R\$ 633.334,00			
ARRECADAÇÃO TOTAL DA UNIÃO COM IPI	R\$ 700.000,00			
REND <i>PER CAPITA</i> DO PAÍS	R\$ 2.000,00 (6)			
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "A"	566.926 (2)	$\frac{(2)}{(1) \times 100} = 1,6$ (9)		
REND <i>PER CAPITA</i> DO MUNICÍPIO "A"	R\$ 3.000,00 (7)		$\frac{(6)}{(7)} = 0,7$ (10)	$(9) \times (10) = 1,12$
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "B"	779.524 (3)	$\frac{(3)}{(1) \times 100} = 2,2$ (11)		
REND <i>PER CAPITA</i> DO MUNICÍPIO "B"	R\$ 1.200,00 (8)		$\frac{(6)}{(8)} = 1,6$ (12)	$(11) \times (12) = 3,52$
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "C"	81.504 (4)	$\frac{(4)}{(1) \times 100} = 0,23$		
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "D"	8.000 (5)	$\frac{(5)}{(1) \times 100} = 0,02$		
POPULAÇÃO DE OUTROS MUNICÍPIOS	33.996.934 (13)	$\frac{(13)}{(1) \times 100} = 95,95$		
POPULAÇÃO TOTAL	35.432.888 (1)	3,8 (A + B) 96,2 (C + D + OUTROS)	2,3 (A + B)	4,64 (A + B)

Quadro 12: Apuração de Fatores e Coeficientes para cálculo do FPM
Fonte: Elaborado pelo autor.

Inicialmente, precisamos fazer a mensuração do valor de repasse principal do FPM aos municípios, que pode ser da seguinte forma:

$$\begin{aligned} \text{IR} + \text{IPI} &= \text{R\$ } 633.334,00 + \text{R\$ } 700.000,00 = \text{R\$ } 1.333.334,00 \\ \text{R\$ } 1.333.334,00 \times 22,5\% &= \text{R\$ } 300.000,00 \end{aligned}$$

Para fazermos a apuração do FPM é necessário mensurarmos separadamente as capitais e os demais municípios. Assumamos que, para as unidades capitais, serão transferidos 10%; e para as outras cidades, os 90% restantes.

Considerando o cálculo dos municípios capitais, ou seja, A e B, é necessário identificar os dois fatores de ponderação para depois efetuar o produto deles conforme Quadro 12. Logo após, calculamos os repasses a serem distribuídos.

No início do exemplo, apuramos um repasse ao FPM de R\$ 300.000,00; porém, aos municípios capitais cabem 10%, correspondendo a R\$ 30.000,00. Para a mensuração das transferências, utilizamos somente a simples divisão do produto dos coeficientes de cada município por seu total (soma dos coeficientes de A + B) e o multiplicamos pelo valor do repasse.

Veja:

$$\text{Município A} = \frac{1,12}{4,64} \times 30.000 = 7.241,38$$

$$\text{Município B} = \frac{3,52}{4,64} \times 30.000 = 22.758,62$$

Vale lembrar que o total do repasse, nesse caso, equivale a R\$ 270.000,00, ou seja, a diferença entre as transferências totais e as obtidas pelos municípios A e B. Nessa mesma direção, observamos a evidenciação de cálculo abaixo, considerando apenas o fator “população” dos municípios C e D e os demais municípios não identificados.

Logo:

$$\text{Município C} = \frac{0,23}{96,2} \times 270.000 = 645,53$$

$$\text{Município D} = \frac{0,02}{96,2} \times 270.000 = 56,13$$

$$\text{Outros Municípios a Identificar} = \frac{95,95}{96,2} \times 270.000 = 269.298,34$$

Assim, é possível concluir que dos R\$ 300.000,00 disponíveis para repasse do FPM o Município A recebeu R\$ 7.241,38, o Município B recebeu R\$ 22.758,62, o Município C recebeu R\$ 645,53, o Município D recebeu R\$ 56,13 e os demais municípios ainda não identificados receberão a diferença de R\$ 269.298,34. Conforme os municípios forem identificados e seus fatores de ponderação e produto dos coeficientes calculados é só dividir o fator ou o produto dos coeficientes pelo coeficiente do total de municípios que não são capitais que é, neste caso 96,2. Os municípios ainda podem criar outros fatores que estabeleçam faixas de distribuição diferentes ou complementares dos aqui mencionados, porém, o mecanismo de cálculo será similar.

3.7 Transferências Legais

As transferências legais consistem em repasses de recursos do Governo Federal para os demais entes federativos, disciplinados em leis específicas e obedecendo a duas modalidades:

- aquela em que a aplicação dos recursos repassados não está vinculada a um fim específico; e
- aquela em que a aplicação dos recursos repassados está vinculada a um fim específico.

No primeiro caso, o município possui discricionariedade para definir a despesa correspondente ao recurso repassado. É o caso, por exemplo, dos *royalties*³⁴ do petróleo que são repassados aos municípios a título de indenização, sobre o valor do óleo, do xisto betuminoso e do gás extraídos de suas respectivas áreas, de onde se faz a lavra do petróleo.

Na segunda modalidade, a transferência legal tem aspecto finalístico: os recursos são repassados vinculados a uma despesa específica. Esse mecanismo tem sido utilizado para repassar recursos aos municípios em substituição aos convênios, tendo em vista a importância e abrangência da ação governamental. Os recursos são vinculados a um fim específico e podem ser evidenciados de duas formas:

Transferências automáticas (programas educacionais)

Consistem no repasse de recursos financeiros sem a utilização de convênio, ajuste, acordo ou contrato, mediante o depósito em conta corrente específica, aberta em nome do beneficiário. Essa forma de transferência é empregada na descentralização de recursos em determinados programas da área de Educação. Os programas em que se operam as transferências automáticas estão distribuídos no âmbito do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). Atualmente, seis programas centrais permitem repasses da esfera federal à municipal. São eles:

- Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE);
- Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE);
- Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento de Jovens e Adultos;
- Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar (PNATE);
- Programa Brasil Alfabetizado; e
- Programa de Aceleração do Crescimento (PAC).

Transferências fundo a fundo

É um instrumento de descentralização de recursos, disciplinado em leis específicas e se caracteriza pelo repasse direto de fundos da esfera federal para fundos das demais esferas federativas, dispensando a celebração de convênios. Os fundos que operam essa modalidade de transferência são:

34 Expressão da língua inglesa que significa o pagamento que se faz àquele que possui um direito de uso exclusivo que seja resultante de um trabalho intelectual ou criativo. *Fonte:* Lacombe (2004).

- **Fundo Nacional de Saúde (FNS):** utiliza a modalidade de transferência de recursos fundo a fundo para descentralizar repasses destinados a operacionalizar as ações no âmbito do Sistema Único de Saúde – SUS. As normas que disciplinam essa forma de transferência no âmbito do FNS são a Lei n. 8.142, de 28 de dezembro de 1990, e o Decreto n. 1.232, de 30 de agosto de 1994, que a regulamenta.
- **Fundo Nacional da Assistência Social (FNAS):** as transferências “fundo a fundo” na área de assistência social são realizadas pelo Fundo Nacional de Assistência Social. As disposições normativas que disciplinam essas transferências são a Lei n. 8.742 de 7 de dezembro de 1993 que institui o fundo, a Lei n. 9.604 de 5 de fevereiro de 1998 que dispõe sobre a prestação de contas da aplicação dos recursos e o Decreto n. 7.788 de 15 de agosto de 2012 que a regulamenta. A Norma Operacional Básica da Assistência Social – NOB-AS define estratégias e movimentos mais operacionais que possibilitem o avanço em direção ao sistema inscrito na lei, dentre eles: as competências dos órgãos gestores e das instâncias de negociação e controle social, os fluxos e requisitos para o processo de habilitação, bem como os mecanismos e critérios para o repasse dos recursos do Fundo Nacional de Assistência Social para os fundos estaduais, municipais e distrital federal de Assistência Social. Os recursos destinados pela União aos demais entes da federação para a operacionalização dos serviços assistenciais visam suprir as demandas referentes à manutenção de ações de atendimento às crianças de zero a seis anos, aos idosos e às pessoas portadoras de deficiência. Nesse contexto, os recursos deverão ser prioritariamente aplicados de acordo com o objeto pactuado, na aquisição de materiais específicos necessários à realização das atividades dos serviços a serem oferecidos. São exemplos: atividades socioeducativas; recreativas; esportivas; de lazer; culturais; de habilitação, reabilitação, estimulação precoce ocupacional; preparação para o trabalho, iniciação profissional e inserção no mercado de trabalho; alimentação; vestuário, roupas e utensílios de cama, mesa, banho e cozinha; limpeza, higiene; primeiros socorros etc. Excepcionalmente, desde que estritamente imprescindível ao alcance do objeto pactuado, os recursos destinados à manutenção dos serviços assistenciais poderão ser aplicados em combustível e serviços de terceiros.

Transferências diretas ao cidadão

Compreendem programas que concedem benefício monetário mensal, sob a forma de transferência de renda diretamente à população alvo. Em linhas gerais, cabe ao município a missão de operacionalizar os programas com ações como o seu próprio credenciamento junto ao Governo Federal, realizar e manter o cadastro das pessoas beneficiadas e instituir os respectivos conselhos de controle social. Entre os programas dessa modalidade, destacamos:

- **Programa Bolsa Família (unificação dos programas Bolsa Escola, Bolsa Alimentação, Programa Nacional de Acesso à Alimentação e Programa Auxílio-Gás):** é um benefício destinado às ações de transferência de renda para as famílias carentes e tem por finalidade a unificação dos procedimentos de gestão e execução das ações de transferência de renda do Governo Federal, especialmente as do Programa Nacional de Renda Mínima vinculada à Educação (Bolsa Escola - Lei n. 10.219/2001), do Programa Nacional de Acesso à Alimentação (PNAA), do Programa Nacional de Renda Mínima vinculada à Saúde (Bolsa Alimentação), do Programa Auxílio-Gás e do Cadastro Único do Governo Federal. Nessa direção, podem participar do programa as **famílias em situação de extrema pobreza**³⁵, com renda mensal de até R\$ 178,00 por pessoa, devidamente cadastrada no Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico). A renda da família é calculada a partir da soma das rendas que todas as pessoas da casa ganham por mês (como salários e aposentadorias). Esse valor deve ser dividido pelo número de pessoas que vivem na casa, obtendo, assim, a renda per capita da família. Desse modo, quando considerados os benefícios, os valores pagos pelo Programa Bolsa Família variam de acordo com a renda mensal por pessoa da família e com o número de crianças com até 12 anos e adolescentes com até 15 anos e de jovens entre 16 e 17 anos. Toda família que tem renda *per capita* mensal, informada no Cadastro Único, inferior a R\$ 89,00 recebe o Benefício Básico, no valor fixo de R\$ 89,00. Além deste, todas as famílias com renda mensal de até R\$ 178,00 por pessoa e que tenham em sua composição filhos com até 15 anos, recebem o Benefício Variável, no valor de R\$ 41,00 por filho (até o limite de cinco filhos). Aquelas que têm filhos com 16 e 17 anos recebem o Benefício Variável Jovem (BVJ), no valor de R\$ 48,00 por filho (até dois jovens). E ainda há os benefícios para gestantes e nutrízes, no valor de R\$ 41,00 por mês. Além de considerar os requisitos dispostos para participar do Programa Bolsa Família, é necessário que a família beneficiada cumpra as condicionalidades estabelecidas pelo processo, que compreendem: o acompanhamento da saúde, inclusive pré-natal e do estado nutricional de todos os integrantes da família; a matrícula no ensino fundamental, a frequência escolar de 85% de todas as crianças em idade escolar; e a participação em programas de educação alimentar, quando ações dessa natureza forem oferecidas pelos governos federal, estadual e municipal. Observe que no Programa Bolsa Família os municípios são seus principais gestores, competindo a eles produzirem benefícios diretos aos cidadãos, como ações para a oferta de assistência social, educação, saúde e programas sociais complementares, com vistas a criar meios e condições de promover a emancipação das famílias beneficiárias.

35 Você pode acessar a lista de beneficiários do Bolsa Família em: <http://mds.gov.br/assuntos/bolsa-familia/o-que-e/como-funciona/lista-de-beneficiarios>. Procure visitar também a Prefeitura de sua cidade, verificar quais são os instrumentos utilizados para implementar o benefício estendido às famílias carentes e observar quais efeitos se traduzem na gestão pública e desenvolvimento da cidade.

- **Programa de Erradicação do Trabalho Infantil:** visa eliminar, em parceria com os diversos setores dos governos estaduais, municipais e da sociedade civil, o trabalho infantil em atividades perigosas, insalubres ou degradantes, como: a carvoaria, a extração de sisal, a pedreira entre outros e, ainda, aproximar essas crianças da escola. Os beneficiários do programa são as famílias com renda de até meio salário mínimo por pessoa e com filhos na faixa etária entre 7 e 15 anos que trabalhem em atividades perigosas, insalubres ou degradantes. O programa dispõe que a família que retirar a criança do trabalho receberá do Governo Federal uma bolsa mensal de R\$ 25,00 por criança em atividade em municípios, na área rural ou urbana, com população inferior a 250.000 habitantes, e de R\$ 40,00 por criança em atividade urbana, em capitais, regiões metropolitanas e municípios com população superior a 250.000 habitantes. Além disso, o programa visa: apoiar e orientar as famílias beneficiadas por meio da oferta de ações socioeducativas; fomentar e incentivar a ampliação do universo de conhecimento da criança e do adolescente, por intermédio de atividades culturais, desportivas e de lazer, no período complementar ao do ensino regular; estimular a mudança de hábitos e atitudes, buscando a melhoria de qualidade de vida nas famílias, relacionando a escola e a comunidade; e estabelecer parcerias com agentes públicos, principalmente no que diz respeito à oferta de programas e a projetos de geração de trabalho e renda.

Transferências voluntárias

São os repasses de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorram de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde. A operacionalização dessas transferências é, em regra, viabilizada por meio de convênios ou contratos de repasses. Destacamos que os instrumentos utilizados nas transferências de recursos federais aos municípios são: as transferências automáticas, as transferências “fundo a fundo”, as transferências por meio de convênio e as transferências por meio de contrato de repasse. O que vai determinar a forma como elas ocorrerão são os atos normativos que regem cada tipo de transferência.

Transferências estaduais aos municípios

Os Estados são os responsáveis pelo repasse da cota-parte do ICMS e de 10% do IPI aos municípios, conforme estabelecido no art. 158 da CF/88. O inciso IV desse mesmo artigo define que 25% do produto da arrecadação do ICMS pertence às unidades municipais. O parágrafo único ainda dispõe que essas parcelas de receitas devem ser creditadas obedecendo aos seguintes critérios:

- três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas em seus territórios;

- até um quarto, de acordo com o que dispõe a lei estadual.

Nesse aspecto, o Governo Federal estabeleceu a distribuição da cota-parte do ICMS aos municípios com base na seguinte ponderação:

- 65% (sessenta e cinco por cento), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 108, de 2020).
- até 35% (trinta e cinco por cento), de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10 (dez) pontos percentuais com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 108, de 2020).

Além do ICMS, podemos destacar o IPVA como receita transferida aos municípios pelos Estados, distribuído na seguinte proporção: 50% aos estados e 50% aos municípios. O fato que dispõe o repasse da receita do IPVA às unidades municipais é o registro formal dos determinados veículos aos domínios dos registros do órgão vinculado.

Cabe destacar que, não muitos anos atrás, os estados costumavam distribuir a cota-parte de recursos dos municípios baseados em um critério de peso; o valor adicionado fiscal³⁶. Tal critério concentrava um alto grau de recursos nos municípios mais desenvolvidos e mais ativos economicamente e, conseqüentemente, possuidores do maior volume de valor fiscal adicionado, deixando municípios mais pobres que apresentavam atividade inexpressiva com parcelas infinitamente menores para aplicação nos setores sociais, educacionais e de infraestrutura, dificultando sua ação.

Atualmente, muitos estados têm estabelecido critérios para descentralizar a cota-parte do ICMS aos municípios, diminuindo o peso do valor adicionado fiscal com a transferência de recursos para as regiões mais pobres por área geográfica, população, turismo, disponibilidade de recursos hídricos, esportes, etc., incentivando a aplicação de recursos municipais nas áreas sociais e, principalmente, induzindo o município a aumentar a sua arrecadação.

4. Sistema Tributário Municipal - Despesas

Como você deve ter notado, até aqui discorremos sobre o contexto do processo orçamentário e a fonte de receitas dos municípios brasileiros.

³⁶ Calculado anualmente pelo Governo do Estado, o Valor Adicionado Fiscal (VAF) é o índice formado pelas informações dos contribuintes relativo aos seus movimentos econômicos, que servirão de base para os repasses constitucionais sobre os valores das receitas de impostos recolhidos pelos Estados. Quanto mais alto for o índice de um município, maior será o valor a receber e a disponibilidade de recursos para investimentos públicos.

Porém, é evidente e facilmente perceptível em nosso cotidiano o oferecimento de serviços que possibilitam o nosso bem-estar, como a educação, a saúde ou o saneamento. Logo, essas aplicações constituem despesas para a máquina pública e formulam conceitos conhecidos como função político-administrativa.

A conceituação de despesas públicas também apresenta função de relevância na determinação do orçamento como instrumento essencial da política administrativa municipal compatível com as exigências legais e institucionais. Sendo assim, contemplamos, a seguir, a definição de despesa pública e sua classificação.

Podemos denominar de despesas públicas como todos os dispêndios que a Administração Pública faz para o custeio de seus serviços, a remuneração dos servidores, a aquisição de bens, a execução indireta de obras e serviços e outros empreendimentos necessários à consecução de seus fins.

Nessa direção, Kohama (2016, p. 98) complementa que constituem despesa pública:

[...] os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais e à satisfação dos compromissos da dívida pública, ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Portanto, a despesa pública é o conjunto de gastos que o Estado é obrigado a fazer para desempenhar as funções básicas a ele atribuídas. O intuito maior é atender aos interesses da comunidade tanto na manutenção de serviços que beneficiem diretamente a população quanto na implantação da infraestrutura do desenvolvimento socioeconômico e, também, aqueles para saldar os compromissos da dívida pública.

Percebemos pelos conceitos apresentados que existe uma estreita ligação entre as despesas e as receitas e que essa ligação deve ser preservada e, acima de tudo, perseguida pelo administrador como referência para manter o equilíbrio de sua gestão.

Classificação das Despesas

De acordo com a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, as despesas podem ser divididas em orçamentárias e extraorçamentárias. A classificação orçamentária da despesa, também denominada de classificação econômica, obedece aos ditames desta lei. É assim chamada por observar as conceituações econômicas na elaboração do Sistema de Contas Nacionais.

Despesas Orçamentárias

É a despesa cuja realização depende de autorização do legislativo. A Administração Pública não pode realizar despesa sem crédito orçamentário correspondente. Em outras palavras, é a despesa que integra o orçamento, uma vez discriminada e fixada no orçamento público.

Seguindo esse contexto, podemos observar que a despesa orçamentária é a despesa que integra o orçamento, ou seja, aquela que deriva de lei orçamentária ou de créditos adicionais. O art. 3º, da Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001, dispõe:

Art. 3º – A classificação da despesa, segundo a sua natureza, compõe-se de: categorias econômicas; grupo de natureza da despesa; e elemento de despesa.

§ 1º A natureza da despesa será complementada pela informação denominada modalidade de aplicação, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

§ 2º Entende-se por grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto.

§ 3º O elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gastos, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins.

§ 4º As classificações da despesa por categoria econômica, por grupo de natureza, por modalidade de aplicação e por elemento de despesa, e respectivos conceitos e/ou especificações, constam-se dispostos na referida Lei.

Perceba que o legislador procurou estabelecer uma padronização para as classificações das despesas, que são aplicáveis a todas as esferas de governo, uniformizando os procedimentos de execução orçamentária no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Sendo assim, o Anexo II, da referida Portaria, atualizada pela Portaria Interministerial n. 325, de 27 de agosto de 2001, como mostra o Quadro 13, estabelece:

Categorias econômicas	Despesas Correntes Despesas de Capital
Grupo de natureza de despesa	Pessoal e encargos sociais Juros e encargos da dívida Outras despesas correntes Investimentos Amortização da dívida
Modalidades de aplicação	Transferências à União Transferências aos Estados e ao Distrito Federal Transferências aos municípios Transferências às instituições privadas sem fins lucrativos Transferências às instituições privadas com fins lucrativos Transferências às instituições multigovernamentais Transferências ao exterior Aplicações diretas

Quadro 13: Caracterização das despesas orçamentárias
Fonte: Adaptado pelo autor da Portaria Interministerial n. 325/01.

Podemos afirmar que as despesas correntes são recursos destinados à manutenção e ao funcionamento dos órgãos da Administração Pública. Classificamos nessa categoria as despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital (permanente), pois as que contribuem chamamos de despesas de capital.

Os grupos de natureza de despesa substituíram as antigas subcategorias econômicas denominadas de despesas de custeio e transferências correntes por Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, Outras Despesas Correntes, Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida, que apresentam certas semelhanças quanto ao objeto de gastos³⁷.

A classificação em nível de modalidades de aplicação representa, além das aplicações diretas pela unidade orçamentária no âmbito da mesma esfera de governo, as transferências intergovernamentais, que consistem no repasse de recursos financeiros entre os diversos entes da Federação, inclusive suas entidades da Administração Indireta. Essa classificação deve ser utilizada por todos os entes da Federação, quando da elaboração dos orçamentos e balanços. Entretanto, quando envolver movimentações financeiras, a Administração Pública deverá observar aquelas que não estão incluídas no orçamento, chamadas de despesas extraorçamentárias.

SAIBA MAIS

Procure identificar as relações existentes entre as modalidades de despesas e limites impostos pela legislação do seu município. Observe como o orçamento municipal da sua localidade apresenta disposta a relação entre a arrecadação e a aplicação de recursos.

Despesas Extraorçamentárias

Da mesma forma que as receitas, as despesas também são classificadas em extraorçamentárias, representando a saída de recursos financeiros que não transitaram pelo orçamento, ou seja, é a despesa que não consta na lei do orçamento, compreendendo as diversas saídas de numerários decorrentes do levantamento de depósitos, cauções, pagamento de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação da receita, bem como quaisquer valores que se caracterizem de simples transitoriedade, recebidos anteriormente e que, na oportunidade, constituíram receitas extraorçamentárias.

37 Para saber mais sobre esses grupos de natureza de despesa e também sobre as modalidades de aplicação, acesse o material elaborado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo com base no Manual da Receita Nacional e de Despesa Nacional, aprovados pela Portaria Conjunta Secretaria do Tesouro Nacional/Secretaria de Orçamento Federal nº 3, de 15 de outubro de 2008 intitulado “Despesa Orçamentária: conceitos, codificação e classificação” no link: https://www.fazenda.sp.gov.br/sigeolei131/paginas/arquivoslc/lc_131_despesas.pdf

Existe a necessidade de prestação de contas, inerente a todo ato administrativo público, mas o caráter complementar desse tipo de despesa não permite a sua inclusão no orçamento. Logo, podemos afirmar que as despesas extraorçamentárias não impactam a gestão orçamentária da entidade pública nem influenciam o seu patrimônio.

Sendo assim, poderíamos afirmar que, se a despesa extraorçamentária é aquela paga à margem da lei orçamentária, ela independe de autorização legislativa?

Exatamente! A despesa extraorçamentária independe de autorização legislativa, já que é constituída em saídas de passivo financeiro, compensatórias de entradas no ativo financeiro, oriundas de receitas extraorçamentárias, correspondendo à restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros. Vale ressaltar, ainda, a questão da não obrigatoriedade da autorização legislativa, em virtude destas autorizações não representarem efetivamente despesas da entidade. Durante a execução do orçamento ocorrem alterações nas dotações originalmente orçadas, que se processam por meio de créditos adicionais.

Logo:

A administração pública ao fazer o pagamento de R\$ 1.000,00, por exemplo, para um prestador de serviço, deve reter R\$ 110,00 (11% do pagamento) e repassá-lo à Receita Federal a título de retenção previdenciária.

Sendo assim, o valor de R\$ 110,00 deve ser contabilizado como ingresso extraorçamentário e pago como dispêndio extraorçamentário. Quando os ingressos e dispêndios extraorçamentários são realizados dentro do mesmo exercício, o balanço financeiro apresenta uma igualdade entre estas grandezas.

Estágios da Despesa

Na forma prevista na Lei Federal n. 4.320/64, os estágios da despesa orçamentária são o empenho, a liquidação e o pagamento.

Empenho

É o ato emanado de autoridade competente que cria a obrigação de pagamento. O empenho, que consiste na **reserva de dotação orçamentária para um fim específico**, é formalizado mediante a emissão de um documento denominado Nota de Empenho, do qual deve constar o credor e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária. O art. 60 da Lei Federal n. 4.320/64 **veda a realização de despesa sem prévio empenho**. Quando o valor empenhado for insuficiente para atender a despesa a ser realizada, o empenho poderá ser reforçado. Caso o valor do empenho exceda o montante da despesa realizada, o empenho deverá ser anulado parcialmen-

te. Será anulado totalmente quando o objeto do contrato não tiver sido cumprido, ou ainda, no caso de ter sido emitido incorretamente.

Liquidação

Consiste na **verificação do direito adquirido pelo credor**, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

Pagamento

Consiste na **entrega de numerário ao credor** por meio de crédito em conta corrente e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa. Normalmente usa-se o documento de ordem bancária (OB), para registro da movimentação do numerário entre contas bancárias. Sua validação junto à rede bancária implica um crédito para o favorecido e comprova, para a administração pública, a quitação de uma obrigação.

5. Sistema de Informação Orçamentária

É importante ressaltarmos que, com a elaboração dos processos orçamentários, a evidenciação dos recursos auferidos, as receitas, as aplicações públicas e as despesas, assim como a transparência aos contribuintes são de suma importância para a efetividade desse dispositivo notório aos entes da Federação. Para esse fim, foi estabelecido nacionalmente um sistema denominado **SIGA BRASIL**³⁸, que possibilita a devida transparência aos processos orçamentários.

O SIGA BRASIL é um sistema de informações que permite a qualquer indivíduo, por meio da Internet, ter acesso amplo e facilitado a diversas bases de dados sobre planos e orçamentos públicos de tal forma que o usuário final não precisa sequer conhecê-las, pois todas as consultas são feitas por meio de uma única *interface*. Portanto, além de agrupar um grande acervo de informações orçamentárias, o sítio SIGA BRASIL torna essa coletânea acessível ao cidadão comum e permite que este faça os cruzamentos que desejar num amplo leque de dados.

Podemos considerar o SIGA BRASIL como um instrumento de transparência orçamentária. A evidenciação dos atos públicos é relevada atual-

38 O sistema de informações SIGA BRASIL nos permite aplicar conceitos às situações reais e explorar com maior profundidade e riqueza de detalhes a peça orçamentária. No Portal SIGA BRASIL encontramos a reunião de dados do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e de outras bases, o que o caracteriza como uma ferramenta simples para a elaboração de consultas. O site disponibiliza, ainda, várias consultas prontas a fim de facilitar a disseminação das informações sobre o orçamento público. Para você conhecer mais, acesse <https://www12.senado.leg.br/orcamento/siga-brasil> e, por meio dos arquivos de ajuda on-line, encontre explicações para a utilização desse portal.

mente como um dos principais instrumentos de melhoria da eficiência e efetividade do Governo Federal. Tomamos como principais objetivos do SIGA BRASIL a prevenção e o combate à corrupção e o aperfeiçoamento da base de conhecimentos sobre os quais as políticas públicas são decididas, elaboradas e executadas. As potencialidades desse sistema são mostradas como suporte para a elaboração legislativa e a formulação de políticas públicas.



Figura 9: Página de acesso ao site para usuários do SIGA BRASIL
Fonte: Portal (2020).

O SIGA BRASIL permite diversas consultas prontas, elaboradas pela Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. A maioria dessas consultas é interativa, ou seja, o usuário pode modificá-las, filtrando ou acrescentado variáveis ou mesmo inserindo cálculos, classificações e outros aspectos.

SAIBA MAIS

Para saber mais sobre os temas abordados neste Capítulo, faça as leituras indicadas a seguir:

Evolução dos Gastos Sociais e Transferência de Renda no Brasil: reflexões sobre o Programa Bolsa Família – de Monteiro et al. Disponível em <http://www.ipcig.org/publication/mds/43P.pdf>

Investigação dos Fatores Condicionantes do Desempenho na Gestão Municipal do Programa Bolsa Família – de *Monteiro et al.* Disponível em <http://www.ipcig.org/publication/mds/44M.pdf>

Biblioteca virtual do Programa Bolsa Família – disponível em <http://www.ipc-undp.org/bolsa-familia>

Curso Básico em Orçamento Público (30h) na Escola Virtual do Governo (ENAP) – disponível em <https://www.escolavirtual.gov.br/curso/115>

Curso de Gestão Tributária Municipal (30h) na Escola Virtual do Governo (ENAP) – disponível em <https://www.escolavirtual.gov.br/curso/125>

Resumindo

Conforme vimos neste capítulo, o orçamento público municipal é constituído de um instrumento aprovado pelo Poder Legislativo que determina as receitas e as despesas para o período de um ano a todos os seus órgãos, discriminando o programa de trabalho autorizado a ser realizado, elaborado segundo os princípios da unidade, da universalidade e da anualidade. Do ponto de vista político, corresponde ao contrato formulado anualmente entre Governo, Administração Pública e Sociedade sobre as ações a serem implementadas pelo poder público.

Vimos, também, que a CF/88, no art. 165, dispõe que todo orçamento público (municipal, estadual ou federal) precisa ser elaborado a partir de três etapas, que compõem o ciclo orçamentário: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

O PPA define as prioridades do governo para quatro anos. Como ele é votado no primeiro ano de um governo, acaba definindo as prioridades para os três anos seguintes e para o primeiro ano do governo que irá suceder o atual. Na prática, todo governante, no seu primeiro ano de governo, tem o PPA e o orçamento feito pelo governo anterior. Já a LDO é a lei anterior ao orçamento propriamente dito e define metas e prioridades a partir de programas que serão executados pelos governos. A última etapa da elaboração do orçamento público é a LOA. Todos os órgãos do governo (bancos, empresas, secretarias, diretorias, ministérios) precisam elaborar a proposta de orçamento do ano seguinte (receitas e despesas previstas).

Estudamos a elaboração do orçamento municipal, no qual são determinadas as receitas e as despesas públicas municipais. As primeiras dispõem de várias fontes de receitas tributárias, por meio das quais o município

busca captar os recursos financeiros necessários à realização de seus serviços e obras. Esses recursos são captados por meio dos impostos, taxas e contribuições.

Conversamos, ainda, sobre as despesas públicas que constituem o conjunto de gastos que o Estado é obrigado a fazer para desempenhar funções básicas a ele atribuídas que atendam aos interesses da comunidade, tanto na manutenção de serviços que beneficiem diretamente a população quanto na implantação da infraestrutura do desenvolvimento socioeconômico; e, também, para saldar os compromissos da dívida pública.

Vimos, também, as fases ou estágios da despesa no sentido do seu empenho (reserva do orçamento), liquidação (atribuição do direito de receber ao credor) e pagamento (entrega do numerário ao credor).

E, por fim, vimos que o SIGA BRASIL é um sistema de informações que permite a qualquer pessoa, por meio da Internet, acesso amplo e facilitado a diversas bases de dados sobre planos e orçamentos públicos federais.

ATIVIDADES

Certifique-se de que você entendeu a discussão proposta para este Capítulo respondendo às atividades de aprendizagem apresentadas a seguir:

1. Suponha que um imóvel com valor de R\$ 25.000,00, situado em logradouro sem calçamento, o qual foi sujeitado à inspeção da prefeitura e teve aprovada a realização de obras para beneficiar o trânsito dos pedestres. De acordo com estudos evidenciados, o agente público percebeu que, além de facilitar a circulação das pessoas, a obra viabilizaria a implementação de comércio, inexistente até o período reservado à avaliação. Desse modo, a construção proporcionaria ao imóvel citado uma valorização de 8%. Sabendo que a alíquota de contribuição é de 12%, apure o valor a ser recolhido para fins de contribuição de melhoria.
2. Com a demonstração das transferências realizadas pelo Fundo de Participação dos Municípios (FPM), você agora poderá elaborar o seu próprio cálculo. Considere os municípios A, B, C, D e calcule o valor do FPM a ser repassado; considere ainda A, B e C como municípios capitais. Na Tabela a seguir, demonstramos os dados pertinentes à apuração deste fundo. Lembre-se de que a tabela auxiliar utilizada neste Capítulo, é pertinente na mensuração dos coeficientes de ponderação.

Arrecadação total da União com IR	R\$ 500.000,00
Arrecadação total da União com IPI	R\$ 800.000,00
Renda <i>per capita</i> do país	R\$ 3.500,00

População do município "A"	230.000
Renda <i>per capita</i> do município "A"	R\$ 2.000,00
População do município "B"	122.524
Renda <i>per capita</i> do município "B"	R\$ 1.200,00
População do município "C"	61.504
Renda <i>per capita</i> do município "C"	R\$ 2.200,00
População do município "D"	18.000
População do município "E"	5.000
População total	12.000.000

3. No Brasil, com a oferta do Programa Bolsa Família, aqueles que estão sujeitos a esse recurso complementar devem cumprir algumas condições para manterem o benefício. Quais são essas exigências que permitem ao beneficiário o recebimento da Bolsa?

4. De acordo com os seus conhecimentos, enumere a segunda coluna conforme os conceitos dispostos na primeira coluna.

- | | |
|------------------------|--|
| a) Despesas correntes | () Pagamento de salários |
| b) Despesas de capital | () Receitas tributárias, industriais |
| c) Receitas correntes | () Investimentos e inversões financeiras |
| d) Receitas de capital | () Constituição de dívidas, alienação de bens |

5. Leia a sentença a seguir e marque a alternativa que a completa corretamente: "As despesas com encargos sociais são classificadas como despesas _____".

- a) com serviços
- b) com pessoal
- c) administrativas
- d) operacionais
- e) sociais

CAPÍTULO V

RESPONSABILIZAÇÃO,
TRANSPARÊNCIA E
CONTROLE SOCIAL

Prof. Juliano Milton Kruger

Objetivos Específicos de Aprendizagem

Ao finalizar este Capítulo, você deverá ser capaz de:

- Perceber a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei de Crimes Fiscais para garantir uma melhor gestão fiscal;
- Compreender a importância da transparência pública dos atos de gestão no cumprimento do princípio da publicidade;
- Identificar os mecanismos de fiscalização e controle social na Administração Pública e, especificamente, na Gestão Tributária.

Caro estudante,

Após o entendimento acerca da gestão da receita, da despesa pública municipal e do ciclo orçamentário o nosso principal objetivo neste Capítulo será o de discutir sobre a responsabilização sofrida pelos entes públicos e agentes pelo incumprimento das Leis de Responsabilidade Fiscal e de Crimes Fiscais e discutir sobre os preceitos da transparência pública, da fiscalização e do controle social na garantia de cumprimento do princípio da legalidade que, conseqüentemente, vise promover um melhor dimensionamento da máquina pública, maior racionalidade dos gastos e maiores benefícios à sociedade na coparticipação e no cumprimento do bem-estar comum.

Bons estudos!

1. Responsabilização

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000) tem como fim específico **proibir entes da federação de gastarem mais do que arrecadam**, estabelecendo limites e condições e dando transparência à gestão pública.

São basicamente quatro eixos de apoio da LRF:

- **Planejamento:** é aprimorado pela criação de novas informações, metas, limites e condições à renúncia e geração de despesas, inclusive com pessoal e seguridade, para a assunção de dívidas, para a realização de operações de crédito, para a concessão de garantias;
- **Transparência:** é concretizada com a divulgação ampla de quatro relatórios de acompanhamento de gestão fiscal que permitem identificar receitas e despesas: Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal;
- **Controle:** é aprimorado pela maior transparência e pela qualidade das informações, exigindo uma ação fiscalizadora mais efetiva e contínua dos tribunais de contas.
- **Responsabilização:** deverá ocorrer sempre que houver o descumprimento das regras, com a suspensão das transferências voluntárias, das garantias e da permissão para a contratação.

Em relação à responsabilização, devemos destacar a existência de sanções administrativas, políticas e penais.

Existem sanções administrativas (institucionais), quando, por exemplo, o Governo Federal interrompe a transferência voluntária (e a sua contratação), impedimento para a contratação de crédito e a impossibilidade de obtenção de garantias na União para a contratação de operações no exterior.

O art. 73 da LRF estabelece que as infrações às suas disposições serão punidas de acordo com o Código Penal; Leis n. 1.079/50 (Crimes de Responsabilidade) e n. 8.429/92 (Lei de Improbidade Administrativa); Decreto-Lei n. 201/67 (Lei de Responsabilidade de Prefeitos e Vereadores) e demais normas pertinentes.

A Lei n. 10.028/00 (Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal) alterou o Código Penal (Decreto-Lei n. 2.848/40) no art. 339 que trata da denúncia caluniosa (art. 1º da LCRF):

- Prescreve um novo capítulo no título que trata dos crimes contra a Administração Pública – dos crimes contra as finanças Públicas (art. 2º da LCRF);
- Alterou, também, a Lei n. 1.079/50, pois acrescentou oito novas condutas no rol dos ilícitos político-administrativos previstos no art. 10 (art. 3º da LCRF);
- Estendeu a responsabilização pelas condutas previstas no art. 10 a outras pessoas de direito público (arts. 39-A e 40-A, da Lei n. 1.079/50, com nova redação dada pelo art. 3º da LCRF);

- Instituiu o rito das ações penais ajuizadas contra as pessoas que podem ser responsabilizadas pela prática das condutas previstas no art. 10 (art. 41-A, primeira parte, da Lei n. 1.079/50, com nova redação dada pelo art. 3º da LCRF);
- Permitiu, a qualquer cidadão, o oferecimento da denúncia pela prática de condutas previstas no art. 10 (art. 41-A, segunda parte, da Lei n. 1.079/50, com nova redação dada pelo art. 3º da LCRF);
- Incluiu, ainda, no Decreto-Lei n. 201/67 (Lei de Responsabilidade de Prefeitos e Vereadores) as mesmas condutas acrescentadas à Lei n. 1.079/50 (art. 4º da LCRF).

É importante salientar que apenas os arts. 1º e 2º da Lei n. 10.028/2000 trazem **sanções penais ao sujeito**, e as demais são **de natureza administrativa e política**, daí a impropriedade da Lei n. 10.028/2000 na atribuição de sanções mais severas aos atos de infração cometidos na esfera pública.

Hoje, os Ministérios Públicos do Estado e União, bem como os Tribunais de Contas atuam objetivando dar cumprimento à LRF, fazendo-se presente, no que tange às Receitas, Despesas e aos Créditos e, também, são responsáveis pela fiscalização da legalidade dos contratos e licitações públicas.

Infração	Sanção / Penalidade
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal em desacordo com a lei (LRF, art. 21)	<ul style="list-style-type: none"> • Nulidade do ato (LRF, art. 21) • Reclusão de um a quatro anos (Lei n. 10.028/2000, art. 2º)
Expedir ato que provoque aumento da Despesa com Pessoal nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 21)	<ul style="list-style-type: none"> • Nulidade do ato (LRF, art. 21, parágrafo único) • Reclusão de um a quatro anos (Lei n. 10.028/2000, art. 2º)
Deixar de adotar as medidas previstas na LRF, quando a Despesa Total com Pessoal do respectivo Poder ou órgão exceder a 95% do limite ³⁹ (LRF, art. 22)	<ul style="list-style-type: none"> • Reclusão de um a quatro anos (Lei n. 10.028/2000, art. 2º). • Proibições previstas em lei (LRF, art. 22, parágrafo único)
Deixar de adotar as medidas previstas na lei, quando a Despesa Total com Pessoal ultrapassar o limite máximo do respectivo Poder ou órgão (LRF, art. 23)	<ul style="list-style-type: none"> • Reclusão de um a quatro anos (Lei n. 10.028/2000, art. 2º).

³⁹ Também conhecido como limite prudencial.

Deixar de reduzir o montante da Dívida Consolidada que exceda o respectivo limite, no prazo previsto em lei (LRF, art. 31, § 1º)	<ul style="list-style-type: none"> • Detenção de três meses a três anos, perda do cargo e inabilitação para a função por cinco anos (Lei n. 10.028/2000, art. 4º, inciso XVI). • Proibição de realizar operação de crédito enquanto perdurar o excesso. • Obrigatoriedade de obtenção de resultado primário, com limitação de empenho (LRF, art. 31, § 1º)
Exceder o refinanciamento do principal da dívida mobiliária do exercício anterior (LRF, art. 29, § 4º)	<ul style="list-style-type: none"> • Cassação do mandato (Decreto-Lei n. 201/67, art. 4º, inciso VIII)
Não obter o resultado primário-necessário para a recondução da dívida aos limites (LRF, art. 31, § 1º, inciso II)	<ul style="list-style-type: none"> • Multa de 30% dos vencimentos anuais (Lei n. 10.028/2000, art. 5º, inciso III e § 1º)

Quadro 14: Infrações e penalidades previstas na LRF e LRCF
 Fonte: LRF (LC n. 101/2000) e LRCF (Lei n. 10.028/2000).

2. Transparência⁴⁰

A transparência emana do princípio da publicidade previsto no caput do art. 37 da Carta Magna (CF/88). No que diz respeito à Administração Pública, seja ela da União, dos Estados ou dos Municípios, quanto à questão financeira, está regulada pela Lei Complementar n. 101 de 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Esta preocupação com a transparência não é vista apenas no Capítulo IX da referida lei, mas também perpassa todo o seu texto. É possível verificar já em seu art. 1º, § 1º, que a lei salienta a necessidade de “uma ação planejada e transparente” para que se previnam riscos e se corrijam desvios que acabem por afetar o equilíbrio das contas públicas.

O Capítulo IX da LRF trata da publicidade, expressamente indicando a transparência na gestão fiscal e elencando seus instrumentos:

- planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias;
- prestações de contas e o respectivo parecer prévio;
- relatório Resumido de Execução Orçamentária e Relatório de Gestão Fiscal; e
- versões simplificadas desses documentos.

Indo além, ao se referir à ampla divulgação, a LRF inova, sendo a primeira norma, em âmbito nacional, a incluir os meios eletrônicos de acesso pú-

⁴⁰ Baseado no texto de Reinaldo Moreira Bruno do livro “Lei de Responsabilidade Fiscal e Orçamento Público Municipal” de 2013.

blico como meios oficiais e idôneos de publicidade dos atos praticados pela Administração Pública.

A partir de 2009 com a edição da Lei Complementar n. 131 de 27 de maio daquele ano, foram ampliados a partir da nova redação do parágrafo único do art. 48 da LRF, os instrumentos de transparência fiscal, sendo considerados:

- incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público⁴¹; e
- adoção do sistema integrado de administração financeira e controle (SIAFI), que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

No que diz respeito à despesa pública, devem ser divulgados todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer do processo de execução e realização, com no mínimo dados que identifiquem o processo, o bem ou serviço prestado, a pessoa física ou jurídica que se beneficiou ou beneficiar-se-á do pagamento e, quando cabível, o procedimento licitatório realizado.

Quanto à receita, devem ser apresentados o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive a referente a recursos extraordinários.

Ainda, devem ser disponibilizados para consulta aberta aos cidadãos e instituições sociais todos os processos de prestação de contas pelo Chefe do Poder Executivo perante o Poder Legislativo e os mesmos processos em forma física no órgão responsável pela sua confecção.

Uma proposta simplificada do processo de transparência de contas públicas, a partir do que dispõe o art. 48 da LRF pode ser vista no quadro abaixo. O quadro sintetiza os instrumentos de transparência, a necessidade de participação popular e/ou audiência pública e a forma de divulgação.

41 O Governo Federal possui o Portal da Transparência onde centraliza tais informações: <http://transparencia.gov.br/>. Os Estados, ao encontro da modernização, estão provendo também portais da transparência e os municípios também, principalmente portais tributários onde os contribuintes podem emitir carnês de IPTU, gerar guias de ISS e ITBI, bem como, emitir certidões negativas de débitos municipais.

Instrumentos de transparência	Participação popular	Audiência pública	Divulgação
PPA + versão simplificada	Incentivo à participação popular	Realização de audiências públicas	Publicação e divulgação na internet
LDO + versão simplificada	Incentivo à participação popular	Realização de audiências públicas	Publicação e divulgação na internet
LOA + versão simplificada	Incentivo à participação popular	Realização de audiências públicas	Publicação e divulgação na internet
Prestação de contas + versão simplificada	Não se aplica	Não se aplica	Publicação e divulgação na internet
Parecer prévio do Tribunal de Contas + versão simplificada	Não se aplica	Não se aplica	Publicação e divulgação na internet
Relatório resumido da execução orçamentária + versão simplificada	Não se aplica	Audiência pública quadrimestral	Publicação e divulgação na internet
Relatório da Gestão Fiscal + versão simplificada	Não se aplica	Audiência pública quadrimestral	Publicação e divulgação na internet

Quadro 15: Instrumentos de transparência
Fonte: Silva (2009).

Cabe, ainda, por força da norma, a consolidação nacional e por esfera de governo das contas dos entes da Federação relativas ao exercício anterior pelo Poder Executivo da União até dia trinta de junho, para, a seguir, promover a divulgação, inclusive por meio eletrônico com acesso aberto no sentido de garantir a transparência da gestão fiscal.

Os municípios, por sua vez, devem encaminhar até trinta de abril de cada ano essas contas à União, com cópia ao Poder Executivo do respectivo Estado. No descumprimento, sanções administrativas podem ser aplicadas até a regularização, como, por exemplo, o município ficar impedido de receber transferências voluntárias e contratar operações de crédito, exceto aquelas destinadas ao refinanciamento do principal atualizado da dívida mobiliária.

O art. 48 da LRF inclui no rol de instrumentos de transparência o Relatório de Gestão Resumida que contém um resumo da execução orçamentária e financeira. O referido relatório deve ser publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre conforme consta no § 3º do art. 165 da CF/88. No descumprimento dos prazos, sanções são aplicadas aos entes públicos conforme dispõe o art. 52, § 2º da LRF que veda o recebimento de transferências voluntárias até a sua regularização.

Uma novidade também trazida pela LRF, enquanto instrumento de transparência pública, é o Relatório de Gestão Fiscal, que objetiva o acompa-

nhamento da gestão e “saúde” fiscal das contas públicas. Este relatório é elaborado quadrimestralmente pelo titular do poder ou órgão em questão. O incumprimento dos prazos impõe ao ente público, pelo art. 53, § 3º da LRF, vedação em receber transferências voluntárias até a sua regularização.

Prestação de Contas

O art. 56 *caput* da LRF identifica, no que tange à prestação de contas, que esta será feita pelo Chefe do Poder Executivo e incluirá, além das suas próprias, as do presidente do órgão do Poder Legislativo, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

Em até sessenta dias do recebimento da prestação de contas, o Tribunal de Contas emitirá parecer prévio conclusivo sobre essas contas para capitais e cidades com Tribunais de Contas Municipais. Este prazo pode ser diferente desde que estabelecido nas constituições estaduais ou leis orgânicas municipais. O prazo é, ainda, ampliado para cento e oitenta dias na hipótese de municípios que não sejam capitais e que tenham menos de duzentos mil habitantes (art. 57 da LRF).

A prestação de contas deverá evidenciar o desempenho da arrecadação em relação à previsão, contendo, também, as providências adotadas para a fiscalização de receitas e combate à sonegação fiscal, as ações de recuperação de créditos tanto em âmbito administrativo quanto judicial, bem como outras medidas para incremento da receita tributária e de contribuições (art. 58 da LRF).

Os resultados da apreciação de contas serão amplamente divulgados, reafirmando a necessária publicidade e transparência da gestão fiscal e tributária. Havendo ausência de prestação de contas, o ente é considerado inadimplente e, portanto, inscrito no CAUC⁴² e SIAFI (já mencionado). Em razão dessa inscrição, já houve apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que entendeu regular a medida de registro da infração. Como sanção, o ente fica impedido de celebrar convênios e receber outras transferências voluntárias e, ainda, pode haver a aplicação de multas aos gestores valoradas em até trinta por cento dos vencimentos anuais.

Fiscalização da Gestão

Ao Poder Legislativo compete, enquanto controle externo, a fiscalização da gestão fiscal diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas e Ministério Público. Ao Poder Executivo em suas instâncias compete o

42 O CAUC é um serviço que disponibiliza informações acerca da situação de cumprimento de requisitos fiscais necessários à celebração de instrumentos para transferência de recursos do governo federal, pelos entes federativos, seus órgãos e entidades, e pelas organizações da sociedade civil (OSC). O objetivo é facilitar a verificação do cumprimento dos requisitos fiscais para fins de recebimento de transferência voluntária pelos gestores de entes políticos e de OSC, como também pelos gestores federais.

“autocontrole” ou o controle interno. Tais instâncias verificarão, no caso dos municípios, o atingimento das metas estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias: os limites e condições para a realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar; as medidas adotadas para o retorno da despesa total com pessoal ao respectivo limite na hipótese de superação deste; as providências tomadas para a recondução dos montantes das dívidas consolidadas e mobiliária aos respectivos limites; destinação de recursos obtidos com a alienação de ativos; e, ainda, o cumprimento do limite de gastos totais das Câmaras Municipais.

Diante de suas incumbências, os Tribunais de Contas alertarão os Poderes, na pessoa dos prefeitos e presidentes de Câmaras, quanto à possibilidade de ocorrência de incumprimento da LRF de situações que:

- impliquem a necessidade de contingenciamento, notadamente na limitação de empenhos;
- o montante da despesa total com pessoal ultrapassou 90%⁴³ (noventa por cento) do limite estabelecido;
- os montantes das dívidas consolidada e mobiliária, das operações de crédito e da concessão de garantia se encontram acima de 90% (noventa por cento) dos limites fixados;
- os gastos com inativos e pensionistas se encontram acima do limite definido em lei;
- ter fatos que comprometam os custos ou resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária; e
- devem ser verificados os cálculos dos limites da despesa total com pessoal tanto das Prefeituras como das Câmaras Municipais⁴⁴.

A partir da transparência a que se encontra submetido o gestor, ante a publicidade oferecida por atos de gestão fiscal já referidos, qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas na LRF.

⁴³ Também conhecido como limite de alerta.

⁴⁴ No âmbito Municipal, a LRF impõe um limite global para despesa com pessoal, dispondo que os gastos com pessoal não podem exceder o percentual global de 60% da receita corrente líquida – RCL, sendo 54% para o Poder Executivo e 6% para o Poder Legislativo (art. 19, III). O limite global de 60% também vale para os Estados, sendo 3% para o Legislativo; 6% para o Judiciário; 2% para o Ministério Público; 49% para o Executivo. (art. 19, II). Para a União, a mesma lei impõe um limite global de 50% sendo 2,5 % para o Legislativo; 0,6 % para o Ministério Público da União; 6 % para o Judiciário; 3 % para custeio de despesas do DF e de ex-territórios e 37,9 % para o Executivo (art. 19, I).

3. Controle Social⁴⁵

O controle social enquanto participação da sociedade na administração pública, com objetivo de acompanhar e fiscalizar as ações de Governo, a fim de solucionar os problemas e assegurar a manutenção dos serviços de atendimento ao cidadão encontra-se em processo de aprimoramento no Brasil atual.

Isso se dá principalmente pela criação de novas formas e ferramentas de interação entre governo e cidadãos, muitas destas alicerçadas no uso das tecnologias. Assim, o cidadão, por meio da participação social, desenvolve atividades no intuito de interagir com as decisões dos gestores e com as necessidades sociais e, com isso, sugere melhorias e amplia a democracia participativa.

A participação cidadã pode ser exercida de forma individual ou coletiva. A participação coletiva é capaz de difundir ideias e compartilhar informações relevantes às lideranças coletivas. O nível de participação pode ser entendido pelo grau de liberdade atribuído à sociedade para a expressão de suas ideias e para a conversão dessas ideias em medidas e políticas públicas que se revertam em benefícios sociais concretos.

Tal participação encontra ambiente propício para o seu desenvolvimento quando os membros da sociedade estão informados a respeito dos canais de participação; daí a importância da divulgação destes instrumentos. Conhecer e usar as formas de participação social amplia o debate político e direciona a coparticipação e responsabilização da sociedade na construção do bem-comum.

Em fevereiro de 1998, no intuito de preparar o cidadão para este exercício, surge a Portaria n. 35 do antigo Ministério da Fazenda (atual Secretaria Especial da Fazenda), criando um grupo de trabalho na área de educação tributária. No meio do ano seguinte, a denominação do grupo passou a configurar-se como “Grupo de Trabalho Educação Fiscal (GEF)”. O objetivo era promover, coordenar e acompanhar as medidas necessárias para a elaboração e implantação de um programa permanente de educação fiscal em âmbito nacional, assim como, acompanhar as atividades do mesmo grupo nos Estados, intitulado “Grupo de Educação Fiscal nos Estados (GEFE)”.

Mais de vinte anos se passaram, porém, na prática, este programa de Educação Fiscal não está plenamente implementado em todos os sistemas de ensino. Vê-se muito falar em práticas de educação financeira ou finanças pessoais nas escolas, porém pouco se ouve acerca das finanças públicas. É necessário levar ao conhecimento das pessoas, ainda nas es-

⁴⁵ Baseado no texto de Vanuza da Silva Figueiredo e Waldir Jorge Ladeira dos Santos intitulado “Transparência e controle social na Administração Pública” publicado na Revista Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Paraná em 2014.

colas de nível básico, informações que possam incentivar o acompanhamento e fiscalização, pela sociedade, da aplicação dos recursos públicos, demonstrando os efeitos negativos da corrupção e sonegação fiscal para a sociedade; socializar o conhecimento sobre a administração pública, alocação e controle dos gastos públicos; além de conhecimento sobre orçamentação e tributação.

Com o fortalecimento de iniciativas como esta, a população poderá adquirir a consciência crítica necessária ao efetivo exercício do controle social. A força dos instrumentos ou ferramentas de participação está diretamente ligada à importância e ao discernimento dados a eles pelo cidadão e pelo seu grau de envolvimento em questões políticas. É importante perceber que quanto maior o envolvimento com a Administração Pública, maiores serão os benefícios oriundos dela.

Conforme cita Kruger (2020) um grande desafio das cidades é incitar o desejo e capacitar a população para compreender a realidade do seu município, entendendo a lógica social e a forma de produzir os espaços urbanos, analisar seus problemas e demandas estruturais para que haja intervenção positiva na sua realidade.

Esse processo de construção e motivação social não é tarefa simples, tendo em vista o nosso histórico político de escândalos de corrupção e lavagem de dinheiro e cultural de aversão à coisa pública.

Desde cedo é necessário agir. Os ambientes educacionais devem se adequar a essa realidade, disponibilizando informações sobre cidadania, sociedade, participação social, finanças pessoais e finanças públicas. Essas ações contribuirão, a médio e longo prazo, para a formação de adultos mais conscientes e familiarizados com assuntos de ordem política e de interesse público.

Formar um cidadão participativo é uma tarefa árdua e de longo prazo. Porém, essa capacitação e discussão não devem, mais uma vez, ser adiados por mais vinte anos.

Mas, afinal de contas, quais ferramentas podem ser utilizadas para a participação e controle social?

Ferramentas de Controle Social

As principais ferramentas de controle social no Brasil são: Conselhos de Política Pública, observatório social, orçamento participativo, audiência pública e ouvidoria.

Os conselhos se diferenciam quanto à sua natureza e atribuições, existindo conselhos consultivos e deliberativos. Os primeiros são compostos por pessoas com conhecimento da área e reconhecidas pela sua atuação profissional e são órgãos de apoio e assessoria à tomada de decisão. Os segundos são responsáveis por decisões acerca de prioridades, estraté-

gias, beneficiários, financiamento público e exercem papel fundamental no controle público sobre a ação do Estado decorrente dessas deliberações (CUNHA, 2011).

Assim, os conselhos são espaços de discussão e deliberação de políticas públicas, amparados por legislação nacional e que apresentam um desenho institucional estruturado e sistêmico, podendo atuar nas três esferas governamentais (município, estado e união) com a finalidade de contribuir para o controle social e constituem colegiados com função deliberativa ou consultiva (CUNHA, 2011; OLIVEIRA e PEREIRA, 2009).

Já os observatórios são instituições independentes, normalmente organizações não governamentais que se ocupam de acompanhar a matéria pública. Tais observatórios analisam gastos e fiscalizam as contas públicas. São considerados de iniciativa autônoma da sociedade e não possuem vínculos de poder com qualquer esfera ou centro de influência normativa (MAIA, 2010).

Este tipo de controle social possui relevância pela contribuição para uma ação voltada aos interesses da sociedade civil com a ausência das “influências de poder” das autoridades governamentais ocorridas no centro das arenas políticas. Exatamente pela sua formação, a partir da atuação de representantes da sociedade civil, é que os observatórios sociais possuem, diferente de outros mecanismos de controle social, conhecimento de causa das reais necessidades da população, seus anseios e expectativas.

No capítulo 4 chegamos a falar sobre a ferramenta do orçamento participativo (OP). Tal instrumento permite que o poder público e o cidadão formulem a proposta orçamentária, em um processo de cooperação, participação e responsabilização.

Assim, o orçamento é elaborado com a participação de indivíduos de diferentes classes sociais, promovendo a destinação da verba pública em projetos e atividades do interesse da coletividade. Assim como a audiência pública, o orçamento participativo permite que o cidadão seja ouvido antes da realização do ato administrativo, discutindo o planejamento das receitas e despesas.

A audiência pública, assim como o observatório social, apresenta-se como instrumento de controle social, na qual a sociedade interage com o poder público para decidir determinada questão. Segundo Carvalho Filho (2005, p. 192), “a audiência pública é a forma de participação popular pela qual determinada questão relevante, objeto de processo administrativo, é sujeita a debate público e pessoal por pessoas físicas ou representantes de entidades da sociedade civil”.

Assim, a audiência pública pode ser entendida como um instrumento colocado à disposição dos órgãos públicos para, dentro de sua área de atuação, promover um diálogo com os atores sociais, com o escopo de

buscar alternativas para a solução de problemas que contenham interesse público relevante (CÉSAR, 2011). Um instrumento para coleta de mais informações ou provas (depoimentos, opiniões de especialistas, documentos) sobre determinados fatos. Nesse evento, também, podem ser apresentadas propostas e críticas.

A audiência pública apresenta-se como um canal democrático de manifestação de opinião, permitindo que indivíduos ou representantes de associações, fundações, conselhos de classe, sindicatos expressem suas aprovações ou rejeição ao assunto discutido (em pauta).

Após o período de discussões realizadas pelos participantes da audiência pública, registram-se os posicionamentos favoráveis e desfavoráveis sobre o assunto tratado. O debate permite que se chegue a uma conclusão ouvindo opiniões diversas. O conjunto de opiniões favoráveis e desfavoráveis irá formar o posicionamento da sociedade sobre o assunto tratado.

A ouvidoria é um órgão que permite o intercâmbio entre o usuário do serviço e a administração pública, servindo para ouvir e registrar as opiniões e indignações dos cidadãos. As demandas apontadas pelos usuários são direcionadas para as respectivas secretarias ou órgãos responsáveis. A percepção dos usuários sobre o serviço prestado conduz a uma avaliação do desempenho da gestão pública. A partir do levantamento das reclamações, os gestores poderão implementar melhorias aos serviços e produtos produzidos.

A Ouvidoria busca dar a transparência devida à gestão pública, com a participação dos cidadãos na melhoria dos serviços públicos prestados e na avaliação das políticas públicas.

Sendo assim, a ouvidoria pública brasileira pode ser um excelente instrumento de aprimoramento, modernização e humanização da relação existente entre os servidores públicos e os cidadãos, viabilizando a ampliação do necessário espaço para o pleno exercício do direito de avaliação e controle da gestão pública, requisito indispensável para a consolidação da nossa democracia (OLIVEIRA, 2001).

Conforme citam Freitas e Kruger (2016) é importante, ainda, salientar que o referendo e o plebiscito são também mecanismos garantidores de democracia na administração pública e levam a consulta à população para que ela delibere sobre um determinado assunto “de acentuada relevância”, como afirma a lei (art. 14 da Constituição Federal de 1988). O que difere um instrumento do outro é que no referendo a população é consultada “*a posteriori*” (depois) da lei aprovada no Congresso, enquanto, no plebiscito a consulta é feita “*a priori*” (antes) de a lei ser aprovada.

Por meio dessas ferramentas de participação social a sociedade consegue interagir com o poder público, entretanto há a necessidade de aproximar os instrumentos de participação social das associações de moradores,

dos sindicatos, das instituições de ensino. Assim como ampliar o contato com a população em geral, demonstrando os trabalhos realizados e instruindo para a educação fiscal, fortalecendo o espaço de controle social na execução das políticas públicas. Essa iniciativa aumenta a divulgação dos seus objetivos, estruturas e atuações realizadas.

4. Tributação e Desenvolvimento Municipal

Para finalizarmos a discussão sobre gestão tributária cabe chamarmos atenção para a importância dos tributos no desenvolvimento municipal. A tributação precisa ser entendida não apenas como um meio de pagamento por serviços públicos ou custeio de direitos fundamentais, mas, como bem identificado por Salama (2008) como um modo de concretização de uma determinada visão política sobre justiça econômica e distributiva.

É inegável a participação dos tributos na sociedade pelo seu objetivo de atender às necessidades coletivas que financiam as próprias carências públicas da sociedade, a ordem jurídica, a segurança, a saúde pública e o bem-estar social dos seus administrados (OLIVEIRA, 2009).

Mas, afinal, o que pode ser considerada uma “tributação ideal”?

Consideramos, assim como Morais Júnior (2015), aquela estabelecida por meios democráticos, havendo efetiva representação da sociedade não apenas na elaboração da proposta tributária, mas, nas decisões sobre os gastos que serão efetuados com o recurso; assim, a tributação “ideal” não deve simplesmente defender a tributação sobre uma base ou outra, por uma alíquota ou outra.

A arrecadação, portanto, deve ocorrer de maneira eficiente, baseada nos princípios da equidade, neutralidade, simplicidade, progressividade, capacidade contributiva e benefício (GIAMBIAGI e ALÉM, 2010).

A equidade está ligada à justiça da contribuição dos indivíduos. A neutralidade defende que a tributação não deve desestimular o consumo, produção e investimento. A simplicidade está relacionada ao cálculo, cobrança e fiscalização na redução de custos administrativos relacionados ao processo de tributação. A progressividade diz respeito ao aumento da tributação a partir dos níveis de renda dos contribuintes, nesta proporção (OLIVEIRA, 2015). O princípio do benefício evidencia que os tributos devem ser cobrados de acordo com os benefícios recebidos pelo contribuinte, individualizando a ação tributária. (OLIVEIRA, 2015, SILVA *et al.*, 2013). Já o princípio da capacidade contributiva está ligado ao princípio da progressividade em um processo de “justiça distributiva” uma vez que cada indivíduo é tributado pela sua riqueza.

No nosso sistema tributário é possível perceber dois tipos de tributos, os diretos e indiretos. Os diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, como já vimos, e graduam sua carga de acordo com as características

socioeconômicas dos indivíduos e suas famílias; enquanto os indiretos, incidem sobre o consumo e, não oferecem essa mesma possibilidade de individualização e graduação o que faz com que pessoas de menor poder aquisitivo sejam oneradas pelo consumo de um determinado produto na mesma proporção daqueles com maior poder.

Os tributos, portanto, têm consequência na vida das pessoas em sociedade e suas funções contribuem para o desenvolvimento econômico e social (MARTINS, 2013). Quando sua finalidade é apenas a arrecadação para custear atividades do Estado, sua função é meramente fiscal; quando sua finalidade trata de corrigir as irregularidades econômicas e sociais, possui função extrafiscal. A relação combinada entre a finalidade fiscal e a extrafiscal é que promove o desenvolvimento municipal a partir da tributação. A fiscal, financiando saúde, segurança e educação, por exemplo, e a extrafiscal com estímulos ou desestímulos de certas atividades, ou garantindo certos incentivos fiscais.

Conforme Casimiro e Melo (2016) a tributação deve garantir acesso aos direitos constitucionais previstos na Carta Magna: proteção da dignidade da pessoa humana, promoção do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e combate às desigualdades. Assim, a Gestão Municipal possui um papel fundamental no planejamento e elaboração de políticas públicas tributárias que garantirão recursos, qualidade e equidade.

Cabe destacar que, muitas vezes, pela atribuição muito “técnica” daqueles responsáveis pela gestão fazendária a tributação acaba sendo tratada apenas na sua perspectiva fiscal e, não diferente, a própria gestão pública municipal apesar de possuir uma capacidade mais ampla de análise e avaliação, também acaba priorizando somente a fiscalidade, colocando a perspectiva extrafiscal em segundo plano.

Então, como os tributos municipais podem, através da extrafiscalidade, serem indutores de desenvolvimento?

A alíquota do IPTU, por exemplo, ao ser progressiva (e não apenas proporcional) pode ser um instrumento de indução do desenvolvimento municipal quando aliada à capacidade contributiva. Alíquotas menores para imóveis mais simples e localizados em regiões mais humildes, ou mesmo, alíquotas que considerem a destinação do imóvel, ou ainda que levasse em consideração os equipamentos urbanos instalados ou inexistentes. Ademais o IPTU pode servir de instrumento de planejamento urbanístico, reduzindo, por exemplo, a especulação imobiliária em determinadas regiões da cidade, induzir o cumprimento da função social da propriedade urbana, ampliar a regulação fundiária e renovação de áreas abandonadas.

Ademais, cada município adota um elenco de isenções de IPTU que deveriam ser sempre utilizadas como contrapartida de um retorno ao Município, tanto social quanto econômico e não simplesmente político. Assim, cada concessão de isenção deveria ser precedida de um planeja-

mento econômico considerando benefícios de curto ou de longo prazo de retorno.

Imposto Territorial	
Acréscimo de alíquotas	<ul style="list-style-type: none"> • Para estímulo à construção e oferta de terrenos urbanizados.
Decréscimo de alíquotas	<ul style="list-style-type: none"> • Para estímulo à não-ocupação e à retenção da propriedade.
Aumentos progressivos de alíquotas	<ul style="list-style-type: none"> • Para forçar o proprietário de terrenos urbanos vazios a construir ou negociá-los.
Imposto Predial	
Acréscimo de alíquotas	<ul style="list-style-type: none"> • Para novos prédios, estimulando a não-construção em determinadas regiões; • Para prédios vagos, estimulando a oferta para ocupação; • Para usos não compatíveis com a região.
Decréscimo de alíquotas	<ul style="list-style-type: none"> • Para novos prédios, estimulando a ocupação ou renovação urbana; • Para prédios existentes, estimulando a retenção da propriedade; • Para usos específicos, estimulando a introdução de novas atividades; • Ou alíquota zero em áreas sem infraestrutura, objetivando a vinda de empresas que participem de investimentos estruturais; • em áreas com densidade de ocupação superior à desejável.
Aumentos progressivos de alíquotas	<ul style="list-style-type: none"> • em áreas com infraestrutura ociosa e de baixa densidade de ocupação.

Quadro 16: Extrafiscalidade do IPTU

Fonte: adaptado pelo autor a partir de Faria (2007).

Com o ISS (ou ISSQN) não é diferente. O município pode determinar por lei o percentual que desejar sobre o preço do serviço, como fator de incidência. Ou mesmo, isentar uma atividade específica. Assim, o município pode utilizar o ISS como instrumento de um programa social ou de desenvolvimento econômico, aumentando ou reduzindo sua alíquota, examinando perspectivas e estratégias desse manuseio. Também, pode taxar a prestação de serviços conforme conveniência em atividades consideradas “propícias” para o desenvolvimento do município majorando as alíquotas para serviços não estratégicos ou que pouco auxiliam o desenvolvimento local.

Ademais, os municípios podem ser parceiros do Estado no sentido da ampliação das transferências do ICMS e do IPVA. Assim, quanto maior for a arrecadação desses impostos no município, maior será também a participação do município nas transferências (FPM). Importante destacar que, por mais que não sejam impostos municipais, o município pode promover a sua arrecadação e conseqüentemente aumentar as suas receitas totais.

ICMS	
Aumento da fiscalização Redução da inadimplência	<ul style="list-style-type: none"> • através de disponibilização de pessoal de apoio, instalações, combustível ou veículos a disposição da Secretaria da Fazenda do Estado para fomentar as atividades; • concursos com premiação para incentivar a prática dos consumidores exigirem nota fiscal de empresas instaladas no município (aumentando a transferência para o município), além da exigência de regularidade fiscal para participação (promovendo a regularização de débitos municipais tanto das empresas, quanto dos contribuintes).
Incentivo à ocorrência do fato gerador	<ul style="list-style-type: none"> • tornando mais competitivo o comércio local; • estimulando a instalação de novas empresas no município; • identificando produtos ou mercados que possam competir com outros municípios da circunvizinhança.
IPVA	
Incentivo à ocorrência do fato gerador	<ul style="list-style-type: none"> • estimulando o licenciamento de veículos no município; • atrair empresas que depende de “frota de veículo” para se instalarem na cidade (transporte de cargas e pessoas, locadoras de veículos, etc.). • oferecer incentivo com a redução do ISS para essas empresas anteriormente citadas em contrapartida do aumento da parcela de arrecadação adicional de IPVA (50%).

Quadro 17: Extrafiscalidade no FPM do ICMS e IPVA
Fonte: adaptado pelo autor a partir de Faria (2007).

No caso do ITBI o município também pode incentivar a especulação imobiliária ou freá-la com o estabelecimento de alíquotas na compra e venda de imóveis. Ademais, pode promover incentivos para regularização fundiária com isenção ou redução do imposto. Ademais, pode incentivar a criação de loteamentos e do parcelamento do solo urbano para futuras instalações de imóveis que serão fonte de receita também na revenda.

As taxas e contribuições públicas também podem ser utilizadas como mecanismo de incentivo ou freio no acesso a determinados serviços públicos, quando divisíveis. Quando indivisíveis, podem ser mecanismos que reforçam a desigualdade de acesso aos serviços por parte da população mais pobre que pagará uma taxa comum indiferente da sua capacidade contributiva.

Como você pôde perceber há uma relação muito próxima entre a fiscalidade e o desenvolvimento local já que a gestão tributária dita o ritmo e a forma de expansão da produção e renda, contribuindo para a distribuição e maior equidade dela.

A preocupação dos gestores deve transpassar as fronteiras do “quantitativo” passando a ser “qualitativa” em sua essência, já que os tributos podem servir de ferramentas para se estimular ou desestimular determinados comportamentos dos agentes econômicos, moldando a cidade no sentido de criar uma atmosfera voltada à justiça e à equidade social, econômica e política, indo ao encontro de um desenvolvimento cidadão mais sustentável.

Resumindo

Neste capítulo discutimos o processo de responsabilização dos agentes públicos no que diz respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal e à Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal.

Ademais, tratamos da importância da transparência na Administração Pública e, principalmente, na Gestão Fiscal e Tributária, especificando documentos legais que configuram esta transparência e reafirmam o princípio constitucional da publicidade.

Tratamos, também, da importância da prestação de contas e do processo de fiscalização externo exercido pelo Poder Legislativo, com auxílio dos Tribunais de Contas do Estado e Ministério Público do Estado, bem como, do processo de fiscalização interno exercido pelo próprio Poder Executivo com seus órgãos de controle interno e procuradorias institucionais.

Abordamos também o controle social exercido pela participação popular e listamos as principais ferramentas que a sociedade pode fazer uso para exercer esse controle, como os conselhos de política pública, observatórios sociais, orçamento participativo, audiência pública e ouvidoria, além dos plebiscitos e referendos.

Reforçamos a necessidade de capacitação e aproximação da população a estes instrumentos para a ampliação do controle social nos municípios, corresponsabilização e exercício pleno da cidadania.

Por fim, discutimos sobre a importância dos tributos enquanto indutores de desenvolvimento municipal em uma perspectiva extrafiscal, inclusive, listando algumas práticas que podem ampliar essa proposta e criar cidades mais justas e equitativas ao nível social, econômico e político, afinal, a fiscalidade possui uma finalidade muito maior que a simples arrecadação para o funcionamento da máquina pública; a consecução do bem-estar da coletividade.

Estudos de Caso

Curitiba é cidade modelo de gestão fiscal e exemplo internacional
(Adaptado do site <https://www.curitiba.pr.gov.br/noticias/cidade-e-modelo-de-gestao-fiscal-e-tem-servidor-premiado-em-evento-nacional/51071>)



Figura 10: Secretário de Finanças de Curitiba Vitor Puppi no Seminário Nacional de Gestão Fiscal Municipal (SENAM).
Fonte: Imprensa de Curitiba (2019).

A forma como a Prefeitura de Curitiba superou a crise tem sido exemplo em vários eventos internacionais. Em março de 2019, o secretário de Finanças apresentou o case de Curitiba em Buenos Aires, em um encontro de secretários de planejamento e finanças da América do Sul, Central e do Norte promovido pelo Lincoln Institute, dos Estados Unidos. A rodada contou com a participação de representantes de nove países – Brasil, Estados Unidos, México, Peru, Panamá, Bolívia, Colômbia, El Salvador e Argentina.

No ano de 2018, os resultados foram apresentados na International Conference on Municipal Fiscal Health, também promovida pelo Lincoln Institute, em Detroit (EUA). O caso do Plano de Recuperação de Curitiba também foi apresentado em seminário promovido em Cambridge (EUA) e em duas das mais importantes universidades do mundo, a Universidade de Harvard e no Senseable City Lab do MIT (Massachusetts Institute of Technology).

O Plano de Recuperação de Curitiba incluiu um conjunto de medidas para melhorar a situação financeira da cidade. Ao assumir a administração municipal em 2017, o prefeito encontrou a cidade com uma dívida de R\$ 1,2 bilhão e um rombo de R\$ 2,19 bilhões de déficit.

As receitas estavam em R\$ 8,1 bilhões e as despesas em R\$ 10,3 bilhões. Faltavam R\$ 2,19 bilhões para fechar as contas, um valor equivalente a quatro anos de arrecadação de IPTU.

Entre as medidas adotadas estiveram: redução em mais de R\$ 105 milhões nas despesas de custeio, com renegociação de contratos em áreas como limpeza, informática, transporte e outros; criação de leilões reversos de dívidas municipais; o pagamento à vista de mais de 600 pequenos

credores; o estabelecimento de uma nova meta fiscal, evidenciando o compromisso com seriedade e transparência nas contas públicas; a diminuição do número de secretarias, de 24 para 12; e a criação do Nota Curitibana.

Após o plano, já em 2019, Curitiba manteve a nota A do índice de liquidez (Capag) da Secretaria do Tesouro, o que assegura o aval da União em operações de crédito. Antes, o município estava entre as piores capitais do país em liquidez, com a nota C.

Reflita:

Você consegue perceber e diferenciar as medidas puramente fiscais daquelas que podem ser consideradas extrafiscais que Curitiba adotou e consequentemente foram indutoras de desenvolvimento municipal?

A redução das despesas de custeio com a renegociação de contratos, o estabelecimento de novas metas fiscais e a redução de secretarias são nitidamente medidas fiscais. A criação de leilões reversos de dívidas municipais, o pagamento de pequenos credores e a criação do Nota Curitibana podem refletir-se em medidas extrafiscais. Por quê? Veja que as medidas fiscais estão nitidamente ligadas a questões quantitativas de orçamento enquanto a reversão de dívidas, a redução da inadimplência, o pagamento de pequenos credores, a transparência das contas públicas e a criação de um programa de incentivo à emissão de notas fiscais com CPF com premiação dos envolvidos (como o Nota Curitibana) possuem uma proposta de fomento e circulação econômica tanto de recursos quanto de informação, ampliando a arrecadação, porém, com uma finalidade mais qualitativa.

IPTU nos pequenos municípios

(Adaptado e replicado do site <https://www.clp.org.br/como-melhorar-a-arrecadacao-do-ipitu-ead1/>)

Alguns pequenos municípios são extremamente dependentes das transferências do Estado e da União e, no quesito receita própria, acabam encontrando dificuldades de consolidar, por exemplo, o IPTU como carro-chefe de sua arrecadação municipal.

O centro de Liderança Pública (CLP) publicou uma notícia em 31.07.2017 fazendo uma pergunta sobre como melhorar a arrecadação do IPTU e alguns pequenos municípios possuem algumas respostas bastante exitosas.

Lindolfo Collor (RS)

Até 2016, Lindolfo Collor (RS), cidade gaúcha com aproximadamente 6 mil habitantes, tinha muitas áreas rurais, as quais não costumavam pagar IPTU. Entretanto, algumas regiões do município que antes eram consideradas rurais, hoje, urbanizaram-se de modo a contar com serviços de infraestrutura pública, o que as obriga pagar o imposto.

O município apresenta uma média de arrecadação equivalente ao dobro do que é recolhido por regiões com uma realidade similar a sua. Em 2016, a receita de IPTU em Lindolfo Collor foi de R\$ 300,6 mil ante R\$ 124,3 mil nas cidades de mesma dimensão.

Contudo, a gestão municipal reiterava então que a arrecadação não era suficiente para cobrir com os gastos necessários em infraestrutura urbana.

Visando reverter a situação, os administradores da cidade trabalharam com três estratégias:

1. Recadastramento dos proprietários de imóveis;
2. Regularização fundiária;
3. Reavaliação da planta do município.

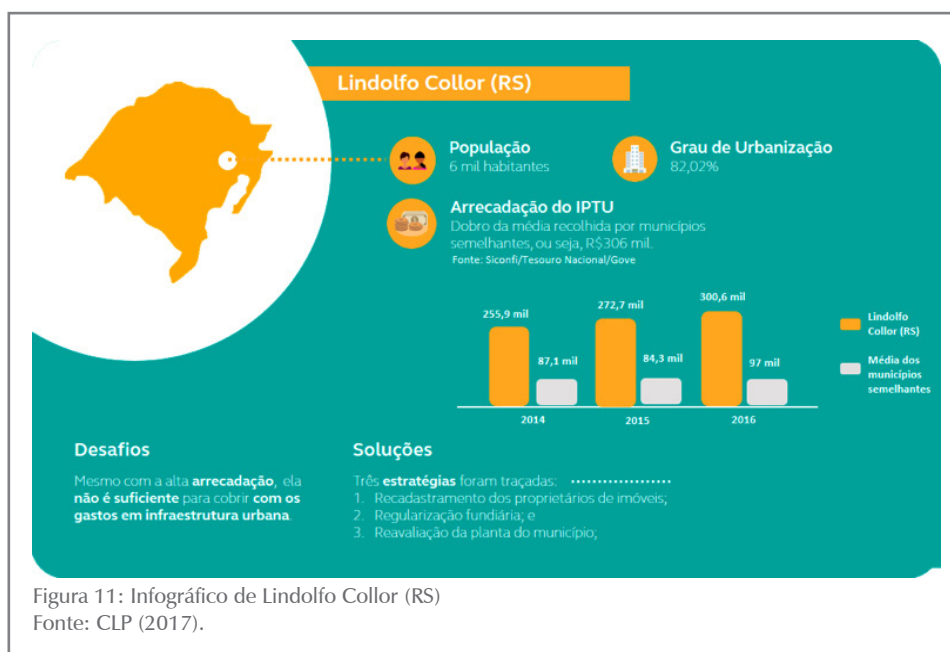
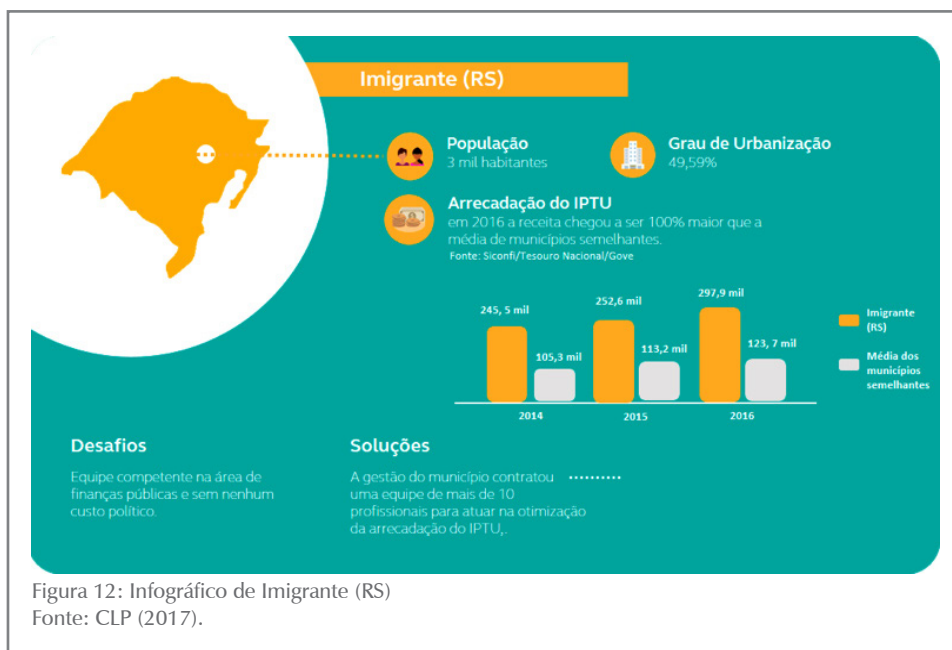


Figura 11: Infográfico de Lindolfo Collor (RS)
Fonte: CLP (2017).

Imigrante (RS)

Em Imigrante (RS), cidade com pouco mais de 3 mil habitantes, os números da arrecadação anual de IPTU foram mais altos quando comparados com a média de municípios de mesmo porte. Em 2016, a receita de R\$ 297,9 mil da cidade chegou a ser 100% maior em relação ao recolhimento comum do tributo em regiões de tamanho similar no mesmo período, R\$ 123 mil.

Sem nenhum custo político, a gestão do município recrutou uma equipe de profissionais que pudessem atuar na área de finanças. Pouco mais de 10 pessoas com boa capacitação profissional e experiência na área se uniram no esforço de otimizar a arrecadação municipal de IPTU.



Lajeado (RS)

Já em Lajeado, com cerca de 80 mil habitantes, a Secretaria Municipal da Fazenda construiu uma estrutura sólida de profissionais, mesmo sob as constantes trocas de governo, tendo dois departamentos, um de fiscalização, e outro direcionado para o setor de controle de tributação, especialmente em IPTU e ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis).

A revisão de algumas despesas que não figuravam na escala dos gastos funcionais do município, a revisão de contratos, e o estabelecimento de um teto menor de gastos em relação ao ano anterior também foram ações que surtiram efeito positivo.

Práticas de justiça fiscal

A gestão do município diminuiu o número de secretarias: de 14 para 11. Também houve redução no número de cargos comissionados em relação ao governo anterior. Economicamente, a situação do município permaneceu estável em relação a renda proveniente de IPTU.

A região tem uma característica individual por não ter sofrido influências econômicas tão fortes por sua força no setor industrial e comercial. Por ser uma cidade pequena, o impacto da crise também foi menor, incluindo nos repasses de tributos federais.

Para aprimorar a arrecadação anual, no final de cada ano é enviada à Câmara de Vereadores a atualização (com base na inflação) dos valores de referência (valor venal) do IPTU. No início do ano seguinte, os carnês são endereçados para pagamento, o qual pode ser feito de modo parcelado, o que possibilitou 15% de desconto para o exercício 2017. Mais de 60% dos munícipes efetuam o pagamento creditado com desconto; com isso

o grau de inadimplência é baixo quando comparado com a média estadual e federal (hoje, entre 5% a 10%).

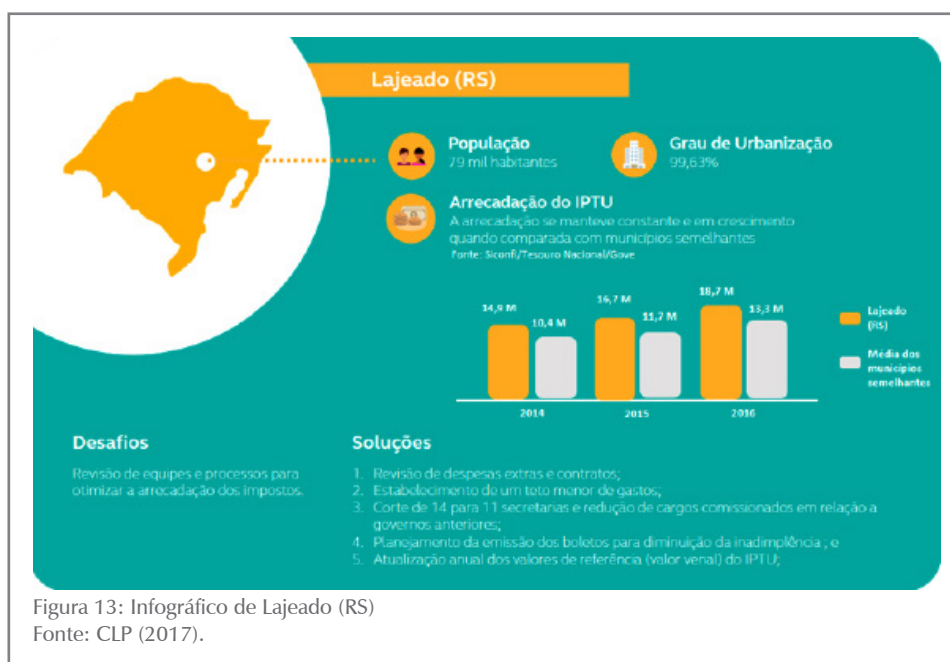


Figura 13: Infográfico de Lajeado (RS)
Fonte: CLP (2017).

Pelotas (RS) – médio porte

Montar uma estrutura voltada exclusivamente para questões de arrecadação: essa foi a iniciativa tomada pela gestão municipal de Pelotas/RS, município com mais de 340 mil habitantes, que formalizou uma equipe de arrecadação contemplada na Secretaria Municipal de Receita (SMR), contando com 81 servidores atuantes nos serviços de fiscalização do ISS, do ITBI, do IPTU, da dívida ativa, central de atendimento a contribuintes, núcleo gestor de relacionamento, além dos setores de apoio administrativo e chefia de gabinete.

Com a implantação da nova estrutura administrativa de finanças, por meio da Lei nº 6.423 de 13 de janeiro de 2017, foi criada a Secretaria de Planejamento e Gestão, a chamada SEPLAG, uma secretaria estratégica cujo objetivo é monitorar todas as fases de execução de obras, intervenções e programas da administração.

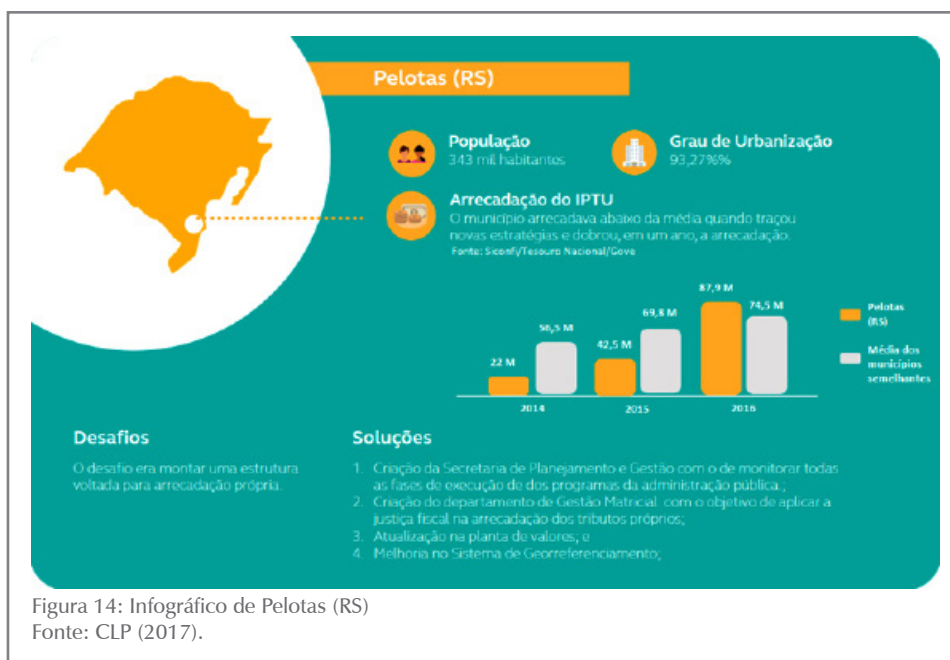
Práticas de justiça fiscal

Já o Departamento de Gestão Matricial – criado pela SEPLAG na gestão vigente – com atuação nos eixos da receita e despesa, adota práticas de justiça fiscal na arrecadação dos tributos próprios, na busca do aumento da arrecadação e qualificando as despesas governamentais.

A Lei Nº 6.178 de 03 de dezembro de 2014, vigente desde janeiro de 2015 em Pelotas, contempla todas as atualizações da planta de valores. A arrecadação pode ocorrer com a cobrança de parcela única, com desconto de 15% (antecipado para dezembro) ou com desconto de 5% (em janeiro).

Os contribuintes que optaram por não antecipar os pagamentos recebem carnê para pagamento do IPTU em dez parcelas anuais, o que também se relaciona à cobrança da dívida ativa tributária do imposto, desde a Lei Nº 6.309 de 30 de dezembro de 2015.

Os resultados foram perceptíveis, já em 2015 a arrecadação praticamente dobrou. Em 2016, houve uma antecipação do IPTU 2017, o que gerou R\$ 30 milhões a mais em 2016, atingindo um total de R\$ 87,9 milhões.



Viu como organização e planejamento podem melhorar a arrecadação tributária do município e permitir que ele cumpra sua função extrafiscal de desenvolvimento municipal? Espero que esses casos tenham te inspirado a contribuir com a gestão tributária do seu município!

ATIVIDADES

1. De que forma pode ser penalizado um prefeito municipal que não apresente o Relatório de Gestão Fiscal do município quadrimestralmente?
2. Vá até o portal da Secretaria da Fazenda (ou Finanças) do seu município e procure pelo Relatório de Gestão (Execução) Fiscal do Poder Executivo do município do ano anterior. Analise o comportamento das despesas com pessoal e estabeleça a partir da Receita Corrente Líquida (RCL) do município e do valor da Despesa Total com Pessoal (DTP) os valores do limite de alerta, prudencial e limite máximo da despesa, informando o percentual de comprometimento da receita e seu enquadramento.

3. De que forma pode ser penalizado um prefeito que não apresente a prestação de contas do desempenho da arrecadação municipal?
4. Quais são os mecanismos de fiscalização da gestão municipal? Que tipo de controle exercem?
5. Quais são as principais ferramentas de controle social? Cite características de cada uma.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro estudante,

Chegamos ao final desta disciplina, na qual os temas percorridos oportunizaram o conhecimento da evolução e da implementação da gestão tributária municipal no Brasil. Aqui tivemos a oportunidade de discutir os principais aspectos da realidade tributária brasileira, tomando como referência o papel do gestor municipal. Questões como a origem e a destinação dos tributos foram ressaltadas como a base para o entendimento do Sistema Orçamentário Nacional e, portanto, como o escopo de ação do gestor público e daqueles que estudam a Administração Pública. Ainda, você teve a possibilidade de verificar como se dá a responsabilização dos entes públicos pelo incumprimento de leis fiscais, a importância da transparência e do controle social para a consecução de uma gestão efetivamente pública. Com esse material, esperamos ter suscitado o desejo de aprofundamento da compreensão da ação do gestor público como agente central na promoção do bem-estar social, por meio da eficiente utilização dos recursos tributários.

Foi uma enorme satisfação estar com você!

Prof. Juliano Milton Kruger

GABARITO DAS ATIVIDADES

Capítulo 1

1. No Brasil, a prática de cobrança dos tributos teve início a partir da exploração do pau-brasil, no século XVI. O primeiro tributo, denominado quinto do pau-brasil, era integralmente destinado à Coroa portuguesa e incidia sobre a própria mercadoria produzida. O processo de colonização gerou novas obrigações tributárias impostas, principalmente, aos donatários das Capitanias Hereditárias, e as exigências de pagamento de tributos aumentaram significativamente, sendo cobrados, também, sobre especiarias e drogas e os relativos aos direitos alfandegários sobre importação e exportação. O Governo português observou que o sistema de capitanias não apresentava um retorno econômico desejável. Assim, centralizou a administração por meio do Governo-Geral. Neste, manteve os princípios tributários anteriores, mas propôs novas formas de receitas tributárias à Coroa, como o subsídio literário; subsídios do açúcar e algodão; e impostos sobre o ouro. Nessa mesma época, os portos do Brasil foram abertos às nações aliadas de Portugal, e, como consequência, foram criados o Banco do Brasil e o Tesouro Nacional. Apesar desses esforços a gestão dos recursos arrecadados pela Coroa portuguesa continuava ineficiente e não suportava as despesas da Metrópole, mesmo com a cobrança duplicada de alguns tributos, realizada sob nomenclaturas diferenciadas. Com a proclamação da independência foi demarcado o rompimento das relações entre Brasil e Portugal, visando um sistema tributário mais justo. Entretanto, o País herdou do período colonial uma precária estrutura tributária. E, embora a receita arrecadada pela cobrança dos tributos tivesse passado a ficar no País, a forma de cobrança e a arquitetura tributária tinham sofrido poucas transformações. Após a promulgação da República, em 1889, algumas decisões administrativas foram paulatinamente introduzidas. Em 1922, por meio do art. 31 da Lei n. 4.625, foi instituído no Brasil o imposto geral sobre a renda, e a Constituição de 1934, que promoveu notórias modificações na estrutura tributária e nas práticas administrativas do País, ressaltou a importância dos tributos nos três âmbitos da esfera Federal. Em seguida, surgiram as Constituições que delimitaram o Sistema Tributário Nacional, mais concreto e definido e disposto em acordo aos princípios da Constituição Federal de 1988 (CF/88). Os principais marcos da história da tributação no País são: a exploração do pau-brasil; a exploração da colônia portuguesa; a vinda da família real para o Brasil; o processo de independência e proclamação da República; os governos militares; e a Constituição Federal de 1988.
2. A constituição impõe como limite ao poder de tributar, somente a lei é capaz de exigir ou aumentar tributos (art. 150 da CF/88). Além disso, a CF/88 designa em seu art. 146 que a lei complementar irá dispor sobre as questões de ordem tributária e que por ordem se estabelece na lei n. 5.172/66 do Código Tributário Nacional. Este, por sua vez, determina que a Legislação Tributária compreende as leis,

os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 do Código Tributário Nacional).

3. A emenda constitucional federal pode disciplinar assuntos tributários, pois está em posição hierárquica superior às leis complementares, possuindo *status* de norma constitucional, com a ressalva de que essa emenda constitucional não fira as cláusulas pétreas previstas no art. 60, § 4º da Constituição Federal de 1988.
4. Caso haja a competência exclusiva do município, pode haver contrariedade à lei complementar estadual, desde que esta infrinja a competência constitucional do município ou que a assembleia legislativa opte por essa revogação.

Capítulo 2

1. A relação jurídica tributária tem um sujeito ativo credor (Estado) vinculado a um sujeito passivo (devedor) por meio de um objeto, que é sempre uma prestação. Esta pode ser uma obrigação de dar (principal) ou de fazer ou não fazer (acessória). O credor exige a prestação em virtude de lei, e ao devedor está a obrigação da prestação.
2. A obrigação tributária permite exigir de outra (devedora) uma prestação consistente em entrega de alguma coisa, ou em praticar certo ato, ou, ainda, em abster-se de certo ato ou fato, sob pena de sanção. Somente a lei, em sentido estrito da obrigação tributária, pode eleger certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição tributária como veículo de incidência tributária.
3. O vínculo entre o sujeito passivo e o sujeito ativo decorre da lei. Esta estabelece uma hipótese de incidência e, quando ocorre no mundo real o fato descrito abstratamente na norma, ou seja, ocorreu o fato gerador da obrigação tributária.

Capítulo 3

1. Sucintamente podemos definir Sistema Tributário Nacional como o conjunto formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que o regem. As principais espécies tributárias que o compõem são: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.
2. Os impostos, conforme define o art. 16 do Código Tributário Nacional é um tributo, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Desta maneira, para exigir o pagamento de imposto por certo indivíduo, ou empresa não é preciso que o Estado lhe preste

um serviço determinado ou lhe disponibilize o bem. Quando se consideram as bases de incidência ou os fatos geradores dos impostos podem-se definir três formas principais:

- a. **Patrimônio:** tributado por impostos diretos, por exemplo, IGF, IPTU, IPVA, ITR, ITCMD e ITBI.
 - b. **Renda:** tributada por impostos diretos, cuja base de cálculo é constituída em fluxos anuais de rendimentos, como por exemplo o IR.
 - c. **Consumo:** a compra e a venda de mercadorias e serviços constituem o fato dominante, variando apenas o momento em que o imposto é cobrado e a base de cálculo da operação, como por exemplo II, IE, IPI, IOF, ICMS e ISS.
3. O art. 148 da Constituição Federal de 1988 define que poderão ser instituídos empréstimos compulsórios quando:
- a. se destinarem ao atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e
 - b. no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

O referido artigo ressalva que os recursos captados via empréstimos compulsórios somente serão aplicados às despesas que fundamentarem sua instituição.

Capítulo 4

1. Valor do imóvel - R\$ 25.000,00
Percentual de valorização da obra pública - 8% do valor do imóvel

Assim:

$8\% \text{ de } 25.000,00 = \text{R\$ } 2.000,00$

Base de cálculo da contribuição de melhoria - R\$ 2.000,00

Alíquota de 12% = $2.000,00 \times 12\% = \text{R\$ } 240,00$

Valor total a pagar de contribuição de melhoria é R\$ 240,00.

2. Revisando os dados fornecidos:

Arrecadação total da União com IR	R\$ 500.000,00
Arrecadação total da União com IPI	R\$ 800.000,00
Renda per capita do país	R\$ 3.500,00
População do município "A"	230.000
Renda per capita do município "A"	R\$ 2.000,00
População do município "B"	122.524
Renda per capita do município "B"	R\$ 1.200,00

População do município "C"	61.504
Renda per capita do município "C"	R\$ 2.200,00
População do município "D"	18.000
População do município "E"	5.000
População total	12.000.000

Calculando os fatores necessários ao repasse:

Descrição	Valores	Fator População	Fator Inverso da Renda	Produto dos Coeficientes
ARRECADAÇÃO TOTAL DA UNIÃO COM IR	R\$ 500.000,00			
ARRECADAÇÃO TOTAL DA UNIÃO COM IPI	R\$ 800.000,00			
RENDA PER CAPITA DO PAÍS	R\$ 3.500,00 (8)			
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "A"	230.000 (2)	$\frac{(2)}{(1)} \times 100 = 1,92$ (12)		
RENDA PER CAPITA DO MUNICÍPIO "A"	R\$ 2.000,00 (9)		$\frac{(8)}{(9)} = 1,75$ (13)	$(12) \times (13) = 3,36$
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "B"	122.524 (3)	$\frac{(3)}{(1)} \times 100 = 1,02$ (14)		
RENDA PER CAPITA DO MUNICÍPIO "B"	R\$ 1.200,00 (10)		$\frac{(8)}{(10)} = 2,91$ (15)	$(14) \times (15) = 2,97$
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "C"	61.504 (4)	$\frac{(4)}{(1)} \times 100 = 0,51$ (16)		
RENDA PER CAPITA DO MUNICÍPIO "C"	R\$ 2.200,00 (11)		$\frac{(8)}{(11)} = 1,59$ (17)	$(16) \times (17) = 0,81$
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "D"	18.000 (5)	$\frac{(5)}{(1)} \times 100 = 0,15$ (1)		
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "E"	5.000 (6)	$\frac{(6)}{(1)} \times 100 = 0,04$ (1)		
POPULAÇÃO DE OUTROS MUNICÍPIOS	11.562.972 (7)	$\frac{(7)}{(1)} \times 100 = 96,36$ (1)		
POPULAÇÃO TOTAL	12.000.000 (1)	3,45 (A + B + C) 96,55 (D + E + OUTROS)	6,25 (A + B + C)	7,14 (A + B + C)

Valor de repasse FPM: R\$ 500.000 + 800.000 = 1.300.000 x 22,5% = 292.500.

Valor para capitais (A, B e C) = 10% = 29.250.

Valor para não capitais (D, E e demais) = 90% = 263.250.

Município A = $\frac{3,36}{7,14} \times 29.250 = 13.764,70$

Município B = $\frac{2,97}{7,14} \times 29.250 = 12.167,02$

$$\text{Município C} = \frac{0,81}{7,14} \times 29.250 = 3.318,28$$

$$\text{Município D (não capital)} = \frac{0,15}{96,55} \times 263.250 = 408,99$$

$$\text{Município E (não capital)} = \frac{0,04}{96,55} \times 263.250 = 109,06$$

$$\text{Demais municípios a repassar (não capitais)} = \frac{96,36}{96,55} \times 263.250 = 262.731,95$$

3. As condicionalidades são os compromissos nas áreas de Educação, Saúde e Assistência Social assumidos pelas famílias e que precisam ser cumpridos para que elas continuem a receber o benefício do Programa Bolsa Família.

Na área de Educação, as famílias devem atender a frequência escolar mínima de 85% para crianças e adolescentes entre 6 e 15 anos e mínima de 75% para adolescentes entre 16 e 17 anos.

Na área de Saúde, as famílias atendidas pelo Programa Bolsa Família devem manter o acompanhamento do calendário vacinal e do crescimento e desenvolvimento para crianças menores de 7 anos; o pré-natal das gestantes e o acompanhamento das nutrizes (complementos alimentares das gestantes) na faixa etária entre 14 a 44 anos.

Na área de Assistência Social, as famílias devem inserir a criança ou adolescente na sociedade, comprovando a inclusão da criança por meio de frequência mínima de 85% aos serviços socioeducativos e a retirada da criança ou adolescente de ambientes de trabalho infantil.

Vale ressaltar que o objetivo das condicionalidades não é o de punir as famílias, mas responsabilizar de forma conjunta os beneficiários e o Poder Público, este deve identificar os motivos do não cumprimento das condicionalidades e implementar políticas públicas de acompanhamento para essas famílias.

4. a) Despesas correntes (A) Pagamento de salários
 b) Despesas de capital (C) Receitas tributárias, industriais
 c) Receitas correntes (B) Investimentos e inversões financeiras
 d) Receitas de capital (D) Constituição de dívidas, alienação de bens

5. B

Capítulo 5

1. O Relatório de Gestão Fiscal tem por objetivo promover o acompanhamento da gestão, notadamente dos gastos, devendo ser elaborado quadrimestralmente, pelo titular do Poder ou órgão. A não

observância do prazo estabelecido para sua elaboração e publicação impõe ao ente **a vedação de receber transferências voluntárias até a sua regularização**, conforme art. 53, § 3º, da LRF.

2. Exemplo de Manaus com RGF de 2018*

Receita Corrente Líquida (RCL) = R\$ 4.439.531.643,45 (1)

Despesa Total com Pessoal (DTP) = R\$ 1.959.510.810,70 (2)

% da DTP sobre a RCL = (2) / (1) = 0,4414 = 44,14% - dentro da normalidade.

Limite máximo = 54% da RCL (6% Legislativo) = (1) x 0,54 = 2.397.347.087,46 (3)

Limite prudencial = 95% dos 54% da RCL = 51,3% = (3) x 0,95 = 2.277.479.733,09

Limite de alerta = 90% dos 54% da RCL = 48,6% = (3) x 0,9 = 2.157.612.378,72

% para atingir limite máximo = 54 – 44,14 = 9,86%

% para atingir limite prudencial = 51,3 – 44,14 = 7,16%

% para atingir limite de alerta = 48,6 – 44,14 = 4,46%

* para acesso ao RGF 2018 em questão: <http://dom.manaus.am.gov.br/pdf/2019/janeiro/DOM%204527%2029.01.2019%20CAD%202.pdf/>

- 3.** A ausência de prestação de contas implica inadimplência do ente e, portanto, inscrição no CAUC e SIAFI. Além desse aspecto, o ente fica impedido de celebrar convênios e receber outras transferências voluntárias e, ainda, pode haver a aplicação de multas de até 30% dos vencimentos anuais recebidos pelos gestores.
- 4.** O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo com auxílio do Tribunal de Contas do Município (quanto às contas municipais) e Ministério Público do Estado (quanto à legalidade dos atos administrativos). O controle interno é exercido pelo próprio Poder Executivo através de suas instâncias de controle interno e procuradorias institucionais.
- 5.** As principais ferramentas de controle social no Brasil são: Conselhos de Política Pública, observatório social, orçamento participativo, audiência pública e ouvidoria, além da possibilidade de plebiscitos e referendos.

Os conselhos podem ser conselhos consultivos e deliberativos. Os consultivos reúnem pessoas reconhecidas por suas capacidades e conhecimento em determinada área de política e são considerados órgãos de assessoria e apoio à tomada de decisões pelos governantes. Já os conselhos deliberativos são responsáveis por decisões vinculantes acerca de prioridades, estratégias, beneficiários, financiamento, assim como por exercer o controle público sobre a ação do Estado decorrente dessas deliberações.

Os observatórios são instituições independentes (ONGs) que se ocupam das tarefas de acompanhar os gastos e fiscalizar as contas públicas sem vínculo com o Estado.

O orçamento participativo (OP) apresenta-se como instrumento de participação social, permitindo que o poder público e o cidadão formulem a proposta orçamentária em conjunto. Permite que o cidadão seja ouvido antes da realização do ato administrativo, discutindo o planejamento das receitas e despesas.

A audiência pública, assim como o observatório social, apresenta-se como instrumento de controle social, na qual a sociedade interage com o poder público para decidir determinada questão. É uma instância de diálogos sociais. O conjunto de opiniões favoráveis e desfavoráveis irá formar o posicionamento da sociedade sobre o assunto tratado.

A Ouvidoria é um órgão que permite o intercâmbio entre o usuário do serviço e a administração pública, servindo para ouvir e registrar as opiniões e indignação dos cidadãos. As demandas apontadas pelos usuários são direcionadas para as respectivas secretarias. A percepção dos usuários sobre o serviço prestado conduz a uma avaliação do desempenho da gestão pública. A partir do levantamento das reclamações, os gestores poderão implementar melhorias aos serviços e produtos produzidos.

Os referendos e os plebiscitos são também mecanismos de controle social e levam a consulta à população para que ela delibere sobre um determinado assunto “de acentuada relevância”. O que difere um instrumento do outro é que no referendo a população é consultada “a posteriori” (depois) de a lei ser aprovada no Congresso, enquanto, no plebiscito a consulta é feita “a priori” (antes) de a lei ser aprovada.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Luiz Antônio; FERREIRA, Marco Aurélio Marques. **Gestão Tributária**. Florianópolis (Brasília): Departamento de Ciências da Administração – UFSC (CAPES), 3. ed., 2014.

AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 9, p. 25-50, jun. 1998. Disponível em: https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Galerias/Convivencia/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Financas_Publicas/199806_9.html. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BOUERES, João Flávio da Silva Amorim. **O processo administrativo fiscal como condição objetiva de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Florianópolis: UFSC, 2009. (Monografia do Curso de Graduação em Direito). Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33702-43840-1-PB.pdf>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct. Acesso em: 12 de novembro de 2020.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 janeiro de 1967.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 de novembro de 2020.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Decreto n. 1.232, de 30 de agosto de 1994.** Dispõe sobre as condições e a forma de repasse regular e automático de recursos do Fundo Nacional de Saúde para os fundos de saúde estaduais, municipais e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CcIVIL_03/decreto/1990-1994/D1232.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

_____. **Decreto n. 7.788, de 15 de agosto de 2012.** Regulamenta o Fundo Nacional de Assistência Social, instituído pela Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7788.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

_____. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Decreto-Lei n. 157, de 10 de fevereiro de 1967.** Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0157.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm. Acesso em: 15 de novembro de 2020.

_____. **Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm. Acesso: 20 de novembro de 2020.

_____. **Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

_____. **Emenda Constitucional n. 108, de 26 de agosto de 2020.** Altera a Constituição Federal para estabelecer critérios de distribuição da cota municipal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), para disciplinar a disponibilização de dados contábeis pelos entes federados, para tratar do planejamento na ordem social e para dispor sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb); altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc108.htm. Acesso em: 18 de novembro de 2020.

_____. **Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983.** Altera dispositivos da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc23-83.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993.** Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc23-83.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001.** Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm. Acesso em: 12 de novembro de 2020.

_____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 16 de novembro de 2020.

_____. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 13 de novembro de 2020.

_____. **Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução

orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950.** Define os crimes de responsabilidade e regula o respectivo processo de julgamento. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l1079.htm. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 10.208, de 19 de outubro de 2000.** Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei no 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10028.htm. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 10.219, de 11 de abril de 2001.** Cria o Programa Nacional de Renda Mínima vinculada à educação – “Bolsa Escola”, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10219.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001.** Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em: 12 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 13 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 12.788, de 14 de janeiro de 2013.** Permite a depreciação acelerada dos veículos automóveis para transportes de mercadorias e dos vagões, locomotivas, locotratores e tênderes que menciona, previstos na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI; e altera as Leis nºs 7.064, de 6 de dezembro de 1982, 8.352, de 28 de dezembro de 1991, 7.998, de 11 de janeiro de 1990, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 12.249, de 11 de junho de 2010, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12788.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 4.320, 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 18 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922.** Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 15 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 8.142, de 28 de dezembro de 1990.** Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8142.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992.** Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8397.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993.** Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8742.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 9.099, de 26 de setembro de 1995.** Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 16 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 9.604, de 5 de fevereiro de 1998.** Dispõe sobre a prestação de contas de aplicação de recursos a que se refere a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9604.htm. Acesso em: 17 de novembro de 2020.

_____. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

_____. **Portaria Conjunta n. 2, de 22 de dezembro de 2016.** Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria do Orçamento Federal. Aprova a Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 7ª. edição do Manual de contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/24793584/do1-2016-12-23-portaria-conjunta-n-2-de-22-de-dezembro-de-2016-24793566. Acesso em: 15 de novembro de 2020.

_____. **Portaria Interministerial MF/MP n. 325, de 27 de agosto de 2001.** Altera os Anexos I, II e III da Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=182573>. Acesso em: 18 de novembro de 2020.

_____. **Portaria Interministerial nº 163, de 4 de maio de 2001.** Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2015-2/arquivos%20portarias-sof/portaria-interm-163_2001_atualizada_2015_02set2015.pdf/. Acesso em: 18 de novembro de 2020.

_____. **Portaria MF nº 35, de 27 de fevereiro de 1998.** Criação do Grupo de Trabalho em Educação Tributária. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/cidadaos/educacao_fiscal/aspectos_legais/portaria_35.html. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

_____. **Portaria n. 840, de 21 de dezembro de 2016.** Secretaria do Tesouro Nacional. Aprova as Partes Geral, II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 7ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: https://portal.uneb.br/seconf/wp-content/uploads/sites/116/2018/10/PORTARIA_STN_N_840_DE_21_DE_DEZEMBRO_DE_2016.pdf. Acesso em: 15 de novembro de 2020.

_____. Senado; o Federal. Portal Orçamento. **SIGA BRASIL.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrasil>. Acesso em 15 de novembro de 2020.

_____. **Súmula n. 560 do Supremo Tribunal Federal.** Trata da A extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do Decreto-Lei 157/1967. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2584>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

BRUNO, Reinaldo Moreira. **Lei de responsabilidade fiscal e orçamento público municipal.** 5. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo administrativo federal: comentários à Lei n. 9.784, de 29/01/1999.** 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CASIMIRO, Lígia Maria Silva Melo de; MELO, José Patrício Pereira. Administração Pública no século XXI: planejamento, mobilidade urbana e desenvolvimento socioeconômico. **Revista Digital de Direito Administrativo**, v. 3, n. 2, p. 284-295, 2016.

CÉSAR, João Batista Martins. A audiência pública como instrumento de efetivação dos direitos sociais. **Revista Virtual do Mestrado em Direito da**

UCB, Brasília, v. 5, n. 2, p. 356-384, jul./dez. 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18840/1980-8860/rvmd.v5n2p356-384>. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

CLP – CENTRO DE LIDERANÇA POLÍTICA. Como melhorar a arrecadação do IPTU?. **Notícias**. São Paulo, 31 de julho de 2017. Disponível em: <https://www.clp.org.br/como-melhorar-a-arrecadacao-do-iptu-ead1/>. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

CUNHA, Eleanora Schettini Martins. **Conselhos de políticas: possibilidades e limites no controle público da corrupção**. Cadernos Adenauer XII, Rio de Janeiro, n. 3, p. 111-126, 2011. Disponível em: https://www.kas.de/c/document_library/get_file?uuid=28b19241-b7fd-239f-ee3e-c371cf7cb776&groupId=265553. Acesso: 20 de novembro de 2020.

CURITIBA. Cidade é modelo de gestão fiscal e tem servidor premiado em evento nacional. **Notícias de Curitiba: Plano de Recuperação**. Curitiba, 18 de junho de 2019. Disponível em: <https://www.curitiba.pr.gov.br/noticias/cidade-e-modelo-de-gestao-fiscal-e-tem-servidor-premiado-em-evento-nacional/51071>. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

FARIA, Carlos Roberto. **Desenvolvimento de uma Política Tributária Municipal Integrada ao Desenvolvimento Local**. 2007. 28 p. Monografia de Especialização (Especialização em Desenvolvimento Regional) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR.

FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira. Transparência e participação social da Gestão Pública: Análise Crítica das Propostas Apresentadas na 1ª Conferência Nacional sobre Transparência Pública. **Revista de Contabilidade e Controladoria da UFPR**, Curitiba, v. 6, n. 1, p. 73-88, jan./abr. 2014. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/32082/22668>. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

FREITAS, Antônia Maria Barbosa de; KRUGER, Juliano Milton. O planejamento como instrumento de democracia: controles oficiais através dos instrumentos de gestão orçamentária em Manaquiri. **Revista Igapó**, Manaus, v. 10, n. 2, p. 30-43, dez. 2016. Disponível em: <http://igapo.ifam.edu.br/ojs/index.php/igapo/article/view/482>. Acesso em: 12 de novembro de 2020.

GIAMBIAGI, Fábio.; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GODOY, José Eduardo Pimentel de. **Dicionário de história tributária do Brasil**. Brasília: ESAF, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

HOUAISS. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em: 03 de novembro de 2020.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KRUGER, Juliano Milton. O Plano Diretor como instrumento de Gestão Municipal: uma análise de sua implementação nos municípios amazônicos. **Caderno Virtual**, Brasília, v. 3, n. 48, p. 494-526, ago./out. 2020. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/4851>. Acesso em: 18 de novembro de 2020.

LACOMBE, Francisco José Masset. **Dicionário de Administração**. São Paulo: Saraiva, 2004.

LINS, Robson Maia. **A mora no Direito Tributário**. São Paulo: PUC, 2008. (Tese de Doutorado em Direito). Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8412>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

MAIA, Luiza. Transparência e Controle Social. Síntese Revista TCE-RJ. Rio de Janeiro, v. 5, n. 1 e 2, p. 50-67, jan./dez. 2010. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/documents/454798/485863/SinteseVol5-Num1-2-Jul-Dez2010.pdf>. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

MANAUS. **Lei n. 2.192, de 28 de dezembro de 2016**. Altera a Lei n. 1.628, de 30 de dezembro de 2011, que dispõe sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/am/m/manuel/lei-ordinaria/2016/219/2192/lei-ordinaria-n-2192-2016-altera-a-lei-n-1628-de-30-de-dezembro-de-2011-que-dispoe-sobre-o-imposto-predial-e-territorial-urbano-iptu-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 12 de novembro de 2020.

_____. **Lei nº 1.628, de 30 de dezembro de 2011**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/am/m/manuel/lei-ordinaria/2011/162/1628/lei-ordinaria-n-1628-2011-dispoe-sobre-o-imposto-sobre-a-propriedade-predial-e-territorial-urbana-iptu-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 12 de novembro de 2020.

MARTINS, Roberta Silva. **Da Função Extrafiscal dos Tributos**. 2013. 16 p. Monografia de Especialização (Especialização em Direito e Processo Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, GO.

MENEZES, Leonardo Lima de; ABREU, Toneypson da Silva. **Programa de capacitação: gestão do crédito tributário**. Rio de Janeiro: Escola de Contas do TCE-RJ, 2017.

MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de. **Uma Proposta de Tributação Ideal para a Consecução dos Objetivos Fundamentais da República Federativa do Brasil**. 2015. 127 p. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Ordem Jurídica Constitucional) – Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE.

OLIVEIRA, Danilo Menezes de. A responsabilidade tributária do sócio na execução fiscal. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, VIII, n. 22, ago. 2005. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-responsabilidade-tributaria-do-socio-na-execucao-fiscal/>. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

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

OLIVEIRA, Joana D'arc Vieira de. Sistema tributário brasileiro: o impacto da carga tributária para a população de baixa renda e suas desigualdades. **Caderno Virtual**, v. 2, n. 31, p. 1-21, 2015.

OLIVEIRA, Virgínio César da Silva e; PEREIRA, José Roberto. Sociedade, Estado e administração pública: análise da configuração institucional dos conselhos gestores do município de Lavras (MG). **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 19, n. 64, jan./jun. 2014. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/7969>. Acesso em: 20 de novembro de 2020.

PELTZ; Patricia Roseli. **O Depósito Judicial nas Ações que discutem Dívidas Fiscais e seus Efeitos na Persecução Criminal**. 20 jul. 2013. Disponível em: http://www.jurisway.org.br/monografias/monografia.asp?id_dh=11390. Acesso em: 10 de novembro de 2020.

RECIFE. **Portal de Finanças – Peça a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica para ter desconto no IPTU**. Disponível em: <https://portalfinancas.recife.pe.gov.br/node/1153>. Acesso em: 13 de novembro de 2020.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em Direito e Economia? **Cadernos Direito GV**, v. 5, n. 1, p. 4-58, 2008.

SILVA, Moacir Marques da. **Comentários à lei de Responsabilidade Fiscal: Abordagem contábil e orçamentária para os municípios**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

SILVA, Lara Lúcia; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; COSTA, Thiago Melo Teixeira da; FARONI, Walmer; FERREIRA, Marco Aurélio Marques. A influência do desempenho tributário e gestão fiscal no Índice Firjan de Desenvolvimento (IFDM) dos municípios de Minas Gerais. **Revista de Ciências Humanas**, v. 13, n. 1, p. 199- 219, jan./jun., 2013.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. (Texto para Discussão nº 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 05 de novembro de 2020.

OBRAS CONSULTADAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BREMAEKER, François E. J. de. **A importância do ISS para os Municípios brasileiros: precauções frente a uma reforma tributária**. Rio de Janeiro: IBAM / APMC / NAPI / IBAMCO, 2003.

BULGARELLI, Waldírio. **Sociedades comerciais**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário municipal: sistema tributário municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Receitas não tributárias: Taxas e Preços Públicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Este livro é parte integrante do material didático do Curso de Especialização em Gestão Municipal, do Programa Nacional de Formação em Administração Pública, oferecido na modalidade a distância.

REALIZAÇÃO



MINISTERIO DA
EDUCAÇÃO



ORGANIZAÇÃO



OFERECIMENTO

ISBN 978-65-89954-27-9



9 786589 954279