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 Gestão Pública Municipal

GESTÃO TRIBUTÁRIA

Luiz Antônio Abrantes
Marco Aurélio Marques Ferreira

CAPES
2010

© 2010. Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Todos os direitos reservados.
A responsabilidade pelo conteúdo e imagens desta obra é do(s) respectivo(s) autor(es). O conteúdo desta obra foi licenciado temporária e gratuitamente para utilização no âmbito do Sistema Universidade Aberta do Brasil, através da UFSC. O leitor se compromete a utilizar o conteúdo desta obra para aprendizado pessoal, sendo que a reprodução e distribuição ficarão limitadas ao âmbito interno dos cursos. A citação desta obra em trabalhos acadêmicos e/ou profissionais poderá ser feita com indicação da fonte. A cópia desta obra sem autorização expressa ou com intuito de lucro constitui crime contra a propriedade intelectual, com sanções previstas no Código Penal, artigo 184, Parágrafos 1º ao 3º, sem prejuízo das sanções cíveis cabíveis à espécie.

A161g Abrantes, Luiz Antônio

Gestão tributária / Luiz Antônio Abrantes, Marco Aurélio Marques Ferreira. – Florianópolis : Departamento de Ciências da Administração / UFSC; [Brasília] : CAPES : UAB, 2010.

126p. : il.

Inclui bibliografia
Especialização em Gestão Pública Municipal
ISBN: 978-85-7988-032-2

1. Direito tributário - História - Brasil. 2. Obrigação tributária. 3. Responsabilidade fiscal. 4. Impostos. 5. Finanças públicas. 6. Educação a distância. I. Ferreira, Marco Aurélio Marques. II. Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Brasil). III. Universidade Aberta do Brasil. IV. Título.

CDU: 336.2

Catalogação na publicação por: Onélia Silva Guimarães CRB-14/071

PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Luiz Inácio Lula da Silva

MINISTRO DA EDUCAÇÃO

Fernando Haddad

PRESIDENTE DA CAPES

Jorge Almeida Guimarães

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

REITOR

Álvaro Toubes Prata

VICE-REITOR

Carlos Alberto Justo da Silva

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DIRETOR

Ricardo José de Araújo Oliveira

VICE-DIRETOR

Alexandre Marino Costa

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO

CHEFE DO DEPARTAMENTO

Gilberto de Oliveira Moritz

SUBCHEFE DO DEPARTAMENTO

Rogério da Silva Nunes

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

SECRETÁRIO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Carlos Eduardo Bielschowsky

DIRETORIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

DIRETOR DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Celso José da Costa

COORDENAÇÃO GERAL DE ARTICULAÇÃO ACADÊMICA

Nara Maria Pimentel

COORDENAÇÃO GERAL DE SUPERVISÃO E FOMENTO

Grace Tavares Vieira

COORDENAÇÃO GERAL DE INFRAESTRUTURA DE POLOS

Francisco das Chagas Miranda Silva

COORDENAÇÃO GERAL DE POLÍTICAS DE INFORMAÇÃO

Adi Balbinot Junior

COMISSÃO DE AVALIAÇÃO E ACOMPANHAMENTO – PNAP

Alexandre Marino Costa
Claudinê Jordão de Carvalho
Eliane Moreira Sá de Souza
Marcos Tanure Sanabio
Maria Aparecida da Silva
Marina Isabel de Almeida
Oreste Preti
Tatiane Michelon
Teresa Cristina Janes Carneiro

METODOLOGIA PARA EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA

Universidade Federal de Mato Grosso

COORDENAÇÃO TÉCNICA – DED

Soraya Matos de Vasconcelos
Tatiane Michelon
Tatiane Pacanaro Trinca

AUTORES DO CONTEÚDO

Luiz Antônio Abrantes
Marco Aurélio Marques Ferreira

EQUIPE DE DESENVOLVIMENTO DE RECURSOS DIDÁTICOS CAD/UFSC

Coordenação do Projeto
Alexandre Marino Costa

Coordenação de Produção de Recursos Didáticos
Denise Aparecida Bunn

Supervisão de Produção de Recursos Didáticos
Érika Alessandra Salmeron Silva

Designer Instrucional
Andreza Regina Lopes da Silva
Denise Aparecida Bunn

Auxiliar Administrativo
Stephany Kaori Yoshida

Capa
Alexandre Noronha

Ilustração
Igor Baranenko
Adriano S. Reibnitz

Projeto Gráfico e Finalização
Annye Cristiny Tessaro

Editoração
Rita Castelan

Revisão Textual
Barbara da Silveira Vieira
Claudia Leal Estevão Brites Ramos

Créditos da imagem da capa: extraída do banco de imagens Stock.xchng sob direitos livres para uso de imagem.

Prefácio

Os dois principais desafios da atualidade na área educacional do País são a qualificação dos professores que atuam nas escolas de educação básica e a qualificação do quadro funcional atuante na gestão do Estado brasileiro, nas várias instâncias administrativas. O Ministério da Educação (MEC) está enfrentando o primeiro desafio com o do Plano Nacional de Formação de Professores, que tem como objetivo qualificar mais de 300.000 professores em exercício nas escolas de ensino fundamental e médio, sendo metade desse esforço realizado pelo Sistema Universidade Aberta do Brasil (UAB). Em relação ao segundo desafio, o MEC, por meio da UAB/CAPES, lança o Programa Nacional de Formação em Administração Pública (PNAP). Esse programa engloba um curso de bacharelado e três especializações (Gestão Pública, Gestão Pública Municipal e Gestão em Saúde) e visa colaborar com o esforço de qualificação dos gestores públicos brasileiros, com especial atenção no atendimento ao interior do País, por meio de Polos da UAB.

O PNAP é um programa com características especiais. Em primeiro lugar, tal programa surgiu do esforço e da reflexão de uma rede composta pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), pelo Ministério do Planejamento, pelo Ministério da Saúde, pelo Conselho Federal de Administração, pela Secretaria de Educação a Distância (SEED) e por mais de 20 instituições públicas de ensino superior (IPES), vinculadas à UAB, que colaboraram na elaboração do Projeto Político Pedagógico (PPP) dos cursos. Em segundo lugar, este projeto será aplicado por todas as IPES e pretende manter um padrão de qualidade em todo o País, mas

abrindo margem para que cada IPES, que ofertará os cursos, possa incluir assuntos em atendimento às diversidades econômicas e culturais de sua região.

Outro elemento importante é a construção coletiva do material didático. A UAB colocará à disposição das IPES um material didático mínimo de referência para todas as disciplinas obrigatórias e para algumas optativas. Esse material está sendo elaborado por profissionais experientes da área da Administração Pública de mais de 30 diferentes instituições, com apoio de equipe multidisciplinar. Por último, a produção coletiva antecipada dos materiais didáticos libera o corpo docente das IPES para uma dedicação maior ao processo de gestão acadêmica dos cursos; uniformiza um elevado patamar de qualidade para o material didático e garante o desenvolvimento ininterrupto dos cursos, sem as paralisações que sempre comprometem o entusiasmo dos alunos.

Por tudo isso, estamos seguros de que mais um importante passo em direção à democratização do ensino superior público e de qualidade está sendo dado, desta vez contribuindo também para a melhoria da gestão pública brasileira, compromisso deste governo.

Celso José da Costa
Diretor de Educação a Distância
Coordenador Nacional da UAB
CAPES-MEC

Sumário

Apresentação..... 9

Unidade 1 – A Legislação Tributária e os princípios constitucionais brasileiros

Evolução da Legislação Tributária no Brasil.....17
Princípios constitucionais tributários.....28
Conceituando o Direito Tributário.....28
Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.....29
Fontes do Direito Tributário.....30

Unidade 2 – Obrigação e Legislação Tributária

Obrigação tributária.....41
Definições e espécies.....41
Elementos da obrigação tributária.....42
Responsabilidade tributária.....43
Vigência e aplicação da Legislação Tributária.....45
Administração tributária.....45
Fiscalização.....46
Discriminação constitucional de rendas.....47
Classificação da competência tributária.....47

Unidade 3 – Sistema Tributário Nacional

Sistema Tributário Nacional.....53
Definições de tributos.....54
Espécies de tributos.....55
Impostos.....56
Taxas.....57
Contribuição de melhoria.....58
Empréstimos compulsórios.....59
Contribuições sociais.....60

Unidade 4 – Gestão da receita e da despesa pública municipal

Gestão da receita e da despesa pública municipal.....67
Ciclo orçamentário.....68
Características do processo orçamentário municipal.....69
Orçamentária: Sistema Tributário Municipal – Receitas.....72
Transferências intergovernamentais.....93
Despesas.....108
Sistema de informação orçamentário.....114

Considerações Finais.....122

Referências Bibliográficas.....123

Minicurrículo.....128

Apresentação

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 a administração e a gestão tributária.

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, o 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. Finalmente, em um País com dimensões continentais tendem a faltar informações atualizadas e precisas, sem contar com 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 repassadas pelas esferas superiores. No entanto, após a Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, houve um forte incremento de arrecadação municipal. Assim, reconhecemos o potencial de geração de receita própria pelos 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, 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, posto que nestas unidades havia uma composição desregulamentada na década passada.

Desta forma, veremos a importância do conhecimento da gestão tributária dos municípios e responderemos questões como: o porquê da tributação, para onde vão nossos tributos e como elaboramos um orçamento público. A partir daí, criaremos uma visão teórico-empírica dos aspectos relacionados aos princípios da administração das nossas cidades.

Qualquer resposta a quaisquer dessas questões que você possa apresentar agora será parte de uma construção conceitual estabelecida a partir deste momento. Vamos juntos levantar amplos conhecimentos sobre a administração e a gestão tributária municipais para, em cada momento da aprendizagem, elevarmos a nossa condição de compreensão e aplicação à realidade.

Para abordarmos esses temas, estruturamos este livro em quatro Unidades de forma a possibilitar a você um profundo e conciso conhecimento dos fatores relacionados à gestão tributária municipal. 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.

Na Unidade 1, faremos uma discussão sobre a evolução dos conceitos da Legislação Tributária, possibilitando a construção de uma visão crítica a respeito do desenvolvimento do Código Tributário Nacional e de sua influência na gestão pública. Ressaltaremos a prática administrativa de cobrança de tributos desde os primórdios do Brasil Colônia e as constantes evoluções na tributação em função da promulgação das Constituições Federais.

Nossa dica é: leia com atenção e procure estabelecer a relação entre a história tributária brasileira, seus dizeres lícitos e o impacto das práticas de arrecadação de tributos no ordenamento administrativo nacional.

Na Unidade 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 ao advento do vínculo jurídico na prestação tributária. Observaremos, também, as determinações da vigência, administração, fiscalização e competência na arrecadação dos tributos.

Na Unidade 3, estudaremos o Sistema Tributário Nacional. Examinaremos os aspectos estruturais básicos do nosso ordenamento jurídico-tributário vigente, contendo 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, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

Na Unidade 4, abordaremos a exposição dos 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 o de facilitar o seu entendimento sobre o orçamento público e propiciar-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 (ISSQN).

Abordaremos, também, as receitas municipais advindas das taxas do efetivo exercício do Poder de Polícia administrativa, tais como: as licenças para localização, funcionamento e exercício de comércio; e as taxas decorrentes da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos, específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à disposição, por exemplo, aquelas relacionadas à limpeza pública e conservação de estradas municipais.

Como iremos 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. Nessas, 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.

Ao final desta disciplina, esboçaremos o SIGA BRASIL que 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. 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 entre 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.

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, possibilitando a você uma visão crítica e, ao mesmo tempo, propositiva.

Assim, desejamos que você tenha uma ótima experiência com o seu estudo, pois nós autores ao percorrermos este caminho a tivemos. Aproveitamos para fazer especiais agradecimentos ao mestrando em Administração Pública da Universidade Federal de Viçosa, Antônio Carlos Brunozi Junior, pelo subsídio à realização das pesquisas de conteúdo textual e gráfico, sem as quais esse livro não seria concluído; e a Professora Doutora Maria Helena Leal Castro, da Universidade Federal de Juiz de Fora, pelas preciosas críticas e sugestões técnicas que tornaram possível atingir a versão final deste livro.

Professores Luiz Antônio Abrantes e
Marco Aurélio Marques Ferreira

UNIDADE 1

A Legislação Tributária e os princípios constitucionais brasileiros

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- Descrever a evolução da Legislação Tributária no Brasil;
- Evidenciar os princípios jurídicos que proporcionam 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.

Evolução da Legislação Tributária no Brasil

Caro estudante,

Seja bem-vindo à primeira Unidade da disciplina *Gestão Tributaria*. Nesta Unidade, veremos que as dimensões das práticas tributárias no Brasil podem ser observadas desde os primeiros instantes de exploração do pau-brasil, no século XVI, o que nos possibilitará a construção de uma visão crítica a respeito do desenvolvimento do Código Tributário Nacional e de sua influência na gestão pública.

Bons estudos!

Nos primórdios do Brasil Colônia temos que o primeiro tributo brasileiro, denominado quinto do pau-brasil, era pago compulsoriamente à Coroa portuguesa pelos colonizadores que desejavam explorar a terra descoberta, sendo o pagamento deste tributo a quinta parte de tudo aquilo que era extraído e vendido pelo colonizador. 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.

Contudo, o processo de colonização do Brasil foi inevitável e necessário para a proteção e 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, surgindo assim as Capitanias Hereditárias, cuja concessão também envolvia obrigações tributárias impostas aos donatários. No campo econômico, a opção foi pela exploração agrícola da cana-de-açúcar, pois o açúcar, além de ser uma mercadoria de grande aceitação em terras europeias, tornava as novas terras mais rentáveis.

Com esta forma de organização surgiram também dispositivos legais para a cobrança tributária. Por meio da carta de Foral era concedido o direito tributário sobre rendas, direitos, foros e tributos. Os donatários das capitanias 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 no Brasil, e novos tributos passaram a ser cobrados como aqueles relativos ao monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e drogas; os relativos ao direitos alfandegários sobre importação e exportação; quintos dos metais e pedras preciosas e 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 do 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.

Saiba mais — **Carta Foral**

No Brasil como em Portugal e em outras partes do Império Português, a carta de Foral tratava, entre outras coisas, dos tributos a serem pagos pelos colonos ou aqueles de 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. Assim, 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: Elaborado pelos autores.

Aqueles que detinham a confiança do rei tornaram-se foco de problema 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.

Como solução intermediária a fim de centralizar a administração colonial, o Governo português na Colônia brasileira instituiu um novo representante, o Governo-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 do açúcar e do algodão e os impostos sobre o ouro. No início do século XIX os portos do Brasil foram abertos a nações ligadas a 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 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 insipiente. Podemos observar na história do País dispêndios abusivos, a exemplo da mudança da família real para o Brasil, financiada 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 à Colônia. E, devido à inexistência de uma separação fiscal de competência, um mesmo tributo podia ser cobrado várias vezes, sendo diferenciado apenas em sua nomenclatura.

Com a proclamação da independência brasileira em 1822, as relações coloniais entre Brasil e Portugal foram rompidas. Em 25 de março de 1824 o País outorgou a sua primeira Constituição, com promessas de um Sistema 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. Já 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 da Legislação Tributária brasileira:

- 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 Portugal.

Outras peculiaridades da Legislação Tributária brasileira podem ser encontradas no *Dicionário da História dos Impostos* lançado pela Receita Federal. Leia e discuta com os seus colegas este extenso processo de aplicações tributárias. Poste sua opinião no Ambiente Virtual de Ensino-Aprendizagem.

Assim, em 1889, com a promulgação da República, algumas decisões administrativas foram paulatinamente sendo introduzidas e, em 24 de fevereiro de 1891, a primeira Constituição da República delegou, por meio dos artigos 7º e 9º, competência à União e aos Estados para decretarem determinados impostos. Coube a cada Estado encarregado fixar os impostos municipais de forma a

assegurar-lhes autonomia. Tanto a União como os Estados tinham poder pra criarem outras receitas tributárias.

Por meio do artigo 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), residente no território nacional, 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).

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 nos três âmbitos da esfera federal. 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 1930, por meio da Constituição Federal, houve uma reforma geral do Tesouro Nacional com reflexo 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 ao mesmo tempo em que era proibida a cobrança do imposto sobre exportações em transações interestaduais e limitada a alíquota deste imposto ao máximo de 10%.

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

Outra inovação à época foi a repartição da receita de impostos entre as diferentes esferas de governo. Estes 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 eram repartidos 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 tributarem o consumo de combustíveis de motor de explosão. Ademais, os municípios perderam a capacidade para tributarem a renda das propriedades rurais. Em face das limitações impostas pela Constituição anterior, o imposto sobre exportação, 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 bruscamente 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 1950.

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). Deste modo, para que o Governo pudesse enfrentar a crise política e econômica à época, a realização de reformas se fez necessária, surgindo, portanto, as "reformas de base".

Durante o período compreendido entre as décadas de 1950 e 1960, inúmeras propostas foram elaboradas a fim de proporcionarem a 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 devido à cumulatividade do imposto de consumo como 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. Neste 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.

> 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, ressalvando como destaques a criação de mecanismos de compensação nas distribuições de rendas fiscais e a transformação do Sistema Tributário Nacional em instrumentos 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.

Em razão desse cenário de déficit e agravamento do estado econômico, o Governo buscou receitas, materializadas pela Emenda Constitucional n. 23, de 1° de janeiro de 1984, para alterar os dispositivos da Constituição Federal vigente (1967) a fim de aumentar a receita tributária. 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 1960. A necessidade da elaboração de um novo sistema culminou, então, com o surgimento da Constituição de 1988. Observe na Tabela 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.

Tabela 1: Carga tributária global – 1947/1985

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

Fonte: Adaptada 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 1960, foi consequência de um processo participativo cujas maiores discussões ficaram concentradas na Assembleia Nacional Constituinte, embora também tenha contado 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. As limitações ao poder de tributar trazem a garantia de direitos individuais ao contribuinte; mantêm o princípio da legalidade, igualdade tributária, irretroatividade e anterioridade; os tributos confiscatórios; os tributos de tráfego interestaduais ou intermunicipais; e a impossibilidade de criar um tributo sem lei que o estabeleça.

Sendo assim, pela forma da lei, os tributos das respectivas esferas do Governo passaram a ter a seguinte configuração no novo Sistema Tributário Nacional:

- Tributos da União
  - Imposto sobre importação 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.
  - Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos 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.
  - 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.
  - Impostos sobre vendas a varejo de combustíveis, líquidos e gasosos, exceto óleo diesel. Imposto sobre serviços de qualquer natureza.
  - 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. Com base na Figura 1 podemos evidenciar a incidência da carga tributária sobre o PIB nacional, considerando as modificações e introduções lícitas advindas da Constituição Federal de 1988.

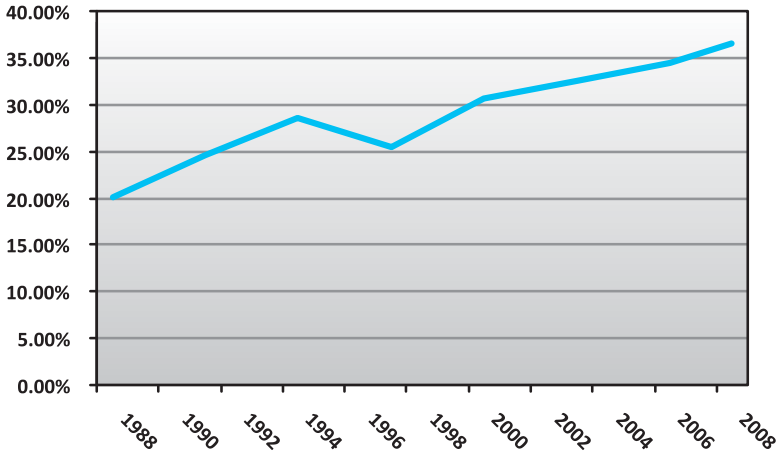

Figura 1 : Evolução da carga tributária sobre o PIB após a Constituição de 1988
Fonte: Adaptada a partir das Contas Nacionais do Brasil e IBGE

Assim, podemos afirmar que um sistema tributário bem concebido, constituído por impostos de base ampla, deve possibilitar o aumento ou a diminuição da carga tributária, de forma a fornecer financiamento adequado às atividades do governo, em suas diferentes etapas, sem que sejam necessárias reformas de grande porte que afetem o funcionamento do setor produtivo.

Contudo, dificilmente isto será possível se os componentes de um sistema tributário apresentarem bases mais estreitas, que exijam tributação excessivamente pesada de poucos segmentos da atividade econômica. Assim, a ampliação das bases e a racionalização dos tributos, ao interferirem cada vez menos no funcionamento do processo econômico, são claramente tendências mostradas pela evolução do Sistema Tributário Nacional brasileiro, embora a carga tributária tenha continuamente evoluído.

Princípios constitucionais tributários

Vamos agora compreender os princípios constitucionais tributários que orientam o Direito Tributário. Para tanto partiremos da definição de Lacombe (2004) que traz princípio como sendo conceitos ou ideias básicas que podem fundamentar uma forma ou uma teoria já concretizada.

Para compreendermos este tema precisamos partir de uma visão dicotômica ampla, Estado e contribuinte, para depois entendermos o que é, conceitualmente, o Direito Tributário.

Conceituando o Direito Tributário

De acordo com Harada (2007), 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; constituindo uma disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

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

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.

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 artigo 145 da CF/88 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 ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição e a contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Confira, no texto da CF/88, o artigo citado acessando o *site* <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/constitui%C3%A7ao_compilado.htm>.

Contudo, na CF/88, direta ou indiretamente, encontramos o sustentáculo do Direito Constitucional Tributário Positivo, visto que ela 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.

A CF/88 é o instrumento primeiro e soberano que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. 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.

Contudo, 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, pois se exaure com a edição da CF/88.

Apenas o Poder Legislativo pode criar tributos.

Sendo assim, podemos perceber que é na CF/88 que encontramos a delimitação e o fracionamento da competência tributária pela qual a União, os Estados, os municípios e o Distrito Federal receberam cada qual um campo tributável próprio.

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; as leis ordinárias; as leis delegadas; as medidas provisórias; os decretos legislativos; as resoluções; os tratados e convenções internacionais; e as fontes formais secundárias.

No Direito Tributário, centrado no princípio da legalidade, a lei exerce o papel de notória importância. Outros atos, sem o *status* da lei, podem atuar em assuntos preteridos da tributação, como a aprovação de formulários de prestação de informações, de guias de recolhimento etc.

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 veículos 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.

A fonte real, portanto, é a ocorrência do fato que define a geração da obrigação tributária. Conforme o artigo 114 do Código Tributário Nacional, fato real é a situação definida em lei como necessária e suficiente na 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.

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 normas jurídicas 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.

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

Emendas constitucionais

As emendas constitucionais são alterações setoriais no texto constitucional originário, realizadas por meio de um processo mais rigoroso do que o previsto paras as demais normas e surgem como manifestação do poder constituinte derivado. Sendo assim, seu conteúdo deve respeitar os limites impostos pelo texto principal.

Cabe destacarmos ainda que em acordo ao § 4º do artigo 60 da CF/88, não será objeto de deliberação a proposta que tende a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais.

Para o seu melhor entendimento, evidencie as formas de fontes do Direito Tributário e as incidências na sua realidade e região geográfica, pesquisando no site do Senado Federal – SICON – <http://www6.senado.gov.br/sicon/PreparaPesquisa.action>. Após verificar as representações de seu interesse, destaque as principais consequências decorrentes das formas de tributação em seu município. Compartilhe essas informações com seus colegas e tutor no Ambiente Virtual de Ensino-Aprendizagem (AVEA).

Leis complementares

A lei complementar é uma espécie normativa diferenciada, com processo legislativo próprio e matéria reservada. A princípio possui as mesmas fases do procedimento ordinário, o que as diferencia é o *quorum* para aprovação e a competência material. Assim, para a lei ordinária é suficiente maioria simples (artigo 47 da CF/88), já para a lei complementar (artigo 69 da CF/88) o *quorum* para aprovação deverá ser de maioria absoluta.

No campo material, para a lei complementar a competência é taxativa, ou seja, somente nos casos expressamente determinados pela CF/88. Para a lei ordinária a competência é residual, abrange apenas as matérias não reservadas para a lei complementar.

Cabe ainda salientarmos que não há hierarquia entre as duas espécies normativas, ambas estão subordinadas à CF/88.

Leis ordinárias

A lei ordinária é a lei que tem seu procedimento delineado pela 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 e uma vez discutido é votada a matéria nas duas casas, delimitando o objeto a ser aprovado ou mesmo rejeitado pelo Poder Legislativo.

Após aprovado e sancionado pelo presidente da república, o projeto de lei passa à fase complementar que compreende a sua promulgação (declarar 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 da CF/88.

Para a aprovação de lei ordinária é necessário atender o requisito do artigo 47 da CF/88, qual seja, a de maioria simples para a aprovação do projeto em cada casa legislativa, câmara e senado.

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, prorrogável por mais 60. Após este prazo, se o Congresso Nacional não aprová-la, convertendo-a em lei, a MP perderá sua **eficácia***. A CF/88 proíbe a reedição de uma MP na mesma sessão legislativa, que tenha sido expressamente rejeitada no Congresso Nacional ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo, podendo ser confirmada na sessão legislativa seguinte.

***Eficácia** – capacidade de atingir resultados válidos, ou seja, que precisam ser atingidos. Fonte: Lacombe (2004).

Quanto ao aspecto da elaboração de matéria tributária, as MPs não se mostram instrumento hábil e legal à 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 a 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.

Mas para que servem os decretos-leis?

Servem para fixar, a cada exercício financeiro, a remuneração do presidente e do vice-presidente da república e dos ministros de Estado. Ao Direito Tributário interessa mais os decretos legislativos aprovando convenções internacionais para evitar dupla tributação do imposto sobre a renda, ou para instituir isenções de impostos federais, estaduais e municipais em determinadas circunstâncias.

Fontes formais secundárias

Além dos instrumentos normativos evidenciados, o Código Tributário Nacional enumera em seu artigo 100, as fontes tidas como complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos.

Podemos, assim, determinar como fontes formais secundárias os fatos e atos administrativos cuja observância pelo sujeito passivo implica a exclusão de penalidades e a incidência de juros moratórios, representando, portanto, uma garantia a mais para os contribuintes. Ou seja, são ferramentas normativas de hierarquia inferior ao decreto legislativo, às decisões administrativas de órgãos singulares ou colegiados, às práticas observadas pelas autoridades do administrativo e aos convênios que entre si celebram as entidades políticas tributantes.

Resumindo

Nesta primeira Unidade, analisamos o Sistema Tributário do Brasil desde o seu surgimento no momento 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 e os 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. Nessa época, a gestão dos recursos públicos arrecadados pelo Governo continuava insipiente. Constam na história do País dispêndios abusivos. Finalmente, a proclamação da independência demarcou o rompimento das relações coloniais entre Brasil e Portugal.

Conseguimos observar que no período posterior a independência o País ainda continuava refém da precária estrutura tributária. Com a promulgação da República, algumas decisões administrativas foram introduzidas no Siste-

ma Tributário Nacional. No âmbito dos tributos, tanto a União como os Estados tinham poder para criarem outras receitas tributárias.

Outro fator destacado foi a instituição, em 1922, do imposto de renda sobre pessoa física e jurídica. 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 de aprendizagem

As atividades de aprendizagem propostas buscam promover a fixação de seu conhecimento sobre o assunto proposto. Por isso, se ao resolve-las você tiver alguma dúvida, não hesite, consulte seu tutor.

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 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?

UNIDADE 2

Obrigação e Legislação Tributária

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, 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.

Obrigação tributária

Caro estudante,
Conforme você viu nos objetivos apresentados, veremos nesta Unidade 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 aos entes da União. Leia com atenção esta Unidade e não hesite em consultar o seu tutor em caso de dúvida.
Bom estudo!

Definições e espécies

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, 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 de obrigação. Deste modo, o conteúdo da obrigação consistente 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, por meio da Figura 2, os momentos e processos de surgimento da obrigação tributária.

Figura 2 : Hipóteses de incidência da obrigação tributária
Fonte: Adaptada de <www.direitotributario.hpg.ig.com.br>

Elementos da obrigação tributária

Podemos considerar os seguintes elementos constitutivos da obrigação tributária: a lei, o fato, 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****. Ou seja, somente a lei, em sentido estrito, pode eleger certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição tributária como veículo de incidência

Ex leg – expressão latina que significa por força lícita. De acordo com a lei. Disponível em: <http://www.mundodosfilosofos.com.br/latim.htm>. Acesso em: 14 abr. 2010.

tributária. Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, juridicizados.

Fato gerador

Definimos como "fato gerador abstrato" a hipótese descrita na lei ou a hipótese de incidência, isto é, a hipótese 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.

Perceba que no decorrer da leitura deste livro o seu conhecimento se tornará cumulativo. Como nos propomos a atingir uma visão sistêmica e contextual da Legislação Tributária, será muito importante você não hesitar em consultar o seu tutor, em caso de dúvida.

Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária consiste no dever do contribuinte, sujeito passivo natural, de tornar efetiva a prestação de dar 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 refere-se à responsabilidade em seu sentido específico,

ou seja, no sentindo de atribuir licitamente a uma pessoa que não realizou a situação descrita na norma, o dever de efetuar a prestação.

Dessa forma, como mostra a Figura 3, podemos evidenciar os aspectos e procedimentos da responsabilidade tributária, prescrevendo as obrigações e deveres do devido contribuinte:

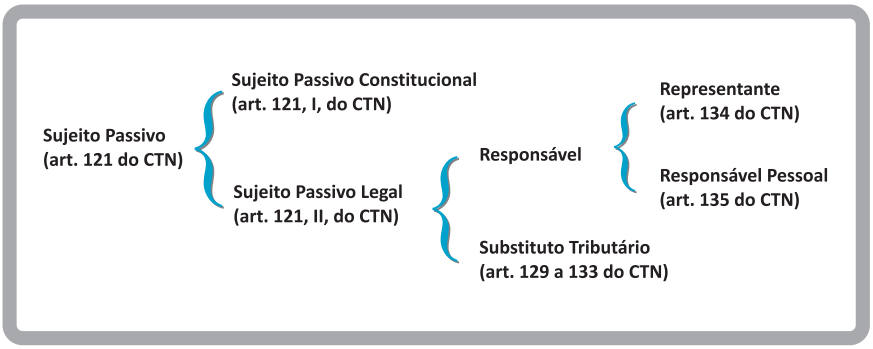

Figura 3: Responsabilidade tributária
Fonte: Adaptada de <www.ambito-juridico.com.br>

Vigência e 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. Assim, 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 espelhem sua hipótese de incidência.

Administração tributária

Não podemos falar em tributação sem mencionarmos a sua administração, pois é esta a atividade do Poder Público responsável pela fiscalização e arrecadação tributária. Ou seja, administração tributária implica no procedimento de verificação quanto ao

cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos pendentes a deflagrar a cobrança e a expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

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

A administração tributária é conduzida pela legislação a que se refere o artigo 96 do Código Tributário Nacional. As próprias leis instituidoras dos tributos estabelecem, genericamente, as normas de competência e os poderes dos agentes públicos no desempenho das atividades fiscalizadoras.

Fiscalização

O artigo 194 do Código Tributário Nacional 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 Código Tributário Nacional balizou a ação das autoridades administrativas submetendo seus poderes e deveres ao princípio da legalidade. Assim, cabe à lei prescrever a discrição 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 artigo 195 do Código Tributário Nacional 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. A finalidade dessa disposição foi a de amenizar os preceitos das normas limitantes contidas no Código Comercial.

Discriminação constitucional de rendas

Em uma Unidade Federativa, 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.

Deste modo, podemos evidenciar a competência tributária, ou seja, a aptidão para a criação de tributos por parte da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios. Todos têm, dentro de certos limites, 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.

Classificação da competência tributária

A competência tributária é dividida em três modalidades: privativa, residual e comum. Designamos privativa a competência utilizada para criar impostos, atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político, como o imposto de importação, de competência privativa da União; do ICMS, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; e o ISS que compõe a 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 competência comum as taxas e as contribuições de melhoria, delegadas a todas as pessoas políticas: União, Estados, Distrito Federal e municípios.

Resumindo

Nesta Unidade, demonstramos que as relações conceituadas juridicamente na Legislação Tributária vêm de dispositivos distintos. A partir destes dispositivos definimos a obrigação tributária como o vínculo que surge da hipótese de incidência dos tributos. Assim, seus elementos constitutivos vêm da lei, do fato, do sujeito e do objeto.

Nesse contexto, enfatizamos que o fato gerador é responsável por descrever uma ação a qual a lei determina um tributo, por sua vez, a ocorrência desse fato gera a obrigação tributária.

Na sequência, vimos que a responsabilidade tributária constitui outro elemento, o dever do contribuinte com o pagamento do tributo, desde que a lei vija 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 artigo 194 do Código Tributário Nacional 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 do próprio Código Tributário Nacional.

Por fim, quanto à competência de tributar, evidenciamos que a própria CF/88 provê recursos aos vários entes políticos, como a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, fim de que possam atender aos seus respectivos dispêndios.

Atividades de aprendizagem

Certifique-se de seu entendimento sobre os conceitos relacionados à obrigação tributária respondendo 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?

UNIDADE 3

Sistema Tributário Nacional

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, 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.

Sistema Tributário Nacional

Caro estudante,

Novamente, vamos nos inserir em um novo contexto de conhecimento, o Sistema Tributário Nacional (STN), e conhecer 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 sua leitura, reflita um pouco esses conceitos.

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

Considerando a autonomia legislativa dos entes regionais e locais, é a existência dos princípios tributários, limitadores do exercício da competência impositiva (capacidade de instituição tributária), aplicáveis em caráter nacional, que permite denominar o STN. Nesse aspecto, podemos caracterizá-lo

Saiba mais **Exercício da Competência**

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 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 quem tem o poder de instituir tributo e também de cobrá-lo; e capacidade tributária ativa é o poder de exigir o cumprimento da obrigação tributária. Fonte: Elaborado pelos autores.

como o conjunto de tributos federais, estaduais e municipais existentes em âmbito da esfera nacional.

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 1:

Competência da União	
Base de incidência	Tributos
Comércio exterior	Imposto sobre importação (II) Imposto sobre exportação (IE)
Patrimônio e renda	Imposto sobre a renda (IR) Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)
Competência dos Estados	
Patrimônio e Renda	Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCD) Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)
Produção e circulação	
Competência dos Municípios	
Patrimônio e renda	Imposto predial e territorial urbano (IPTU) Imposto sobre transmissão *inter vivos* (ITBI)
Produção e circulação	Imposto sobre serviços (ISS)

Quadro 1: Estrutura das competências tributárias
Fonte: Adaptado de Brasil (1988, Título VI)

Definições de tributos

Compõem o STN os tributos federais, estaduais e municipais. Nesse aspecto, o artigo 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).

Assim, podemos caracterizar o tributo pela compulsoriedade da obrigação pecuniária em moeda ou em valor que nela possa se exprimir, resultante exclusivamente de lei, sem se constituir em sanção do ato ilícito como ocorre com as multas administrativas, que igualmente derivam de dizeres lícitos, e, portanto, são compulsórias.

Espécies de tributos

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

> 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).

Deste 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 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.

Nesse sentido, podemos afirmar que as contribuições previdenciárias estão estritamente vinculadas ao pagamento dos benefícios da previdência, caso haja destinação distinta a prevista, a caracterizaremos como desvio total ou parcial.

Impostos

O imposto, conforme define o artigo 16 do Código Tributário Nacional, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (BRASIL, 2001a).

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 supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Deste modo, para 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 este frui das utilidades que o Estado fornece porque é 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 a 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.

Nesse aspecto, basicamente os fatos geradores são:

- **Patrimônio**: tributado por impostos diretos, por exemplo, 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).

Taxas

As taxas são tributos vinculados a uma atuação específica do Poder Público. Elas podem decorrer do Poder de Polícia, por exemplo, a taxa de fiscalização de estabelecimentos, a taxa de licença de publicidade, ou a taxa da prestação de serviço público específico e divisível, por exemplo, taxa de limpeza e taxa judiciária.

Ao considerarmos o conceito de taxa, devemos relevar que a determinação de sua base de cálculo não se confunda a denominada aos impostos. Para a taxa demonstrar efetivamente os dispositivos constitucionais ela é caracterizada como base para o cálculo à proporção do custo do serviço prestado.

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.

Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é definida na CF/88, em seu artigo 145, como "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte." Nesse aspecto, tem o significado de uma contribuição que se paga em razão do recebimento de um aumento de valor mobiliário – asfaltamento de ruas, saneamento básico, construção de calçadas, limpeza de terrenos, dentre outros.

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 dos habitantes da área beneficiada. Desta forma, ocorre a valoração mobiliária, conforme disposto nos dizeres da CF/88, ocasionando o fato gerador ao pagamento deste tributo pela população.

Nessa direção, podemos ressaltar ainda que em relação à contribuição de melhoria a CF/88, ao contrário das anteriores, não mais prevê o limite global da arrecadação, restrito ao custo total da obra. Deste modo, não há restrição do legislador ordinário em estabelecer como limite individual da contribuição de melhoria o acréscimo de valor que da obra pública resultar para cada imóvel beneficiado, sem se importar se o somatório desses acréscimos irá ou não ultrapassar o custo total da obra.

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

O maior empecilho na 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, como o conhecido Minhocão, em São Paulo,

Via expressa elevada da cidade de São Paulo.

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.

Empréstimos compulsórios

Conforme dispõe Baleeiro (2006), no empréstimo compulsório não há acordo de vontades nem contrato de qualquer natureza. Unilateralmente, o Estado compete 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).

Nessa direção, o Código Tributário Nacional 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 regaste, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei. (BRASIL, 1966, art. 15).

Dessa forma, podemos afirmar que a CF/88, no artigo 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), seja como for, vemos que o empréstimo compulsório é tributo instituído exclusivamente pela União, mediante lei complementar, 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.

Determina ainda a CF/88 como o resultado da arrecadação do empréstimo afeta a despesa que fundamentou a sua instituição. Assim, se o empréstimo compulsório for instituído, por exemplo, com destaque no inciso I, do artigo 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.

Contribuições sociais

A contribuição social é 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.

> 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 artigos 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 as contribuições de seguridade social.

Nesse contexto, 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

Nesta Unidade, vimos que a CF/88 dedica em seu texto artigos sob a denominação de Sistema Tributário Nacional (STN). Sendo o STN caracterizado como o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no processo jurídico global, subordinado aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que é a própria CF/88.

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 de aprendizagem

Para verificarmos se você entendeu o que foi apresentado até aqui, responda as questões a seguir. Caso tenha permanecido alguma dúvida, faça uma releitura atenciosa dos conceitos ainda não compreendidos e, se necessário, consulte o seu tutor.

1. Defina o conceito de 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?

UNIDADE 4

Gestão da receita e da despesa pública municipal

Objetivos específicos de aprendizagem

Ao finalizar esta Unidade, 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.

GESTÃO DA RECEITA E DA DESPESA PÚBLICA 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 nesta Unidade será o de facilitar o seu entendimento quanto à prática da gestão pública municipal, às disposições relacionadas à arrecadação municipal e à execução orçamentária.

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

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 aquela meta.

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. Sendo assim, 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 à escassez de recursos.

Apresenta múltiplas funções – planejamento, contábil, financeira e de controle.

Nesse sentido, o orçamento público é um importante instrumento para os entes da União, uma vez que será por meio da orçamentação da receita advinda de terceiros (impostos, taxas, contribuições) e de outras receitas que constituem fontes de recurso 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.

Diante do exposto, podemos observar, na Figura 4, como é configurado o processo orçamentário no Brasil, no que concerne à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

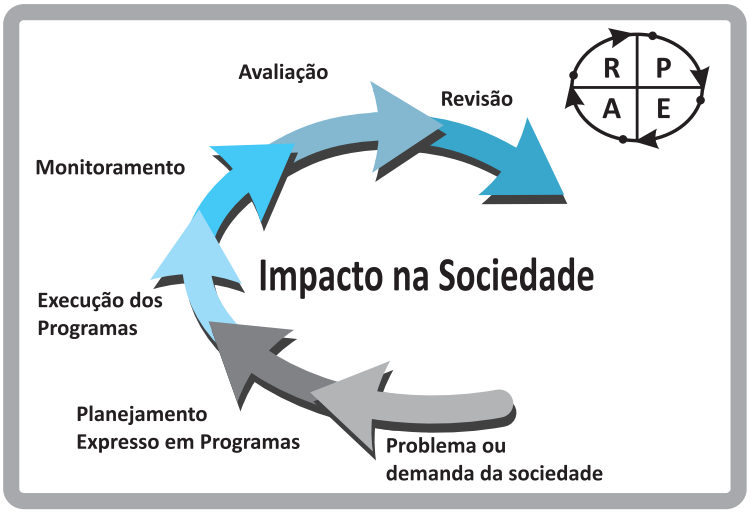

Figura 4 : Processo de planejamento e orçamentação
Fonte: Adaptada de Jund (2008)

Características do processo orçamentário municipal

A CF/88 introduziu os conceitos de elaboração do processo orçamentário da União baseada 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. Nesse aspecto, também pode ser inferido aos outros entes da União esse mesmo dispositivo, o que acarreta aos municípios o seu próprio plano de despesas.

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

Para ampliar seu conhecimento sobre alguns temas relacionados ao orçamento, como a cartilha do orçamento – *Planos e orçamentos públicos*: conceitos, elementos básicos e resumo dos projetos de leis do Plano Plurianual/2004-2007 e do orçamento/2004, que traz o orçamento público e o universo que o cerca, acesse <http://www.senado.gov.br/sf/orcamento/sistema/CARTILHA2004.pdf.>.

Assim, o orçamento municipal pode ser considerado como um instrumento de programação 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.

O Plano Plurianual de Investimentos (PPA) constitui uma lei que estabelece as diretrizes e metas da Administração Municipal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as despesas relativas aos programas de duração continuada. Logo, englobam as principais intenções de investimentos e de custeio do Plano de Governo de determinada Administração Pública com abrangência de quatro a cinco anos, devendo as suas disposições alcançarem pelo menos até o final do primeiro exercício financeiro do mandato do prefeito.

Nessa direção, 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.

A LDO é a lei que estabelece as **metas*** e prioridades da Administração Municipal para o exercício subsequente, metas estas que se encontram contempladas no PPA.

Dessa forma, observe que 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 e despesas que, por sua vez, devem ser compatíveis com a LDO e o PPA.

A LDO é elaborada com base em prioridades a serem estabelecidas dentro do PPA para o próximo exercício. Sua aprovação será dada até o final do 1º semestre do exercício anterior. Assim, são definidas quais ações e despesas são fundamentais à Administração Pública para o ano seguinte. Por meio da LDO posteriormente será realizada a LOA, que compatibilizará a previsão

***Metas** – 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. Fonte: Elaborado pelos autores.

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 a elas caberá a execução das ações pretendidas no PPA e na LDO.

Vale ressaltarmos que cada uma das ações descritas na LDO e no PPA gerará uma despesa. O orçamento da despesa deve compreender todos os gastos do município. Nele, a despesa será classificada de acordo com sua categoria econômica, 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.

Procure visitar os *sites* de 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.

Orçamentária: 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 público e possibilitarão ao gestor público financiar seu planejamento orçamentário. Assim, daremos ênfase aos conceitos e fórmulas de cálculos, às inúmeras leis e aos fatos curiosos, no intuito de estimularmos o seu interesse.

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 papel de orçar as receitas conforme os tipos de tributos de competência dos municípios, temos: o IPTU, o ISSQN, o ITBI, as taxas e contribuições; a fixação das despesas, corroborando com as aplicações das políticas públicas; e a elaboração de programas de duração continuada.

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

Assim, o Sistema Tributário Municipal é composto de:

- 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 limpeza pública, 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.

Imposto predial e territorial urbano (IPTU)

No Sistema Tributário Nacional, são destinados aos municípios os impostos de sua competência: o IPTU; o ITBI, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais, sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e o ISSQN.

Assim, dispõe o texto constitucional que compete aos municípios instituir impostos sobre: Propriedade predial e territorial urbana.

Nessa direção, a matéria é igualmente 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", que representava o atual imposto predial urbano.

O fato gerador do tributo IPTU é a propriedade de bem imóvel, ou sua simples posse. Nesse conceito, o IPTU incide, portanto, sobre os imóveis situados na zona urbana. Vale ressaltarmos que o conceito de zona urbana é muito difuso, o que obrigou o legislador a determinar, para fins tributários, que seja aquela definida em lei municipal.

Desta forma, compete ao legislador local definir a zona urbana de seu município, que pode abranger as áreas urbanizadas e as de expansão urbana. Entretanto, esta delimitação só terá valor legal caso a área definida como urbana seja beneficiada por no mínimo dois dos serviços públicos descritos no § 1° 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.

Contudo, a regra geral é excetuada nos casos de sítios de recreio que, por força de expresso 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. Entende a moderna doutrina 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 na majoração do tributo e, por conseguinte, só é admissível licitamente.

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 nesta fixação, a exemplo, municípios de um mesmo Estado podem apresentar alíquotas diferentes para o recolhimento do mesmo tributo, o IPTU.

Alguma dificuldade até aqui? 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 mineiro de Viçosa, o qual em um primeiro momento demonstra o cálculo considerando somente o terreno, e, posteriormente, destaca a área construída (casas, prédios). Dessa forma, inicialmente vamos analisar as Tabelas 2, 3 e 4 utilizadas para o cálculo do imposto predial e territorial urbano de Viçosa:

Tabela 2: Indicadores para o cálculo do IPTU

Situação	Índices
Terrenos	
Meia quadra	1.0
Mais de uma frente	1.1
Vila	0.8
Encravado	0.7
Gleba	0.5
Construção	
Isolada	1.0
Conjugada	0.9
Frente	1.0
Fundos	0.8
Sobreloja	0.8
Galeria	1.0
Subsolo	0.7
Topografia	
Plano	1.0
Aclive	0.9
Declive	0.7
Irregular	0.8
Pedologia	
Firme	1.0
Inundável	0.9

Fonte: Elaborada pelos autores

Tabela 3: Valores por Unidade Fiscal Municipal – UFM por m^2 (terrenos)

Valores	UFM por m^2
Terrenos	
Setor 1	6.23
Setor 2	4.16
Setor 3	3.20
Setor 4	2.25
Setor 5	1.52
Setor 6	1.12

Fonte: Elaborada pelos autores

Tabela 4: Valores por Unidade Fiscal Municipal – UFM por m² (construção)

Situação			
Construção	Bom	Médio	Popular
Casa	28.62	20.76	14.14
Apartamento	27.55	21.94	15.60
Loja comercial	26.55	21.94	15.60
Salas	25.55	18.30	14.25
Galpão	20.80	–	15.35

Fonte: Elaborada pelos autores

Observe que as tabelas trazem a representação dos valores de índices e UFM utilizados para a apuração do cálculo do IPTU. Note que a Tabela 3, em que se distinguem setores, é relacionada ao tamanho da área do terreno, e o próprio município caracteriza as faixas inerentes a cada divisão.

Assim, no intuito de demonstrarmos o cálculo do IPTU para duas situações (terrenos; terrenos + construção), destacamos a Tabela 5 que contempla os devidos itens da situação do devido imóvel.

Dessa forma, considere como exemplo um terreno de 300m², classificado conforme a prefeitura no setor 3, situado em mais de uma frente, ou seja, com divisas para as duas ruas; além disso, possui topografia aclive e sua pedologia é firme.

Considere ainda o valor da UFM do município em R$ 24,63 e que o IPTU a ser recolhido é apurado somente quando há terreno desocupado, sem construção. Observe a Tabela 5.

Tabela 5: Cálculo do IPTU, somente o terreno

Terrenos		Construção	
Área do terreno	300	Área construída	–
Valor m² (setor 3)	3,20 x 24,63 = 78,80	Estado conservação	–
Situação (terrenos)	1,1	Situação (construção)	–
Topografia	0,9	Valor m² (conservação)	–
Pedologia	1,0		–
Valor terrenos (VT)	300 x 78,80 x 1,1 x 0,9 x 1,0	Valor construção (VC)	1,5%
Valor venal (VT + VC)	23.408,35	Alíquota	351,13
Valor do IPTU			

Fonte: Elaborada pelos autores

Com essa análise, observe que o local dispõe somente de um espaço vazio, caracterizado como um terreno. Nesse sentido, a lei do município mineiro considerado prevê alíquotas superiores quando não há construções. Assim, no intuito de distinguirmos a participação deste tributo, demonstraremos na Tabela 6 o cálculo do IPTU para um terreno com edificação.

Para tal, destacamos algumas informações: temos uma casa com área de 200m², em estado de conservação médio e uma situação conjugada, ou seja, um aglomerado de construções. Acompanhe a Tabela 6.

Tabela 6: Cálculo do IPTU, terreno com edificação

Terrenos		Construção	
Área do terreno	300	Área construída	200
Valor m² (setor 3)	3,20 x 24,63 = 78,80	Estado conservação	Médio
Situação (terrenos)	1,1	Situação (construção)	Conjugada (0.9)
Topografia	0,9	Valor m² (conservação)	20.76 x 24.63
Pedologia	1,0		
Valor terrenos (VT)	300 x 78,80 x 1,1 x 0,9 x 1,0	Valor construção (VC)	200 x 0.9 x 20.76 x 24.63
Valor venal (VT + VC)	23.408,35 + 92.037,38	Alíquota	0.25%
Valor do IPTU			288.61

Fonte: Elaborada pelos autores

Perceba que a Legislação Tributária do município considerado prioriza a utilização racional do espaço físico, ou seja, determina alíquotas menores quando há construções (casa, prédios, edificações), que representam basicamente um desenvolvimento estrutural à cidade.

Para refletirmos: como demonstramos nos exemplos definidos nos conceitos anteriores, observamos que os municípios brasileiros dispõem de maneiras distintas para o cálculo do IPTU, conforme sua legislação. Assim, a fim de aproximarmos o seu conhecimento à realidade de sua vivência, procure na prefeitura da sua cidade, a forma de cálculo do IPTU e apure o valor a ser recolhido sobre os imóveis, sejam eles terreno vazio, casa, estabelecimento comercial, ou outro.

Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)

Esse imposto, implantado a partir de janeiro de 1967, com fundamento no artigo 15 da Emenda Constitucional n. 18, de 2 de dezembro de 1995, teve seu perfil mantido pela CF/88.

No Constituição Federal de 1967 estavam excluídos da tributação municipal os serviços compreendidos na competência tributária dos Estados ou da União. Nesse caso, não estavam envolvidos os serviços do Estado, como o fornecimento de mercadorias. 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.

Atualmente, o ISS balizado pela CF/88 estabelece em seu artigo 156 que compete aos municípios à instituição deste tributo, desde que sejam serviços compreendidos no artigo 155 da CF/88.

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 constituirão 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, dispondo de 40 itens, conforme disciplina o caput de seu artigo 1º, que gerarão obrigações tributárias independentemente do nome que se dê ao serviço prestado ou do local em que se tenha ocorrido a execução. Ressaltamos, a seguir, alguns serviços sujeitos a incidência de imposto sobre serviços:

Para saber mais sobre o imposto sobre serviços de seu município visite o *site* da fazenda no endereço <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=116&txtAno=2003&txtTipo=190&txtParte=.>.

- 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 ISS 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 exerça, habitual ou temporariamente, individualmente ou em sociedade, quaisquer das atividades relacionadas ao anexo da Lei Complementar n. 116/03 e aos discriminados nas legislações pertinentes a cada município.

O imposto será recolhido nas agências bancárias autorizadas, sem acréscimos, por meio de documento de arrecadação de tributos municipais gerado pelo sistema utilizado de determinado 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 escriturarem e a manterem, em seus estabelecimentos, os seguintes livros contábeis e fiscais:

- Livro de Registro de Prestação de Serviço.
- Livro de Registro de Contratos.
- Livros Contábeis obrigatórios pela Legislação Federal.

Vamos verificar como ocorre na prática esse imposto?

Imagine que a empresa "A", situada no município de São José do Brasil, prestou serviços sujeitos a ISSQN à empresa "B", localizada na mesma unidade municipal, pelo valor de R$ 5.000,00 (cinco mil reais), os quais foram tributados à alíquota de 5%. Assim, o prestador de serviços (empresa "A") emitirá documento fiscal ao tomador do serviço (empresa "B") no valor de R$ 5.000,00, destacando nos campos específicos a base de cálculo (R$ 5.000,00) e o valor do ISSQN devido que será:

R$ 5.000,00 x 5% = R$ 250,00

Vamos à prática? Procure em seu município a alíquota definida na legislação municipal do ISSQN. Por meio deste envolvimento, você poderá dispor de informações relativas à arrecadação tributária e verificar o potencial de receitas aplicadas em necessidade básicas da população da sua cidade.

Imposto sobre a transmissão *inter vivos* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI)

A CF/88 atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para a instituição do imposto de transmissão *causa mortis*, e aos municípios a competência para o estabelecimento do imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos*.

O fato gerador deste imposto está definido, com maior amplitude, no artigo 35 do Código Tributário Nacional, 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 oneroso, 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 a sua aquisição. Para efeito desse 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 artigo 35 do Código Tributário Nacional define que o fato gerador do ITBI, embora fazendo referência ao imposto estadual, está plenamente recepcionado pela CF/88 vigente.

Igualmente, convém ressaltarmos que a transmissão da propriedade imobiliária é operada somente com o registro do título de transferência no registro de imóveis competente, segundo o artigo 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 desse 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.

Para saber mais visite o *site* <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1400>.

A competência impositiva do ITBI, ou seja, a capacidade de atribuir este tributo, é do município da situação dos bens imóveis a serem transmitidos e dos direitos a eles relativos, conforme prescrito no artigo 156 da CF/88. Assim, é irrelevante que a escritura aquisitiva seja lavrada em outra unidade municipal ou em outro Estado.

O artigo 42 do Código Tributário Nacional deixou 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 o adquirente em relação à transmissão de bens ou direitos, e o cedente, como cedente 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, com base em dispositivo da CF/88.

Nesse contexto, o município poderá tributar com 2%, por exemplo, assim como 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. Assim, quem adquire imóvel de maior valor espelha, objetivamente, capacidade contributiva maior.

A CF/88 instituiu a imunidade tributária em relação ao ITBI, tornando insusceptível de tributação às transmissões decorrentes de conferência de capital, de cisão ou de extinção de pessoas jurídicas, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos; e a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil, como prescreve o artigo 156.

Finalmente, 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 artigo 156, temos a existência do fato gerador para a cobrança do ITBI. Nesse aspecto, como fazemos o cálculo do valor para recolhimento?

Vamos multiplicar a alíquota pelo valor venal do imóvel. Deste modo, considerando um valor denominado à propriedade de R$ 100.000,00 e a alíquota tributária de 2,5%, o imposto a ser recolhido é R$ 100.000,00 x 2,5% = R$ 2.500,00.

Vale destacarmos, nesse contexto, 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 Municipal.

Taxas de serviços públicos

Entendemos como taxas de serviços públicos 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.

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 terá 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 municipais de serviços públicos de maior notoriedade:

- **A taxa de coleta de lixo**: ora instituída, 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 de lixo relativo ao imóvel, do seu transporte e de sua descarga.

  Para efeitos de incidência e cobrança da taxa de coleta de lixo, é considerado beneficiado, de forma efetiva ou potencial, pelo 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 será devida anualmente e calculada em função da produção de lixo do imóvel, sendo expressa em múltiplos de um valor de referência em Unidade de Referência Fiscal (UFIR), apurados de acordo com os índices que refletirão as distinções dos custos dos serviços, conforme o bairro onde esta 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 estes pressupostos dispostos, a determinação do pagamento da taxa de coleta de lixo pela maioria dos municípios é mensurada a partir da seguinte fórmula:

$$TAXA = VR \times CGB \times CUI$$

Em que:

VR = Valor de referência

CGB = Coeficiente por grupo de bairros

CUI = Coeficiente por utilização do imóvel

Contudo, nem todo imóvel está sujeito a cobrança, ou seja, estão isentos da taxa de coleta de lixo: os imóveis em favelas; os imóveis cedidos ao município a qualquer título, desde que o contrato estabeleça o repasse do ônus tributário, prevalecendo a isenção a partir do ano seguinte 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; assim definidas em ato do Poder Executivo, terão reduzido em 50% o valor da taxa de coleta domiciliar de lixo sobre elas incidente.

- **A taxa 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 domiciliar. Nesse aspecto, de acordo aos preceitos dispostos licitamente, a taxa em questão incidirá sob cada uma das economias autônomas e os imóveis não edificados, de forma unitária.

O contribuinte da taxa de limpeza é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel a qualquer título.

A taxa 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 será lançada e arrecadada sempre que possível com o IPTU;
- será aplicada 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.

- **A taxa de iluminação pública**: tem como fato gerador a prestação de serviços de melhoramento, manutenção, expansão e fiscalização do sistema de iluminação pública e incidirá anualmente sobre cada uma das economias autônomas de imóveis beneficiados com serviços de iluminação.

  No caso de imóveis constituídos por múltiplas economias autônomas, a taxa/contribuição incidirá sobre cada uma das economias de forma distinta. 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 edificados, em ambos os lados da via pública iluminada.

  A taxa/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 edificados desprovidos de muro, a taxa é cobrada em dobro.

  Sobre o aspecto de lançamento da taxa/contribuição de iluminação, compete anualmente e é cobrada,

sempre que possível, com o IPTU, exceto quando arrecadada diretamente pela concessionária de serviços de energia elétrica.

É importante destacarmos que desde 1986 a taxa de iluminação pública é considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. 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 a mudança de termos, pois essencialmente a taxa mantém os mesmos dispositivos enunciados acima.

Além dessas taxas podemos destacar ainda:

- **A taxa pelo exercício de Poder de Polícia**: esta taxa decorre do efetivo exercício do Poder de Polícia do município. Poder de Polícia é a capacidade de a Administração Pública condicionar e restringir as atividades individuais em favor da coletividade.

  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 a Polícia Administrativa que cuida do uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais em benefício da coletividade da Polícia Judiciária ou da Polícia de Manutenção da Ordem Pública, que atuam sobre as pessoas individual ou coletivamente. 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-los:

- Taxa de licença para localização e funcionamento: relativo 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 especial: taxa devida pelos contribuintes que mantêm seus estabelecimentos industriais, comerciais, ou da prestação de serviços abertos fora do horário normal, ou seja, em horários especiais, nos casos em que a lei permitir. Em contrapartida aos 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 determinação resulta do Poder de Polícia que o município possui em matéria urbanística, de planejamento urbano; aspirando não apenas a segurança, higiene e funcionalidade das construções, como também a estética da cidade e a 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 taxa 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,

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

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: taxa de conservação de calçamento; taxas de serviços de telefonia; taxas de serviços de transporte e taxas de distribuição de gás.

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 de rateio da parcela do custo da obra pelos imóveis situados na zona beneficiada, em função dos respectivos fatores individuais de valorização, sem que esta, em termos de arrecadação, ultrapasse o valor das obras. Logo, o município somente poderá arrecadar, por meio desta taxa, o valor de custo que gastou com a obra, pouco importando se a soma dos valores acrescidos nos imóveis beneficiados majorou o seu valor.

Nesse contexto, para a determinação do valor a ser recolhido, poderemos observar nos conceitos apresentados na Figura 5, o decorrer dos processos até a apuração da contribuição a ser destinada aos contribuintes.

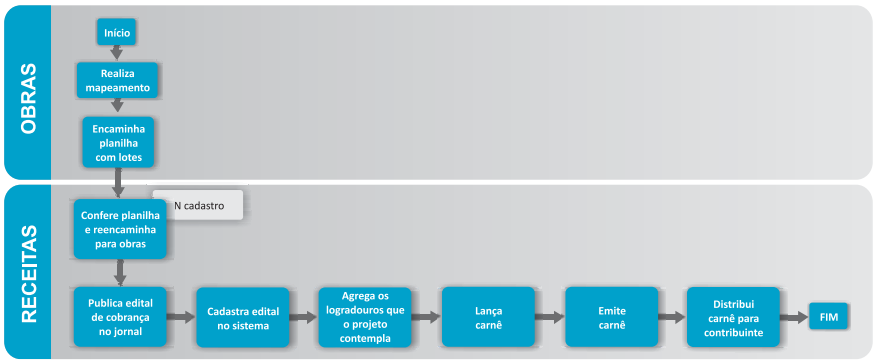

Figura 5: Processo de arrecadação da contribuição de melhoria
Fonte: Elaborada pelos autores.

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.

Assim, 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 e 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$ 10.000,00 é valorizado em 10% deste valor devido à obra realizada pelo Poder Público, assim, o contribuinte deverá pagar uma alíquota (%) sobre R$ 1.000,00 (10% de 10.000,00), a título de contribuição de melhoria correspondente à valorização do imóvel.

Dessa forma, temos a base de cálculo igual a R$ 1.000,00 e a alíquota um percentual predefinido, por exemplo, 15%, auferida sobre a base de cálculo, devendo a percentagem ser definida por lei do ente tributante que pretende cobrar a referida exação. Portanto, com base nesse exemplo, temos:

- Valor do imóvel: R$ 10.000,00
- Percentual de valorização da obra pública: 10% do valor do imóvel, ou seja, 10% de R$ 10.000,00 = R$ 1.000,00

- Base de cálculo da contribuição de melhoria: R$ 1.000,00
- Alíquota: 15% de R$ 1.000,00 (base de cálculo)
- Valor total a pagar de contribuição = R$ 150,00

Transferências intergovernamentais

Como o principal aspecto explorado neste estudo está ligado à gestão municipal, vale ressaltarmos os recursos tributários não competidos exclusivamente aos municípios, porém detentores do recebimento destas transferências.

Nesse aspecto, os municípios dispõem, para atender às demandas das suas populações por serviços públicos, 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 o entendimento desse dispositivo, optamos pela classificação das transferências federais aos municípios:

- Constitucionais.
- Legais.
- Do Sistema Único de Saúde (SUS).
- Direta ao cidadão.
- Voluntárias.

Leia, a seguir, a explanação de cada uma dessas transferências. Lembre-se de, em caso de dúvida, entrar em contato com seu tutor.

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.

Parte significativa das receitas federais arrecadadas pela União, as denominadas transferências constitucionais, são repassada 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 e equilíbrio socioeconômico entre Estados e municípios. Sendo o Tesouro Nacional 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 os 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 constitucionais 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 artigo 158, determina que metade de toda a arrecadação deva ser transferida para os municípios da 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; não somente arrecadado, mas também 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 22,5% do montante arrecadado do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados pelo Governo Federal. Mas como podemos fazer o cálculo deste valor a ser transferido?

O cálculo do valor a ser transferido apresenta princípios mais detalhados, pois além de considerar uma parcela distribuída, estabelece distinções quanto às cidades capitais e as demais. Para um melhor entendimento vamos supor os municípios A, B, C e D os quais iremos calcular o valor do FPM a ser repassado, considerando A e B como capitais. Para fazermos a apuração deste fundo vamos acompanhar o Quadro 2, a seguir, demonstrando os dados que serão pertinentes à apuração deste fundo.

ARRECADAÇÃO TOTAL DA UNIÃO COM IR	633.334,00
ARRECADAÇÃO TOTAL DA UNIÃO COM IPI	700.000,00
RENDA *PER CAPITA* DO PAÍS	2.000,00
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "A"	566.926,00
RENDA *PER CAPITA* DO MUNICÍPIO "A"	3.000,00
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "B"	779.524,00
RENDA *PER CAPITA* DO MUNICÍPIO "B"	1.200,00
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "C"	81.504,00
POPULAÇÃO DO MUNICÍPIO "D"	8.000,00
POPULAÇÃO TOTAL DAS CAPITAIS NACIONAIS	35.432.88

Quadro 2: Apuração dos fundos
Fonte: Elaborado pelos autores

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

IR + IPI = 633.334,00 + 700.000,00 = R$ 1.333.334,00

1.333.334,00 x 22,5% = R$ 300.000,00

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

Desse modo, considerando ainda o cálculo dos municípios capitais, ou seja, A e B, o procedimento de cálculo é: construir uma tabela, como mostrado na Tabela 7, com dois fatores de ponderação, além de uma coluna representando os repasses a serem distribuídos. Estes demonstrarão uma variável relacionada à população e outra ao inverso da renda *per capita*.

Perceba, a seguir, que esta construção facilita o cálculo dos fatores correspondentes aos repasses por cidade ao FPM. Sendo esses fatores determinados por índices dispostos em tabelas, os quais serão apresentados na resolução deste exemplo. Observe:

Tabela 7: Memória de cálculo do FPM

Municípios	Fator população	Inverso da renda *per capita*	Produto dos coeficientes	Repasse
A	2	0,7	1,4	7.777,78
B	2,5	1,6	4,0	22.222,23
Total	4,5	2,3	5,4	30.000,00

Fonte: Elaborada pelos autores

Para o primeiro fator de ponderação dos dados do exercício em questão, devemos considerar a equação:

$$\frac{\text{Município A – População do município A}}{\text{População total das capitais nacionais.}}$$

$$A = \frac{566.926}{35.432.888} = 1,6\%$$

Com esse percentual, podemos verificar na Tabela 8 o valor correspondente e assim realizarmos o preenchimento do fator população na Tabela 7. Neste caso, para o município A, o coeficiente equivale a 2.

$$\text{Municípios B} = \frac{779.524}{35.432.888} = 2,2\%$$

Coeficiente ao anexo 1 = 2,5

Perceba que o seguinte fator de ponderação responde ao inverso da renda *per capita* desses municípios. Para tal, vamos considerar uma simples regra de três, com as variáveis rendas *per capita* nacionais e a da determinada unidade municipal. Nesse aspecto, tendo estabelecido o valor, mensuramos o coeficiente. Observe a Tabela 9.

Município A

Renda *per capita* nacional – 2000,00 equivale a 100%

Renda *per capita* do A – 3000,00 equivale a X

$$\text{Assim, } X = \frac{3000,00 \times 100}{2000} = 0,0067$$

No anexo 2 obtemos coeficiente igual a 0,7.

Município B

Renda *per capita* nacional – 2000,00 equivale a 100%

Renda *per capita* do B – 1.200,00 equivale a Y

$$\text{Assim, } Y = \frac{1200{,}00 \times 100}{2000} = 0{,}01667$$

No anexo 2 obtemos o coeficiente equivalente a 1,6.

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 e o multiplicamos pelo valor do repasse. Logo:

$$A = \frac{1{,}4}{5{,}4 \times 30.000} = 7.777{,}78$$

$$B = \frac{4{,}0}{5{,}4 \times 30.000} = 22.222{,}23$$

Tabela 8: Fator ponderação população

Valor obtido	Coeficientes
Até 2%	2
Mais de 2% até 5%	
Pelos primeiros 2%	2
Cada 0,5% ou fração excedente, mais	0,5
Mais de 5%	5

Fonte: Elaborada pelos autores

Tabela 9: Fator ponderação inverso da renda *per capita*

Ponderação renda *per capita*	Coeficientes
Até 0,0045	0,4
Acima de 0,045 até 0,0055	0,5
Acima de 0,0055 até 0,0065	0,6
Acima de 0,0065 até 0,0075	0,7
Acima de 0,0075 até 0,0085	0,8
Acima de 0,0085 até 0,0095	0,9
Acima de 0,0095 até 0,0110	1
Acima de 0,0110 até 0,0130	1,2
Acima de 0,0130 até 0,0150	1,4
Acima de 0,0150 até 0,0170	1,6
Acima de 0,0170 até 0,0190	1,8
Acima de 0,0190 até 0,0220	2
Acima de 0,0220	2,5

Fonte: Elaborada pelos autores

Para os demais municípios, não inclusos como capitais, distintamente utilizamos como coeficiente de ponderação a categoria dos municípios, conforme seu número de habitantes. Para tanto, verifique na Tabela 10, a seguir, a disposição em estratos, de acordo com a legislação:

Tabela 10: Categoria do município por número de habitantes

Habitantes	Coeficientes
Até 10.188	0,6
De 10.189 a 13.584	0,8
De 13.585 a 16.980	1,0
De 16.981 a 23.772	1,2
De 23.773 a 30.564	1,4
De 30.565 a 37.356	1,6
De 37.357 a 44.148	1,8
De 44.149 a 50.940	2,0
De 50.941 a 61.128	2,2
De 61.129 a 71.316	2,4
De 71.317 a 81.504	2,6
De 81.505 a 91.692	2,8
De 91.693 a 101.880	3,0
De 101.881 a 115.464	3,2
De 115.465 a 129.048	3,4
De 129.049 a 142.632	3,6
De 142.633 a 156.216	3,8
Acima de 156.216	4,0

Fonte: Elaborada pelos autores

Assim, como no cálculo dos municípios capitais, convém construirmos uma tabela que nos permita mensurar os coeficientes de ponderação. Vale lembrarmos que o total do repasse, neste caso, equivale a R$ 270.000,00, ou seja, a diferença entre as transferências obtidas pelos municípios A e B. Nessa mesma direção, observamos a evidenciação de cálculo da Tabela 11:

Tabela 11: Cálculo do FPM dos municípios não capitais

Municípios	População	Coeficiente	Repasse
C	81.504	2,6	219.375,00
D	8.000	0,6	50.625,00
Total	89.504	3,2	270.000,00

Fonte: Elaborada pelos autores

Nesse aspecto, para a apuração dos coeficientes, utilizamos a Tabela 11 e obtemos estes por meio dos intervalos de concentração de habitantes. Para tanto, utilizamos uma simples regra de ponderação, na qual serão observadas as transferências aos municípios C e D.

$$C = \frac{2,6}{3,2 \times 270.000} = 219.375,00$$

$$D = \frac{6,0}{3,2 \times 270.000} = 50.625,00$$

Transferências legais

As transferências legais consistem em repasses de recursos do Governo Federal para Estados, Distrito Federal e municípios. Essas transferências de recursos são disciplinadas em leis específicas. São duas as modalidades de transferências legais, a saber:

- a que a aplicação dos recursos repassados não está vinculada a um fim específico; e
- a 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**** do petróleo, que, conforme a Lei n. 7.435, 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 para ocorrerem 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 podendo 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. As Medidas Provisórias n. 2.178-36, de 24 de agosto de 2001 e n. 173, de 16 de março de 2004, como a Lei n. 10.219, de 11 de abril de 2001, disciplinam o emprego da transferência automática. Os programas em que se operam as transferências automáticas estão distribuídos no âmbito do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE). Atualmente, cinco programas 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.

***Royalties** – 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).

- **Transferências fundo a fundo (programas da área da Saúde e da Assistência Social)**: é um instrumento de descentralização de recursos disciplinado em leis específicas que se caracterizam pelo repasse direto de fundos da esfera federal para fundos da esfera estadual, municipal e do Distrito Federal, dispensando a celebração de convênios. Os fundos que operam essa modalidade de transferência são:
  - Fundo Nacional de Saúde (FNS): utiliza a modalidade de transferência de recurso 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 18 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. 9.604, de 5 de fevereiro de 1998, e o Decreto n. 2.529, de 25 de março de 1998, 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, e os mecanismos e critérios para o repasse dos recursos do Fundo Nacional de Assistência Social para os fundos estaduais, municipais e do Distrito Federal de Assistência Social. Os recursos destinados pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios para a operacionalização dos serviços assistenciais, visam a suprir as demandas referentes à manutenção de ações de atendimento às crianças de zero a seis anos,

Para conhecer mais os programas brasileiros de auxílio ao cidadão, visite o *site* do Ministério do Desenvolvimento Social <http://www.mds.gov.br/>.

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. Por exemplo: atividades socioeducativas; recreativas; esportivas; de lazer; culturais; de habilitação, reabilitação, estimulação precoce ocupacional; preparação para o trabalho, iniciação profissional e colocação 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, poderão os recursos destinados à manutenção dos serviços assistenciais serem 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 do programa. Em linhas gerais, cabe ao município a missão de operacionalizar os programas com ações como o seu credenciamento junto ao Governo Federal, realizar e manter o cadastro das pessoas beneficiadas pelos programas, instituir os conselhos de controle social dos programas, dentre outros. Entre os programas desta 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 às 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), 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 Cadastramento Único do Governo Federal. Nessa direção, podem participar do programa as famílias em situação de extrema pobreza, com renda mensal de até R$ 140,00 por pessoa, devidamente cadastradas 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 R$ 22,00 a R$ 200,00, de acordo com a renda mensal por pessoa da família e com o número de crianças e adolescentes com até 15 anos e de jovens entre 16 e 17 anos. O Programa Bolsa Família tem três tipos de benefícios: o benefício básico no valor de R$ 68,00, concedido às famílias em situação de extrema pobreza, aqueles com renda mensal de até R$ 70,00, independentemente da composição e do número de membros do grupo familiar; o benefício variável no valor de R$ 22,00 por beneficiário, concedido às famílias pobres e extremamente pobres que tenham, sob sua responsabilidade, gestantes, nutrizes, crianças (entre 0 e 12 anos) e adolescentes de até 15 anos, com o máximo de 3 benefícios por família; e o benefício variável vinculado ao adolescente (BVJ) no valor de R$ 33,00, concedido às famílias do programa que tenham adolescentes de 16 e 17 anos frequentando a escola. Cada família pode receber até dois benefícios vinculados ao adolescente. Porém, além de considerar os requisitos dispostos para participar do Programa Bolsa Família, é necessário que a família beneficiada cumpra as condicionalidades estabelecidas pelo processo. Esse processo compreende o acompanhamento da saúde, inclusive pré-natal, e do estado nutricional de todos os integrantes da família;

Para verificar os valores dos benefícios concedidos pelo Governo Federal por meio do Programa Bolsa Família, visite o *site* <http://www.mds.gov.br/bolsafamilia/o_programa_bolsa_familia/beneficios-e-contrapartidas>. Atualmente, os valores vigentes dos benefícios foram definidos em outubro de 2009.

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, em relação às atribuições às famílias. Dessa forma, compete aos municípios produzirem benefícios diretos aos cidadãos, como ações para a oferta de assistência social, educação, saúde e programas sociais complementares, com vistas a criarem meios e condições de promover a emancipação das famílias beneficiárias.

Procure visitar a Prefeitura de sua cidade, e veja quais os instrumentos utilizados a fim de implementar o benefício estendido as famílias carentes e observar quais efeitos se traduzem na gestão pública.

- 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, tais como: a carvoaria, a extração de sisal, a pedreira e 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 pretende, ainda: 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 a respeito a oferta de programas e 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 as transferências 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 artigo 158 da CF/88. O inciso IV desse mesmo artigo define que 25% do produto da arrecadação do ICMS pertencem as unidade municipais. O parágrafo único ainda dispõe que essas parcelas de receitas serão 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 realizados em seus territórios;
  - até um quarto, de acordo com o que dispuser a lei estadual.

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

- 94,39% distribuídos com base no valor adicionado fiscal (VAF) do município; e
- 5,6% aos municípios produtores de subsídios minerais (IUM).

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.

Para ilustrarmos, vamos analisar a Lei Robin Hood relativa a uma modalidade de transferência relacionada às políticas públicas estaduais, porém no Brasil, em geral, a forma de repasse da cota-parte do ICMS varia de acordo ao território estadual. Então, procure observar os dispositivos de distribuição desse tributo em seu Estado e pesquise de forma a relacionar a arrecadação aos efeitos sobre os serviços públicos oferecidos à população.

Para saber mais sobre os critérios de distribuição da cota-parte do ICMS nos Estados, leia o artigo que evidencia os repasses realizados em Minas Gerais por meio da Lei Robin Hood no *link* <http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/129/110>.

De acordo com esta lei, o Estado de Minas Gerais, conforme competência dada aos critérios de distribuição do ICMS, estabeleceu no Decreto-Lei n. 32.771, de 4 de julho de 1991, que a distribuição da cota-parte do ICMS dos municípios observaria três critérios: o valor adicionado fiscal, os municípios mineradores e a compensação financeira por desmembramento de distrito.

Porém, como demonstraram diversos estudos, dentre os quais o realizado pelo Fundo das Nações Unidas para a Infância (UNICEF), a distribuição do ICMS determinado com base nos critérios estipulados pelo Decreto-Lei nº 32.771/91 concentrava um alto grau de recursos nos municípios mineiros mais desenvolvidos e mais ativos economicamente e, consequentemente, possuidores do maior volume de valor adicionado fiscal.

Diante desse diagnóstico pouco favorável aos municípios mais pobres que apresentavam atividade inexpressiva, foi publicada em 28 de dezembro de 1995, a Lei n. 12.040, também denominada Lei Robin Hood. Esta lei indicava como principais objetivos: descentralizar a cota-parte do ICMS aos municípios, transferir recursos para as regiões mais pobres, incentivar a aplicação de recursos municipais nas áreas sociais e principalmente induzir o município a aumentar a sua arrecadação.

Assim, os novos critérios considerados advinham das seguintes variáveis: da área geográfica; da população; da população dos 50 municípios mais populosos; da educação; da saúde; do meio ambiente; do patrimônio cultural; da produção de alimentos; da receita própria; e do valor adicionado fiscal.

Em 27 de dezembro de 1996, a Lei n. 12.428, alterou a lei anterior, diminuindo o peso do valor adicionado fiscal e melhorando a participação dos critérios dispostos anteriormente. Atualmente, a Lei n. 13.080, de 20 de dezembro de 1991, é a que prevalece, mantendo os critérios e vantagens, mas determinando a redução progressiva da compensação financeira por desmembramento de território dos repasses para os municípios de Mateus Leme e de Mesquita e a extinção desse critério a partir de 2004.

Nesse contexto, ressaltamos ainda que em 12 de janeiro de 2009, foi publicada a Lei n. 18.030, que propunha promover mudanças significativas na distribuição da cota-parte do ICMS pertencentes aos municípios do Estado mineiro, com a inclusão de sete critérios: mata seca; turismo; recursos hídricos; esportes; municípios-sede de estabelecimentos penitenciários; e ICMS solidário e mínimo *per capita*. A nova lei entrou em vigor em janeiro de 2010, mas a distribuição realizada com base nos novos critérios somente iniciará em 2011.

Despesas

Como você deve ter notado, até o presente momento discorremos sobre o contexto do processo orçamentário e a fonte de receitas dos municípios brasileiros. Porém, é evidente e facilmente

percebido 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 que vamos conhecer como função política 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 deste novo milênio. Deste modo, contemplamos, a seguir, a definição de despesa pública e sua classificação.

Podemos denominar as 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 (1996, p. 109) 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, que atendam os 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 esta 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 não orçamentárias. A classificação orçamentária da despesa, também denominada de classificação econômica, obedece aos ditames dessa lei. São assim chamadas de classificação econômica por observarem as conceituações econômicas na elaboração do Sistema de Contas Nacionais.

Despesa orçamentária

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. Assim, o artigo 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. (BRASIL, 2001c).

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 3, 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 3: Caracterização das despesas orçamentárias
Fonte: Elaborado pelos autores, segundo a Portaria Interministerial n. 325/01

Sendo assim, podemos afirmar que as despesas correntes são recursos destinados à manutenção e 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. Por sua vez, as despesas de capital são dotações que contribuem diretamente para a formação ou a aquisição de um bem 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 Receitas Correntes, Investimentos, Inversões Financeiras e Amortização da Dívida, que apresentam certas semelhanças quanto ao objeto de gastos.

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. A presente 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.

Caro estudante, procure verificar as relações existentes entre as modalidades de despesas e os limites impostos pela legislação do seu município e observar como o orçamento municipal de sua localidade apresenta disposta a relação entre a arrecadação e a aplicação de recursos. Compartilhe sua pesquisa com seus colegas por meio do Ambiente Virtual de Ensino-Aprendizagem (AVEA).

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.

A despesa extraorçamentária 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.

Diante do exposto, perceba que as despesas extraorçamentárias não passam pelo orçamento. 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 ela 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 ressaltarmos ainda a questão da não obrigatoriedade da autorização legislativa, em virtude de as mesmas 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.

SISTEMA DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTÁRIO

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 deste dispositivo notório aos entes da Federação. Assim, foi estabelecido nacionalmente um sistema denominado SIGA BRASIL, possibilitando a devida transparência aos processos orçamentários.

O SIGA BRASIL é um sistema de informações que permite a qualquer indivíduo por meio da internet, acesso amplo e facilitado a diversas bases de dados sobre planos e orçamentos públicos.

Este sistema reúne diversas bases de dados sobre planos e orçamentos públicos de tal forma que o usuário final não precise 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 entre um amplo leque de dados.

Saiba mais — **SIGA BRASIL**

O sistema de informações SIGA Brasil nos permitir 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 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, visite o *site* <http:// www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil> e, por meio dos arquivos de ajuda *on-line*, encontre explicações para a utilização deste portal. Fonte: Elaborado pelos autores.

Assim, podemos considerar o SIGA BRASIL como um instrumento de transparência orçamentária. A evidenciação dos atos públicos é relevada atualmente 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.

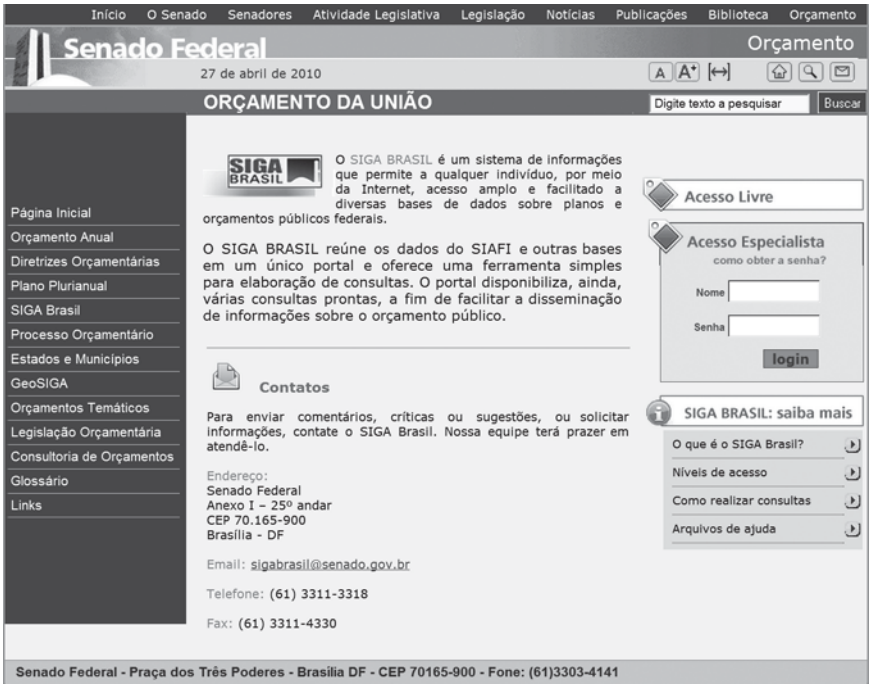

Figura 6: Acesso ao *site* do usuário SIGA BRASIL
Fonte: <www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil/>

Como você pode verificar a partir da Figura 6, o SIGA BRASIL permite diversas consultas prontas, elaboradas pela Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. A maioria dessas consultas são interativas, ou seja, o usuário pode modificá-las, filtrando ou acrescentado variáveis ou mesmo inserindo cálculos, classificações e outros aspectos.

Dessa forma, a interatividade entre o usuário e a consulta pronta no portal SIGA BRASIL mensuram a quantidade de facilidades de que dispõe o usuário deste sistema durante a visualização de um documento na interface. Por exemplo, no documento tipo *WebInteligence*, umas das opções oferecidas, podemos aplicar um filtro, limitando, assim, o conteúdo visualizado.

Assim, o Painel de Consultas é a ferramenta para a criação, formatação e emissão de relatórios do SIGA BRASIL. Permitindo ainda diversos recursos para o tratamento de dados e o arquivamento das informações necessárias em pastas *on-line* selecionadas.

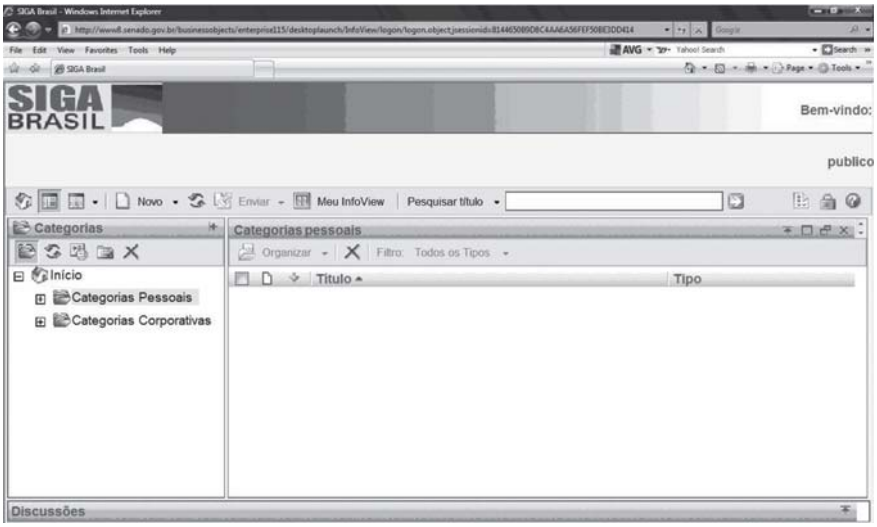

Figura 7: Interface do usuário SIGA BRASIL
Fonte: <www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil/>

Perceba que o SIGA BRASIL é um sistema de informações que permite a qualquer indivíduo, por meio da internet, o acesso amplo e facilitado a diversas bases de dados sobre planos e orçamentos públicos federais.

Assim, a base de dados deste sistema nos permite a realização de pesquisas em distintos campos, como a consulta do denominado "Orçamento Mulher", elaborado com base na seleção de programas e ações do Orçamento da União que dizem respeito a vida das mulheres brasileiras, como iniciativa do Centro Feminista de Estudos e Assessoria (CFEMEA). Nas pesquisas prontas sobre o "Orçamento

Mulher" estão disponibilizadas as seguintes informações: Programa; Programa e ações; Região UF; Região-UF-GND (4); UF-Localidade; UF-Localidade; Grupo de Natureza de Despesa e Modalidade de Aplicação; e UF – órgão.

Complementando.....

Para saber mais sobre os temas abordados nesta Unidade, 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.ipc-undp.org/publications/mds/43P.pdf >. Acesso em: 19 abr. 2010.
- *Investigação dos Fatores Condicionantes do Desempenho na Gestão Municipal do Programa Bolsa Família* – de Monteiro et. al. Disponível em: <http://www.ipc-undp.org/publications/mds/44M.pdf>. Acesso em: 19 abr. 2010.
- Biblioteca virtual do Programa Bolsa Família no MDS – disponível em: <http://www.ipc-undp.org/mds.do>. Acesso em: 20 abr. 2010.

Resumindo

Conforme você viu nesta Unidade, 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 para todos os seus órgãos, discriminando o programa de trabalho autorizado a ser realizado, elaborado segundo os princípios da unidade, universalidade e anualidade. Do ponto de vista político, corresponde ao contrato formulado anualmente entre Governo Federal, Administração Pública e sociedade sobre as ações a serem implementadas pelo poder público.

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

O PPA define as prioridades do governo nos próximos 4 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 sucede o que enviou o PPA para o legislativo votar. 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. A LDO 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).

Nesse sentido, estudamos ainda a elaboração do orçamento municipal, no qual são determinadas as receitas e as despesas públicas municipais. As receitas públicas municipais 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.

Por fim, vimos que o SIGA BRASIL é um sistema de informações que permite a qualquer indivíduo, por meio da internet, acesso amplo e facilitado a diversas bases de dados sobre planos e orçamentos públicos federais. O sistema permite realizarmos pesquisas em distintos campos, exemplifica-se a consulta do denominado “Orçamento Mulher”, elaborado com base na seleção de programas e ações do Orçamento da União que dizem respeito às vidas das mulheres brasileiras, como iniciativa do Centro Feminista de Estudos e Assessoria (CFEMEA).

Atividades de aprendizagem

Certifique-se de que você entendeu a discussão proposta para esta Unidade respondendo às atividades de aprendizagem propostas a seguir:

1. Supondo que um imóvel com valor de R$ 25.000,00, situado em logradouro sem calçamento, 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 o andamento da população, a obra viabilizaria a implementação de comércio, inexistente até o período reservado à avaliação. Deste 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 fim 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. Lembrem-se de que as Tabelas auxiliares utilizadas, nesta Unidade, serão pertinentes na mensuração dos coeficientes de ponderação.

Arrecadação total da União com IR	500.000,00
Arrecadação total da União com IPI	800.000,00
Renda *per capita* do país	3.500,00
População do município "A"	230.000,
Renda *per capita* do município "A"	2.000,00
População do município "B"	122.524,00
Renda *per capita* do município "B"	1.200,00
População do município "C"	61.504,00
Renda *per capita* do município "C"	2.200,00
População do município "D"	18.000,00
População do município "E"	5.000,00
População total das capitais nacionais	12.000.000

3. No Brasil, com a oferta do Programa Bolsa Família, aqueles que estão sujeitos a esse recurso complementar devem cumprir com algumas condicionalidades para manterem o benefício; assim, 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.

Primeira Coluna **Segunda 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 bens

5. Leia a frase 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.

Considerações finais

Caro estudante,

Chegamos ao final desta disciplina, na qual os temas discorridos oportunizaram o conhecimento da evolução e da implementação da gestão tributária municipal no Brasil. Durante esta disciplina 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. 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 de recursos tributários.

Referências

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.

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

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Organização de Roque Antônio Carraza. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001a.

_____. *Constituição Política do Império do Brazil*, de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm>.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 24 janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 20 maio 2010.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 maio 2010.

_____. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n. 18*. Disponível em: <ttp://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=116129>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. Constituição (1988). *Emenda Constitucional n. 165*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/Legisla_CMO/const_fed.html>. Acesso em: 20 maio 2010.

_____. *Decreto n. 4.625*, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=49504>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Decreto n. 2.529*, de 25 de março de 1988. Dispõe sobre a transferência de recursos do Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS, para os fundos estaduais, do Distrito Federal e municipais, e sua respectiva prestação de contas, na forma estabelecida na Lei nº 9.604, de 5 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2529.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *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: 28 maio 2010.

_____. *Decreto-lei n. 195*, de 24 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Lei Complementar n. 101*, de 04 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: 28 maio 2010.

_____. *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: 28 maio 2010.

_____. *Lei n. 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle 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: 28 maio 2010.

_____. *Lei n. 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Lei n. 7.990*, de 28 de dezembro de 1989. Institui, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, compensação financeira pelo resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, de recursos minerais em seus respectivos territórios, plataformas continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, e dá outras providências. (Art. 21, XIX da CF). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7990.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *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: 28 maio 2010.

_____. *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/Leis/L9393.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *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/leis/L9604.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Lei n. 10.219*, de 11 de abril de 2001b. 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: 28 maio 2010.

_____. *Lei n. 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Portaria Interministerial n. 163*, de 4 de maio de 2001c. 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.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portarias325e519.PDF>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Portaria Interministerial n. 325*, de 27 de agosto de 2001d. Altera os Anexos I, II e III da Portaria Interministerial n. 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: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Por_Int325.pdf>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. SIGABRASIL. In: *Senado Federal*. Disponível em: <http://www9.senado.gov.br/portal/page/portal/orcamento_senado/SigaBrasil>. Acesso em: 28 maio 2010.

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*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Isabel. *Mini reforma tributária*: reflexões sobre a Lei n. 10.637/2002. São Paulo: Mandamentos, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Prática tributaria da micro e pequena empresa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. *Direito tributário municipal*: sistema tributário municipal. São Paulo: Atlas, 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br> Acesso em: 28 maio 2010.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

JUND, Sérgio. *Administração, orçamento e contabilidade pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KOHAMA, Hélio. *Contabilidade pública*: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2007.

LACOMBE, Francisco José Masset. *Dicionário de Administração*. São Paulo: Saraiva, 2004.

MEIRELLES, Ely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MINAS GERAIS (Estado). *Lei n. 12.040*, de 28 de dezembro de 1995. Dispõe sobre a distribuição da parcela de receita do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos Municípios, de que trata o inciso II do parágrafo único do artigo 158 da Constituição Federal, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.siam.mg.gov.br/sla/download.pdf?idNorma=2308>. Acesso em: 28 maio 2010.

_____. *Lei n. 18.030*, de 12 de janeiro de 2009. Dispõe sobre a distribuição da parcela da receita do produto da Arrecadação do ICMS pertencente aos municípios. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2009/l18030_2009.htm>. Acesso em: 28 maio 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Receitas não tributárias*: Taxas e Preços Públicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

PAULSEN, Leandro. *Impostos*: Federais, Estaduais e Municipais. São Paulo: Livraria do Advogado, 2004.

REZENDE, Fernando. *A metamorfose do estado*. São Paulo: Edições Abag., 1993.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Leis Complementares em Matéria Tributária*. São Paulo: Manole, 2003.

Minicurrículo

Luiz Antônio Abrantes

Administrador, Doutor em Administração pela Universidade Federal de Lavras (UFLA) e professor Adjunto do Departamento de Administração da Universidade Federal de Viçosa (UFV). Suas principais áreas de atuação são: Administração Pública; Finanças Públicas e Privadas; e Tributação em Cadeias Produtivas.

Marco Aurélio Marques Ferreira

Administrador, Doutor em Economia Aplicada pela Universidade Federal de Viçosa (UFV) e professor Adjunto do Departamento de Administração da Universidade Federal de Viçosa (UFV). Atua com ênfase nas áreas de: Administração Pública e Gestão Social; Finanças Públicas e Privadas, Análise de eficiência e desempenho setorial.